الجمهورية الجزائرية الديمقـراطية الشعبية

وزارة التعليم العـالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون – تيارت

ملحقة قصر الشلالة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: مالية وبنوك

الموسومة بـ:

دور التدقيق المالي الخارجي في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية

دراسة حالة بالوكالة التجارية لتوزيع الغاز والكهرباء– بفرع قصر الشلالة

إعداد الطالب:

– يحياوي إبرهيم الخليل.

إشراف:

– عية عبد الرحمان

السنة الجامعية:

1441-1442هـ/ 2021-2022م

الجمهورية الجزائرية الديمقـراطية الشعبية

وزارة التعليم العـالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون – تيارت

ملحقة قصر الشلالة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: مالية والبنوك

الموسومة بـ:

دور التدقيق المالي الخارجي في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية

دراسة حالة بالوكالة الوطنية لتوزيع الغاز والكهرباء – بفرع قصر الشلالة

– إعداد الطالب:

–يحياوي إبراهيم الخليل.

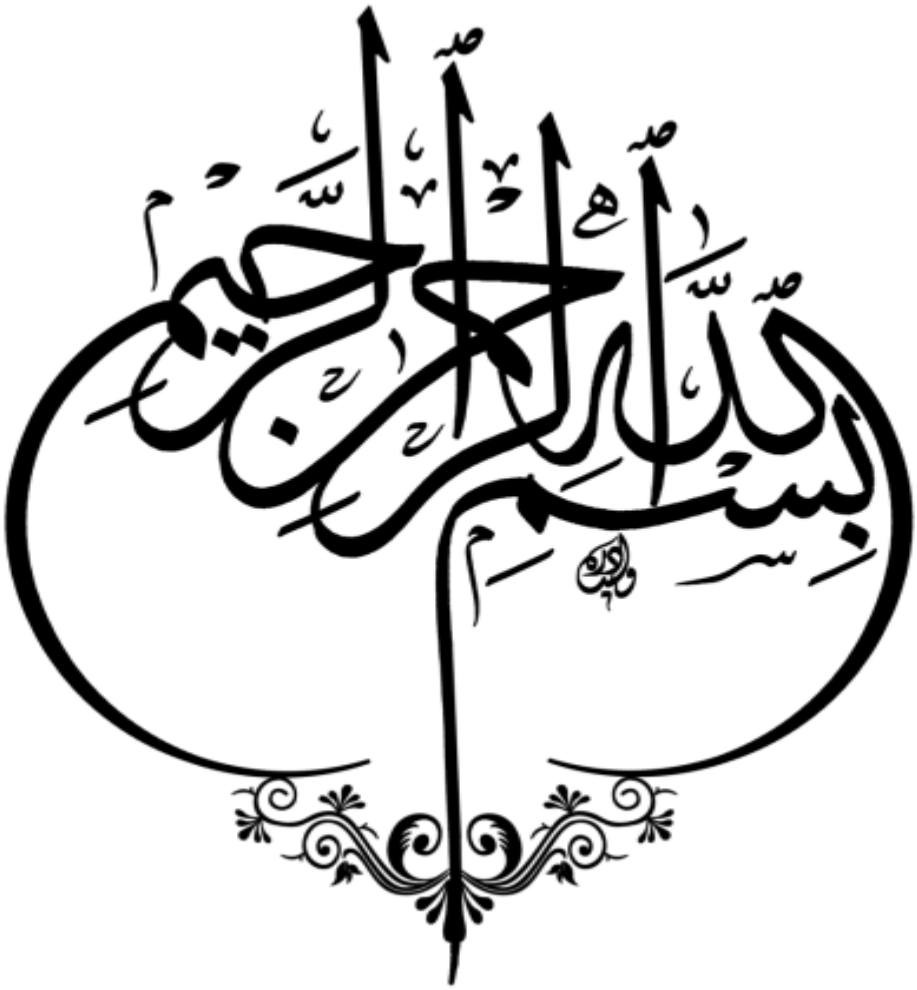
تحت إشراف:

_ عية عبد الرحمان.

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الصفة
أيت عيسى عيسى	أستاذ محاضر أ	رئيسا
عية عبد الرحمان	أستاذ مساعد أ	مشرفا ومقررا
بربار نور الدين	استاذ محاضر ب	عضوا مناقشا
مراح ياسين	استاذ محاضر أ	

السنة الجامعية:

1442-1443هـ/ 2021-2022م


بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ و قل ربي زدني علما ﴾

الآية 114 من سورة طه .

" شكر وعرفان "

الحمد لله والشكر لله عز وجل اولا وأخيرا الذي وفقنا بعونه تعالى في انجاز هذا العمل المتواضع بفضله عز وجل.

ثانيا نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف "عية عبد الرحمان" الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته العلمية كان نعم الموجه والمشرف.

كما نتقدم بالشكر لكل من ساعدنا في انجاز هذا العمل من قريب اومن بعيد ولو بالكلمة الطيبة.

يحياوي إبرهيم الخليل

إهـــدٰاء

بكل حب و وفاء، بخلاص البذل والعطاء إلى كل من علمني العطاء دون انتظار، إلى من شيبت على الدنيا فكان الأمل، إلى من حصد شوك من دربي ليمهد لي طريق العلم أبي الغالي.

إلى أمي التي لم أراها أبدا إلى من اشتاق إليها، إلى من أحتاج دعائها دوما رحمة الله عليكي يا أمي.

إلى أخي الذي كان ينتظر هذه اللحظة، إلى من كان يدعمني في حياتي، إلى من أخذته مني الحياة، محمد رحمك الله يا غالي.

إلى أخي سندي مختار إلى من كل قاسمني رحم أمي إلى كل عائلتي كبيرها وصغيرها إلى كل الأحباب والأصدقاء إلى كل من ساندي ووجهني من قريب أو بعيد إلى أساتذتي الكرام إهدي ثمر جهدي هذا ،أسأل الله أن ينفعني به يوم اللقاء وأن يجزيهم عني خير جزاء.

يحياوي إبراهيم الخليل

الملخص

يعتبر وجود المدقق الخارجي كجهة رقابية خارجية والذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من المصداقية والموثوقية على القوائم المالية، من أجل ضمان الثقة لأصحاب المصالح والمساهمين وكل الأطراف المعنية، حيث أن قيام المدقق الخارجي بهذا الدوري المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي يعد شرطا أساسيا لمهنة تدقيق الحسابات.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق المالي الخارجي في تحسين أداء بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار العام للتدقيق الخارجي وأشرنا إلى تقرير المدقق الخارجي وأنواعه، بالإضافة إلى دراسة المؤسسات الاقتصادية في الأداءها وتقييمها وكيفية تحسينها بالنسبة للمدقق الخارجي، أما في الجانب التطبيقي للدراسة حالة بالوكالة التجارية لتوزيع الغاز والكهرباء واعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة ما مدى مساهمة المدقق المالي الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وللتأكد من صحة الفرضيات المطروحة قمنا بدراسة حالة للمؤسسة الاقتصادية .

Summary

The presence of the external auditor as an external control body, which is considered an antidote to financial and administrative corruption, given that it lends a kind of credibility and reliability to the financial statements, in order to ensure confidence for stakeholders, shareholders and all concerned parties, as the external

auditor's role in this pivotal role requires him to remain conservative. On his independence, which is a prerequisite for the audit profession.

This study aimed to highlight the role of the external financial auditor in improving the performance of the economic institution. In the theoretical aspect, we touched on the general framework of the external audit and referred to the report of the external auditor and its types, in addition to studying the economic institutions in their performance and evaluation and how to improve them for the external auditor, while in the practical aspect To study a case in the commercial agency for the distribution of gas and electricity, we relied in this study on the descriptive approach in order to answer the problem at hand. What is the extent of the external financial auditor's contribution to improving the performance of the economic institution? To verify the validity of the hypotheses put forward, we conducted a case study of the economic institution.

مقدمة عامة

تمهيد

أدى التطور العلمي إلى تغير كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية وإحداث تغيرات كبيرة، فتزايدت أهمية التدقيق في عصرنا الحاضر من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، ومن هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور المدقق الخارجي.

لقد أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح المدقق الخارجي يلعب دورا هاما في الأوساط المالية الحكومية والاقتصادية، وذلك من خلال الثقة التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة وكذا مساعدتها في بلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما يساعدها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها وذلك سعيا من المؤسسة إلى الوصول لأداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها وأهدافها.

في ظل كل هذه الظروف أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعدها على الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق، وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

إشكالية البحث:

من هنا تتبلور الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على الإشكالية بدقة يستلزم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل للتدقيق الخارجي دور في إعطاء المصداقية للقوائم المالية؟.

2- كيف يساهم المدقق المالي الخارجي في تحسين أداء المؤسسة؟

فرضيات البحث: وللإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1- التدقيق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية للمؤسسة.

2- يساهم المحقق الخارجي من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء وتسجيلها في تقريره.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في العناصر التالية:

- تسليط الضوء على مهنة المدقق الخارجي من خلال استفادة الأطراف والجهات المختلفة (المساهمين، البنوك، العمال...الخ).

- الكشف

على حالات الإسراف أو التلاعب والغش ويضمن الشفافية في عملية التسيير.

- التعريف بالمدقق الخارجي ودوره الهام في تحسين أداء المؤسسة.

أهداف البحث:

من الأهداف التي يسعى البحث إليها:

- إبراز الجوانب المتعلقة بنظام الأداء في المؤسسة.

- مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة.

- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية.

- توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وتحسين الأداء في المؤسسة.

أسباب اختيار البحث:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بالمحاسبة والتدقيق.

- التصاعد التدريجي لدور مدقق الحسابات في الحياة الاقتصادية للمؤسسة.

- الرغبة في التعرف أكثر على عمل المدقق الخارجي ومدى تأثيره على أداء المؤسسة.

منهجية البحث:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا استخدمنا المنهج الوصفي في عرض الإطار النظري لكل من التدقيق والأداء والمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للتدقيق، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي لتحليل معطيات الدراسة، أين قمنا بإعداد دراسة حالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية في وكالة التجارية لتوزيع الغاز وكهرباء قصر الشلالة، باستعمال معطيات الوكالة.

صعوبات البحث:

واجهتنا بعض الصعوبات وهي:

- صعوبة المعاملة مع موظفي الشركة من إطارات ومسؤولين وخاصة في عملية دراسة حالة للوكالة

– قلة المراجع في مكتبة الكلية المتعلقة بتحسين الأداء في حد ذاتها وبصفة خاصة.

حدود البحث:

الحدود المكانية كانت الدراسة بدائرة قصر الشلالة في الوكالة التجارية لتوزيع الغاز وكهرباء، الاستقصاء أراء الإطارات والمسؤولين في المؤسسة، أما الحدود الزمانية فكانت من مارس إلى ماي 2022.

تطرقت الباحثة من خلال هذه الدراسة على الاهتمام بالتدقيق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية وإضفاء الثقة والمصداقية حول القوائم المالية، ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة وركزت الدراسة النظر في التدقيق المالي الخارجي فقط، بل ركزت على تحقيق تطوير وتحسين فعالية الأداء في المؤسسة.

– تطرق الباحث التعرف على أثر تأهيل الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة وهذا من مدخلين حديثين هما التمكين الإداري وإدارة المعرفة، والتطرق إلى أداء المؤسسة من منظورات بطاقة الأداء المتوازن، والمتمثلة في منظور النمو والتعلم، ومنظور العمليات الداخلية والعملاء والمنظور المالي. وخلصت الدراسة الى العمل على فهم وإدارات فلسفة ومضامين التمكين الإداري ومراعاة أبعاده كالتحفيز والعمل على تطبيق ممارسات وعمليات إدارة المعرفة، وتوفير مناخ تنظيمي ملائم وتنظيمات مرنة تتماشى مع السياسات الجديدة للموارد البشرية.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

- سهولة وقراءة الجانب النظري من خلال تلخيص قدر الإمكان عن معلومات التدقيق الخارجي والأداء في المؤسسة الاقتصادية.
- مساهمة المدقق الخارجي في تحسين الأداء من خلال تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي تطرأ على القوائم المالية.
- التركيز على تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

تقسيمات البحث:

تم قسيم البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة.

تطرقنا في الفصل الأول الذي جاء تحت عنوان "دور المدقق لمالي الخارجي في تحسين الأداء المؤسسات

الاقتصادية" إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي بينما تناولنا في المبحث الثاني معايير التدقيق الخارجي أما في المبحث الثالث معايير إعداد التقارير

أما الفصل الثاني تناولنا في عموميات حول المؤسسة الاقتصادية وتناول في المبحث الثاني وظائف المؤسسة الاقتصادية والمبحث الثالث تناولنا دور إستراتيجية المدقق في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.أما في جانب النظري تناولنا فيه الوكالة التجارية لتوزيع الغاز وكهرباء بقصر الشلالة.

الفصل الأول: مدخل مفاهيم متغير الدراسة

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي

المطلب الأول: تعريف التدقيق المالي الخارجي.

المطلب الثاني:نشأة التدقيق المالي الخارجي.

المطلب الثالث:أنواع و أهيمه التدقيق المالي الخارجي.

المبحث الثاني:معايير التدقيق المالي الخارجي.

المطلب الأول:معايير عامة .

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير.

المبحث الثالث:إعداد تقرير لعملة التدقيق.

المطلب الأول: تعريف التقرير.

المطلب الثاني: عناصر وخصائص عملية التقرير.

المطلب الثالث: أنواع وأهمية عملية التقرير.

تمهيد

يعدو العالم اليوم تغيرات متسرعة في البيئة الاقتصادية الداخلية والخارجية، إضافة إلى الأهمية القرى للمعلومة التي تبنى عليها القرارات التمويلية والتشغيلية فأصبح يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى تقارير منجزة من أطراف خارجية تضمن تأكيدات واضحة عن وضعية المؤسسة، هذه التقارير من مسؤولية المدقق الخارجي ويقوم الخير المحاسبي بذور المدقق الخارجي في الجزائر، والتي عادة تتم لأغراض قانونية باعتبارها أنسب الأدوات التي تقوم بفحص مستقل البيانات المالية التي أعدتها المؤسسات لإعطاء صورة حقيقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وإضفاء الثقة على القوائم المالية.

يعدو ظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وتنفيذها، ويظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها وتسييرها ومراقبة الأعمال التي تنجز فيها، بحيث أصبح لا يطلع بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي للمؤسسة وكذا رأس ماله المساهم به فيها.حيث أصبح من الضروري وجود طرف ثالث أخر محايد كواسطة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة لتقديم الوضع الحقيقي، من خلال الإفصاح على المعلومات الصادقة في مختلف القوائم والتقارير التي يتم إعدادها وفي نفس الوقت يقدم النصح والإرشاد للإدارة من اجل تصحيح الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث، وهذا عن طريق قيامه بعملية التدقيق الخارجي في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة.

المبحث الأول:الإطار النظري للتدقيق المالي الخارجي

يمكن تعريف النظرية بشكل عام بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقواعد العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك ، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة ، وان نظرية التدقيق تساعد على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المدقق التي يجب أن يتخذها عند قيامه بمهمة التدقيق الخارجي ، كما إنها توفر الأساس لتنظيم أفكاره وتحقيق وضبط ما يتبع هذا من تصرفات وممارسات،و يعتبر التدقيق شكل من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصية الاقتصادية منها ، ولقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها، فمهنة الدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسية ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

المطلب الأول:تعريف التدقيق المالي الخارجي

يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على الأدلة و القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت ما المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

التعريف الأول:

و يعرفه أمين السيد أحمد لطفي على أنه: " يمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة و توصيل النتائج للمستخدمين المعنيين "[1].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديث في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص07

التعريف الثاني:

و هو عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن المتعلقة بالتأكيدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي لتأكد من درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير المعدة وتوصيل النتائج إلى مستخدمين المهمين[1]

التعريف الثالث:

" عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة التدقيق على أنه " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[2]

التعريف الرابعة:

وقد عرفBRAY هذا العلم بأنه " عملية فحص أو يبحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية تهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر ، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات الزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها " [3]

التعريف الخامس:

[1] أحمد معاذ،محمد أديب الدوس،دور المدقق الخارجي في تكليف الضريبي في سوريا،رسالة ماجستير في مراجعة الحسابات،قسم المحاسبة،كلية الاقتصاد،جامعة دمشق،سوريا،2014،ص12

[2] عبد الفتاح الصحن،محمد سمير الصبان،شريف علي حسين،أسس المراجعة،دار الجامعة،الإسكندرية،2004،ص13

[3] رزيق ابوزيد،تدقيق الحسابات،دار وائل للنشر،الطبعة الأولى2015،الأردن،ص24

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدميه بشكل منسق من طرف مهني يستعمل من مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل ، استنادا إلى معايير التقييم ، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ".[1]

التعريف السادس:

يعرف التدقيق على أنه: " عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدوائر و السجلات المحاسبية و كذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، و هي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها و مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها[2]

من تعاريف نستنتج:

المدقق الخارجي هو شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة، بحيث يقوم باختصار أو نحمي القوائم النهائية الترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات، عن طريق إعطاء أي فقي محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، وذلك في تقرير مكتوب إلى المصالح المعنية. وكذلك هو عبارة جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا و التقرير عن ذلك، و يجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء و مستقل.

المطلب الثاني: نشأة التدقيق المالي الخارجي

أخذ التدقيق الخارجي بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها،

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص10

[2] يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيقين،مؤسسة للنشر والتوزيع ،الأردن،2000،ص8

والتقسيم التالي لا يعد التقسيم الوحيد لمرحل تطور التدقيق بل هناك تقسيمات أخرى والتي تختلف من مفكر إلى آخر. وفي ظل هذا التقسيم فانه تم تقسيم التطور التاريخي للتدقيق الخارجي إلى خمسة مراحل هي:

1- فترة ما قبل 1500:في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح "Auditor" المشتق من أصل كلمة Audire بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة علما إن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.[1]

- الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850:انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في ايطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة.وفي هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التحقيق كان تدقيقا تفصيليا الجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات.

الفترة ما بين 1850 و1905لقد كان النمو الاقتصادي الكبير الذي شهد هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة و الانفصال الشام و النهائي بين الملكية والإدارة و ظهور الحاجة لمالكي المؤسسات و المشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قوانين تقر ضرورة اعتماد مدقق الحسابات لتدقيق شركات المساهمة

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في حماية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية: اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.[2]

[1] هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية،دار وائل للنشر،الأردن،الطبعة2006،3،ص17

[2] محمد التهامي طواهرومسعود صديقي،نفس المرجع ص1

-الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960:لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء، غرضا فرعيا مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

5-الفترة ما بعد 1960: عرفت هذه المرحلة أنا الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدقيق، العينات الإحصائية وبحوث.

العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي، وكما يوجد استخدام المدقق للأساليب

الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب الرياضية والإحصائية وذلك لخدمة أغراض

التدقيق.[1]

المطلب الثالث: أنواع وأهمية التدقيق المالي

1-أنواع التدقيق المالي:

تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الأنواع لا ترتبط بالموضوع المراد تناوله في البحث باستثناء التدقيق المالي الذي هو موضوع الدراسة، لذا سوف نركز على الأنواع المختلفة المرتبطة بالتدقيق المالي انطلاقا من الزوايا التي ينتظر منها للنوع :

1- من زاوية إلتزام القانوني:

[1] محمد سمير الصبان،وعبد الله هبال،الأسس العلمية والعلمية بمرجعة الحسابات،الدار الجامعية،الإسكندرية،1996،ص21

أ:التدقيق الإلزامي

وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام بيه، أي أنه التدقيق الذي تلتزم بيه المؤسسات وفقا للقانون السائد في قانون الشركات – قوانين الضرائب – قانون الاستثمار)، و من ثم يترتب من عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب. التدقيق الاختياري

وهو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة و المساهمون نسد الأطمان على الحالة المالية للمؤسسة و إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال و المركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث أن هذه المعلومات.

2–من زاوية نطاق التدقيق

أ. التدقيق الكامل:

في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد، إذ يقوم بفحص البيانات و السجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية[1]

ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقليم في غاية الأمر أي الفتي المحايد عن مدى عدالة و صحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حلى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات.

ب. التدقيق الجزئي

في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، و تقوم الجهة التي عانت المدقق بتحديد تلك العمليات، وعليه فإن مسؤولية المدقق تنحصر في مجال التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود القاف أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين جنود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه.

ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقيد تفاصيل ما قام بيه من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير و ما يرتبط بيه من قوائم و معلومات.[2]

[1] كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2006،ص188

[2] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص06

3_من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم بيه المدقق إلى ما يلي :

أ. التدقيق الشامل

وفيها يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر والسجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مفيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء و الغش.

ب. التدقيق الاختباري:

ويقصد بيه استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق. إن إتباع المدقق للأساليب الإحصائية يعتمد على الحيرة و مدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي و كذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.[1]

4–من زاوية توقيت التدقيق

تميز في هذه الزاوية بين نوعين من التدقيق، هما التدقيق المستمر والتدقيق النهائي

أ. التدقيق المستمر

يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق يفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و سنحب إلى الإمكانات المتاحة.

و–الجمهور:

تؤثر المؤسسات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة كما يمكن لقوائم المالية أن تقيد الجمهور بتزويدهم للمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسية وتنوع أنشطتها.

ي – الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني بالمؤسسة الاقتصادية.[2]

[1] محمد بوتين،المراجعة والمراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر2003،ص47

[2] محمد سمير الصبان،وعبد الله هبال نفس المرجع السابق

ر- العملاء:

تهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لها ارتباط طويل المدى لها أو الاعتماد عليها في توريد الاحتياجات.

المبحث الثاني: معايير التدقيق المالي الخارجي

في البداية يجب التفريق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، حيث أن المعيار يقصد بيه النمط أو القياسي الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء و المستوى المطلوب لهذه النوعيات، كذلك المعايير وتربطه بطبيعة التدقيق و أهدافه، و تهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام الموكلة إليه.

أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال عملية التدقيق للمؤسسة، و بالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أغما مرتبطان و متكآملتين لبعضهما البعض.[1]

حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لابد وأن يلتزم بهذه المعايير المهنية الموضوعة و الملائمة يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معينة من كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها وقد تضمن هذا الكتاب على معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية سنتناولها في هذا البحث وهي:[2]

- معايير عامة.
- معايير العمل الميداني.
- معايير إعداد التقرير.

المطلب الأول: المعايير العامة

تعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، و المقصود هذه المعايير أن الخدمات المهنية بجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، و توصف هذه المعايير عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المدقق الخارجي لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير، و تعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي.[3]

[1] غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة النشر و التوزيع، الأردن، 2003، ص 37.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص55.

[3] محمد سعيد الصبان و عبد الوهاب نصر على نفس المرجع السابق، ص 52 دعان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 40

وتنقسم المعايير العامة إلى:

- معيار التدريب و الكفاءة .
- معيار الاستقلال.
- بذل العناية المهنية اللازمة.

1- معيار التدريب و الكفاءة

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، و تتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، و لكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب العلمي والعملي المناسبين، و حتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملي و الاستقلال عند إبداء الرأي.[1]

و لتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي و التأهيل العملي و التكوين المهني المستمر

أ. التأهيل العلمي:

معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأولى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد و الإحصاء.

ب. التأهيل العملي:

معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي و معرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني لو خيرة ج. التكوين المهني المستمر.

و على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية مختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و فرص التكوين المختلفة، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية و العملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة

2- معيار الاستقلال:

الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق، وهو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف.

[1] صادق الحسين، استقلال المدق، دراسة تحليلية لمفاوية في مضون المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن"، مجلة دراسات العلوم، الأردن، 1999، ص 12

يمكن تعريف الاستقلال بأنه : أن يكون المدقق أمينا و نزيها وصادقا و يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو تقود، و لا يغير قراره و راية نتيحه خصومه، و إنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني و الموضوعي عن قناعته الشخصية و يتنوع على استخدامه للمعايير المهنية، و عليه أن لا يكتم أو يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات.[1]

أ. الاستقلال المادي:

معنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و ذلك خلال الفترة التي سيدلي برأيه عن مدى صحة وصادق المعلومات المالية المعدة، و معنى هذا أن المدقق الخارجي لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من العاملين بها.

ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني:

معنى تجرد المدقق من أي دوافع وضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحله معنى تجرد المدقق من أي دوافع وضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحله.

3- يبذل العناية المهنية اللازمة:

يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق، أي لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلا و مستقلا حتى ينجز عملية التدقيق، وما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء مسؤوليته.[2]

إن معيار بدل العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص و أمانة و هناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المدقق منها:

- أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة و التي ترتبط بالتدقيق و التنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق.
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل

[1] محمد سمير الصبانه عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 80.
[2] عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد تاجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص198.

- إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي
- أن يعمل المدقق دائما على تطوير خيرته المهنية؛
- الاهتمام بتدقيق عمل مساعديه.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن هذه المعايير تقوم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ ما عند قيامه بعملية التدقيق و تنفيذه له، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للتدقيق، لمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية و التي يمكن ذكرها كالتالي ::

- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم و الإشراف المستمر على عمل المساعدين
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية
- عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة و التي تكون له مهمة عند إبداء رأيه .[1]

2-1- معيار وضع الخطة و التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين

إن برنامج التدقيق المستعمل لتنفيذ إجراءاته و عملياته يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، و التي تتضمن الدفائر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها و كذلك الوقت المحدد لذلك، مع انصاف هذا البرنامج بالمرونة حيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج التدقيق و تنفيذه بالكامل.

ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية:[2]

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق؛
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص

[1] محمد سمير الصبانه عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص84
[2] توماسي ويليام و أمرسن منكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986 ص62

– الإشراف على عمل المساعدين و تقييم أدائهم فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المدقق للبيئة التي سيقوم بتدقيقها، فبيئة الدفق هي العوامل المحيطة بالتدقيق داخلية كانت أم خارجية و التي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحم، فيعني تخصيص المدقق لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها الخطة التدقيق و تحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المدقق في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات حطة وبرنامج التدقيق.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين و تقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحم، أي لا تنتهي عملية العليط الدقيق بعد تخصيص المساعدين فيحب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل الذي كلف إليهم على أحسن وجه و تقييم أدائهم و متابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام

فمما سبق يمكن استخراج مجموعة من الأهداف التخطيط و وضع برنامج للتدقيق، هو أنها تبين محال الفحم والاحتشارات المراد القيام و كذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات و الفحم، وخطوات الفحص الضرورية و التوقيت كذلك، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز و مراقبته.

بعد أن تخطيط مهمة التدقيق تتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص و تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية

ونلاحظ أن معيار الإشراف و التخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر نظرا للأسباب التالية:

أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيقية

– الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية؛

– تغيير أساليب و مفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمرأ

– بسبب التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق.

2_2–دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة. حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تحشيها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة

غير أن أهم هذه المراحل في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتتمثل أهمية هذه الرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت وتطاق اختبارات التدقيق الأرصدة القوائم المالية.[1]

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات المالية 96100. ومن ثم فإن المدقق وبناءا على نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل ملائم، يمكن أن يحدد نطاق إجراء الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية، والقيام بعملية الاختبار و التحقق من مدى صحة نتائج تفهم نظام الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائما مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية نظرا لعدة أسباب يمكن إرجاعها إلى المدقق أو إلى الإجراءات المتبعة في القيام بعملية الاختبار.

2-3- معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة

تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على ميول وتنبؤات من يشحذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر.

وهذا المعيار يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولة لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد التقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب

ومن ثم فإن فرض أن المدقق يحاول أن يقحم أو بخير يجب أن يدعمها بكفاية أدلة الإثبات.[2]

المطلب الثالث: معايير إعدادا لتقارير

[1] محمد سمير الصبانه عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص85.

[2] محمد سمير الصبانه عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص85-86.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات.

لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير هي كالتالي:

– يجب أن يتم تقرير المدقق عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.

–يجب أن ينص تقرير المدقق عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية التدقيق لم تختلف عن المبادئ.

التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.

–يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكاف.

–يجب أن يكون تقرير المدقق ملم بكل القوائم المالية يكونا وحدة واحدة عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك

يجب على المدقق أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.[1]

3-1 إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية و لكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تعليق ما تلك المبادئ.

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين":[2]

أ. أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلا، وتستخدم الأساس الملائم التحقيق الإيرادات، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية

ب. أن الإجراءات للشيعة لعرض للميزانية و القوائم المالية تخلو من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات و الطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة

[1] عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد تاجي،نفس المرجع ، ص198.

[2] عبد الحمد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، دوو2، ص 93

و بعد قيام المدقق بتدقيق القوائم المالية، و توقيع النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبة المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.

أما في حالة اختلاف الدفق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المدقق آن يدي رابا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية

3-2 إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، و ذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية و بالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإرادات و المصاريف للفترات المالية السابقة و بالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

والهدف من هذا المعيار هو:

أ. قابلية القوائم المالية للمقارنة:

ب. توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية و قابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره .[1]

3-3 الإفصاح الكافي:

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها و تصنيفها في القوائم المالية ، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جدا للإفصاح عن كثير من المعلومات و تعتبر جزء من القوائم المالية و تدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المدقق في إعدادها.

وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في التقاط التالية:[2]

أ. أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور

[1] محمد سعيد الصبان و عبد الوهاب نصر، مرجع سابق ص143

[2] عبد الحمد معيوف الشمري، مرجع سابق ص98.

ب. أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة و

ج. كذلك أن الإفصاح الملائم يعير عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح و لا يحتمل التأويل أو الشك؛

د. أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر ميرا خاصة في حالة تضارب المصالح

هـ- أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير

وما لم يرد في تقرير المدقق عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافيا.

3-4-إلمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية (وحدة الرأي):

ويتضمن هذا العيار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة و وضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على الدفق إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمدقق إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.[1]

وعلى الدفق أن يتضمن تقريره رأي في محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي و الإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي

يجب على المدقق كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي:[2]

أ. تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة نؤثر جوهريا على إجراءات الفحص و عدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كافة

ب، حالة عدم التأكد و التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، و التي تجعل المدقق بعنبر إبداء رأي متحفظ لا بعد مناسبا بسبب عدم المتأكدة .

ج. عدم استقلال الدفق عن العميل و الذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

و- يجب على المدقق كذلك على المدقق في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر باعتبار الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب إبداء الرأي الامتناع عن تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع السابق، ص46

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص81.

إجراءات الفحص وعد م إمكانية إجراء الفحص بشكل كافي، إلى جانب السبب الثاني و المتمثل في حالة عدم التأكد.

المبحث الثالث: إعداد تقرير عملية التدقيق

يمثل تقرير التدقيق الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق ككل ويجب على المدقق أن بعد تقريره في ضوء المعايير الأربعة الخاصة بمعايير إعداد تقرير عملية التدقيق، وسنتناول في هذا البحث العناصر الرئيسية للتقرير و خصائصه ثم إلى أنواع تقارير عملية التدقيق

المطلب الأول: تعريف التقرير

تعريف التقرير كلمة " تقرير " هي في الأصل مشتقة من الفعل قرر بمعنى قرر المسألة أو الرأي، حققه و وضحه. و هذا التوضيح أو التحقيق الوارد في التقرير هو عرض رسمي و مختصر المعلومات أو حقائق أو بيانات محددة لغرض معين، و يهدف إلى توضيح المزايا و العيوب.

-يمكن تعريف التقرير بأنه وسيلة من وسائل التواصل، و أدوات الرقابة والتحقيق من سلامة التنفيذ والمتابعة والتقويم والمطابقة بين الخطة المرسومة والسياسة العامة، لتحقيق الهدف المنشود.

- التقرير هو عرض كتابة البيانات والمعلومات والحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة ما عرضا تحليليا، وبأسلوب مبسط منظم، مع ذكر النتائج التي تم توصل إليها.[1]

-عرض مكتوب لمجموعة من الحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة ما، يتضمن تحليلا منطقيا واقتراحات وتوجيهات تتمشي مع نتائج التحليل.

— يمكن تعريف التقرير أيضا أنه هو عبارة عن استخلاص لحقائق خاصة بموضوع معين تعرض بطريقة مبسطة،مع ذكر الإقترحات والآراء الشخصية لكاتبه.

-التقرير هو عبارة عن محتوى يصف حالة وصفا دقيقا محايدا،يتطلب توفيركم مناسب من البيانات والمعلومات ويتضمن بجانب وصف الحالة قدر مناسب من الاقتراحات والتوصيات.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع السابق، ص47.

-هو نوع من الكتاب الوظيفية،يتضمن جمع قدر من الحقائق والمعلومات حول موضوع معين ويتضمن التقرير وصف لسير عمل ما أو مشروع ما ،سواء أكان العمل في طور الإنشاء،أو كان عملا مكتملا،فيسجل فيه كل ما يهم القارئ حول ذلك العمل، ويصف كل ما يمكن أن يؤثر في طبيعة ذلك العمل،متضمنا تحليلا منطقيا أو اقتراحات أو توصيات لمساعد المسؤولية في اتخاذ القرار المناسب بناء على ما كشف لهم ذلك التقرير في أي عمل أو مشروع خاص.

- هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.[1]

المطلب الثاني: عناصر وخصائص التقرير للمدقق

1-عناصر التقرير:

يعد بناء التقرير أو كتابته تحتاج عناية فائقة، تمكن هذه العناية في فهم كاتب التقرير بعناصر التقرير كاملة، وتطبيق هذه العناصر بالتفصيل والعناية بأدق تفاصيل عناصر التقرير حتى يكون التقرير كاملا متكاملا وللتقرير عناصر كثيرة يجب أن تتوفر في التقرير حتى يكون كاملا وتتكون العناصر في مايلي:

- إسم التقرير.
- الموجه إليه التقرير.
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية.
- فقرة النطاق.
- إسم مكتب التدقيق أو إسم المدقق.
- تاريخ التقرير.

[1] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص450

- التوقيع.

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 على ضرورة توفر هذه العناصر في تقرير عملية التدقيق.[1]

1- عنوان التقرير

تتطلب معايير التدقيق أن يكون هناك عنوانا للتقرير ، و ذلك يتميز عن بقية التقارير التي قد تصدر من طرف الآخرين، كمديري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المدققين الداخليين، و حيث أن هؤلاء لا يتطلب عملهم الالتزام متطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المدقق الخارجي الذي يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة

كما تطلب المعايير كذلك أن يحتوي التقرير على كلمة محايد ، ويرجع السبب في ذلك إلى أهمية أن يشعر مستخدمي هذا التقرير أن التدقيق قد تم القيام بيه على نحو غير متحيز في كافة مراحله

2- الموجه إليهم التقرير:

يجب أن يوجه تقرير الدفق إلى القلة المعنية وفقا لظروف عملية التدقيق والقوانين واللوائح، و عادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية.

3- الفقرة الافتتاحية:

وهي الفقرة الأولى في تقرير المدقق، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم تدقيقها، السنة التي تم فيها التدقيق، مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية، ومسؤولية المدقق عن تدقيق هذه القوائم المالية و إبداء الرأي فيها

4- فقرة النطاق:

[1] زهير الحلاب،علم تدقيق الحسابات،دار البداية للنشر والتوزيع،الأردن،2010،ص82

وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فترة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية، و يجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع الدفق لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأن عملية التدقيق قذف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير.

5- فقرة الرأي:

و هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، و تحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، و هدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم الوصل إليها و المدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة مبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

6- إسم المدقق:

يحدد اسم المدقق الذي قام بأداء عملية التدقيق نظرا لحمله مسؤولية القانونية و المهنية للتحقق من إنفاق عملية التدقيق التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية .[1]

7-تاريخ التقرير:

يجب أن يطرح التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق في تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك القوائم وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسؤولية المدقق عن فحص الأحداث التي ستقع بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية، و هي ما يطلق عليها بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية .

8- التوقيع:

يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق و الذي قام بأداء عملية التدقيق.

[1] زهير الحلاب، مرجع سابق، ص83.

2- خصائص التقرير للمدقق

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق، و معروضة بطريقة لمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد و يتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي

- الإيجاز.
- الوضوح.
- الأمية.
- الصحة و الدفة.
- الرابط.
- الصدق والأمانة.

1- الإيجاز:يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم و أن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة كذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة و التي تفقده التركيز.[1]

2- الوضوح

يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح .

4- الأهمية:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد و أن يتم الإبتعاد عن الحمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية .[1]

[1] غسان فلاح المطارنة ، نفس مرجع سابق ،ص87.

4- الصحة و الدقة:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

5- الترابط:

يجب أن تكون الحمل في التقرير مترابطة و أن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6- الصدق والأمانة:

يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، و أن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق و أمانة.[2]

-إعطاء التركيز الكبير على النقاط الرئيسية والأفكار المهمة وعرض التي يريد توصيلها إلى القارئ بطريقة مقنعة.

-توضيح نقاط التقصير التي حدث في المواجهة الأزمة ويجب استكمال في الاستعدادات القائمة في المواجهة المتمثل في برنامج التدريبي و الاحتياج البشري وأساليب المتابعة المستمرة ومدى توفير مهما الصيانة الدورية.

. المطلب الثالث: أنواع عملية التقرير

[1] مرجع نفسه، ص128.

[2] أحمد نور ،مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1992،ص562-563.

تؤكد الكثير من الهياكل العلمية والمهنية و التشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المدقق لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمؤسسة كذلك ضرورة وضوح رأيه هذا الشأن

وعليه فإن رأي المدقق لا يخرج عن أربع حالات، و تتحدد كل حالة انطلاقا من نوع التقرير فمايلى:

– من حيث درجة الالتزام: وينقسم إلى:

أ– تقارير خاصة:

يقصد بتقارير الخاصة تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون والتي يكون المدقق ملزما قانونيا بتقديمها في مناسبات خاصة وفقا لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير التدقيق في الرقابة الداخلية وتقرير التدقيق لغرض النظام الضريبي ويعد عندما تطلب منه إدارة المؤسسة ذلك مثل تعزيز خاص عن نظام الرقابة الداخلية المالي ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المدقق

نذكر ما يلي:

– الاتفاقيات التي تبرم عن المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها.

– إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المدقق.

– يعتبر المدقق تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة – بعد تقريرا خاصة يحدد فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى حتى لا يتسنى لهؤلاء استخدام السلطات المخولة لهم لتحقيق المصالح الشخصية

– يعدو المدقق تقرير خاص يبن فيه زيادة أو نقصان رأس المال المؤسسة أو في حالة اندماج المؤسسة مع مؤسسات أخرى

ب– تقارير عامة:

وهي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم تدقيق في شكل تقرير موقع من طرف المدقق الخارجي مستقل، ويكون بهدف إبداء رأيه

حول مدي عدالة وصدق القوائم المالية، والمدقق هنا يتحمل كافة مسؤولياته في البيانات والقوائم التي قام بتدقيقها.[1]

2_ من حيث محتوياتها من المعلومات: وتنقسم إلى

أ– التقرير القصير:

وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم بلدان العالم، ويتكون من جزأين أو فقارئين، فقرة النطاق التي يبين فيها مدي شمولية عملية التدقيق وإغراضها، وفقرة الرأي والتي يقوم فيها المدقق بإبداء رأيه الفني حول القوائم المالية ككل، ويستخدم هذا النوع من التقرير لأغراض التدقيق الخارجي لتوصيل المعلومات لطرف الثالث.

ب– التقرير المطول:

وتأتي هذه التسمية لتمييزه عن التقرير الخارجي ولأنه يشرح أمور لا يرد ذكرها في التقرير القصير وإن ذكرت نجدها في شكل تلميحات أو إشارة إلى هذه الأمور، فقط يقوم المدقق بإعداد هذا النوع من التقارير ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوي الإدارة ولا تؤثر على القوائم المالية لاحتوائه على قوائم إحصائية وشرح معمق لوضع بعض بنود تلك القوائم.[2]

– من حيث الرأي: وتنقسم إلى

أ/ التقرير النظيف:

يصدر المدقق الخارجي المستقل راية التنظيف على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت لديه شروط التالية: – إن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا تاما .

– عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.

– أن يبدد المدقق أي شك أو غموض بان قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي.

[1] شدري معمر سعادن التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العامة، أطروحة دكتورا،2015،ص18،19

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص94

– حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر راية على صدق القوائم المالية لنتائج الإعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية. [1]

ب/رأي إيجابي مطلق

يصدر المراجع تقريرا يبدي رأيه بدون تحفظ وذلك عندما تكون القوائم المالية للمؤسسة مطابقة لمعايير التقيد المالي والمحاسبي، وأن يكون قد حصل على أدلة وقرائن إثبات كافية، وألا يكون هناك ظروف أو أحداث طارئة اثرت بشكل مباشر على عمله حتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة.

نموذج لتقرير مراجع خارجي برأي إيجابي مطلق (بدون تحفظ) .

1- السيد المدير، أعضاء مجلس إدارة الشركة (اسم الشركة ، نشاطها ، عنوانها.....).

2- تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بـ.... (أو ذكر الجهة التي لديها علاقة بالشركة و التي طلبت من المراجع القيام بأعمال المراجعة) يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من... إلى .....:

3- لقد قمنا بأعمال المراجع المالية طبقا للتوصيات المهنة وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم .... الصادر بتاريخ..... (ذكر السند القانوني والتنظيمي الذي تم على أساسه القيام بالمراجعة)

4- قمنا بمراقة السجلات المحاسبية والبيانات المالية والتحقق من مصداقيتها ومدى مطابقتها لمعاير التسجيل المالي والمحاسبي على أساس المستندات والوثائق المقدمة لنا من قبل المديرية العامة ومختلف الأقسام المعنية وكذا ما تم الحصول عليه من الأطراف الخارجية التي لديها تعامل مع المؤسسة (مثل البنوك).

[1] حسين أحمد دحدوح،حسين يوسف القاضي، مرجع السابق،ص135

5- لقد توصلنا الى عدم تسجيل أي مخالفة للقوانين و التشريعات السارية المفعول المنظمة لنشاط محل المراجعة و بتالي بإمكاني الشهادة بأن الحسابات كما تظهر في صفحات..... هذا التقرير شرعية وذات مصداقية، كما أنها تعطي صورة حقيقة لكل من النتيجة والعمليات ، وكذا الوضعية المالية وممتلكات مؤسستكم.

6- ارفاق التقرير بصفحات من قوائم مالية وسجلات محاسبية تثبت راي المراجع.

***ملاحظة* قد تكون عدة صفحات.**

7- التأشير على الوثائق المقدم يعتبر إثبات للراي الإيجابي المعبر عنه في التقرير.

معلومات شخصية حول المراجع:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في ..... يوم .....

الإمضاء التأشير و الختم .....

ب-رأي إيجابي بتحفظ

يصدر المراجع تقريرا إيجابيا بتحفظ، (مع ضرورة ذكر تلك التحفظات وآثارها على القوائم المالية)ويكون ذلك في حالة وجود قيود تحدد نطاق عمله منها وجود اختلاف بين المراجع وإدارة المؤسسة عدم التأكد من أمور تؤثر على القوائم المالية ، أو في حالة مخالفة المؤسسة لقانون الشركات أو لنظامها الداخلي .[1]

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص94

نموذج لتقرير مراجع خارجي برأي إيجابي بتحفظ

1- السيد المدير، أعضاء مجلس إدارة الشركة (اسم الشركة ، نشاطها ، عنوانها.....).

2- تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بـ.... (أو ذكر الجهة التي لديها علاقة بالشركة و التي طلبت من المراجع القيام بأعمال المراجعة) يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من... إلى .....:

3- لقد قمنا بأعمال المراجع المالية طبقا للتوصيات المهنة وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم .... الصادر بتاريخ..... (ذكر السند القانوني والتنظيمي الذي تم على أساسه القيام بالمراجعة)

4- قمنا بمراقة السجلات المحاسبية والبيانات المالية والتحقق من مصداقيتها ومدى مطابقتها لمعاير التسجيل المالي والمحاسبي على أساس المستندات والوثائق المقدمة لنا من قبل المديرية العامة ومختلف الأقسام المعنية وكذا ما تم الحصول عليه من الأطراف الخارجية التي لديها تعامل مع المؤسسة (مثل البنوك).

يجب أن أبدي تحفظات حول النقاط التالية:.....

5- تحت التحفظات المشار إليها أعلاه لقد توصلنا الى عدم تسجيل أي مخالفة للقوانين و التشريعات السارية المفعول المنظمةللنشاط محل المراجعة و بتالي بإمكاني الشهادة بأن الحسابات كما تظهر في صفحات..... هذا التقرير شرعية وذات مصداقية، كما أنها تعطي صورة حقيقة لكل من النتيجة والعمليات ، وكذا الوضعية المالية وممتلكات مؤسستكم.

6- ارفاق التقرير بصفحات من قوائم مالية وسجلات محاسبية تثبت راي المراجع.

ملاحظة **قد تكون عدة صفحات.**

7- التأشير على الوثائق المقدمة يعتبر إثبات للراي الإيجابي المعبر عنه في التقرير.

معلومات شخصية حول المراجع:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في ..... يوم .....

الإمضاء التأشير و الختم .....

ج) الامتناع عن إبداء الرأي

يمتنع المراجع عن إبداء الرأي في التقرير المقدم ، في حالة عدم السماح له بمراسلة الزبائن أو الدائنين للتحقيق من أرصدتهم ؛ و عدم تمكنه من مقابلة المراجع الداخلي أو من ينوب عنه ، وكذا في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ، أو بسبب قيود كبيرة على الفحص الذي يقوم به ، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو النتائج التي تؤثر بشكل كبير على المركز المالي للنشاط.[1]

نموذج لتقرير مراجع خارجي دون ابداء الرأي .

1- السيد المدير، أعضاء مجلس إدارة الشركة (اسم الشركة ، نشاطها ، عنوانها.....).

2- تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بـ.... (أو ذكر الجهة التي لديها علاقة بالشركة و التي طلبت من المراجع القيام بأعمال المراجعة) يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من... إلى .....:

3- لقد قمنا بأعمال المراجع المالية طبقا للتوصيات المهنة وفقا لأحكام المرسوم

[1] حسين أحمد دحدوح،حسين يوسف القاضي، مرجع السابق،ص135

التنفيذي رقم .... الصادر بتاريخ..... (ذكر السند القانوني والتنظيمي الذي تم على أساسه القيام بالمراجعة)

4- قمنا بمراقة السجلات المحاسبية والبيانات المالية والتحقق من مصداقيتها ومدى مطابقتها لمعاير التسجيل المالي والمحاسبي على أساس المستندات والوثائق المقدمة لنا من قبل المديرية العامة ومختلف الأقسام المعنية وكذا ما تم الحصول عليه من بعض الأطراف الخارجية التي لديها تعامل مع المؤسسة (مثل البنوك البنكية).

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات

ملاحظة : عدم ارفاق التقرير بصفحات من قوائم مالية و عدم التأشير عليها

معلومات شخصية حول المراجع:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في ..... يوم .....

الإمضاء التأشير و الختم .....

د) الرأي السلبي

يكون التقرير سلبيا في حالة التي يتأكد فيها المراجع بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المؤسسة، أو تمس بصدق وشرعية الحسابات، أو حالات حدوث تزوير، عندها يجد المراجع أن التحفظات في تقريره لا تكفي للإفصاح عن النقص أو التضليل، كما يجب عليه ذكر أسباب إصداره للرأي السلبي.[1]

نموذج لتقرير المراجع الخارجي برأي سلبي

1- السيد المدير، أعضاء مجلس إدارة الشركة (اسم الشركة ، نشاطها ، عنوانها.....).

2- تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بـ.... (أو ذكر الجهة التي لديها علاقة بالشركة و التي طلبت من المراجع القيام بأعمال المراجعة) يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من... إلى .....:

3- لقد قمنا بأعمال المراجع المالية طبقا للتوصيات المهنة وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم .... الصادر بتاريخ..... (ذكر السند القانوني والتنظيمي الذي تم على أساسه القيام بالمراجعة)

4- قمنا بمراقة السجلات المحاسبية والبيانات المالية والتحقق من مصداقيتها ومدى مطابقتها لمعاير التسجيل المالي والمحاسبي على أساس المستندات والوثائق المقدمة لنا من قبل المديرية العامة ومختلف الأقسام المعنية وكذا ما تم الحصول عليه من الأطراف الخارجية التي لديها تعامل مع المؤسسة (مثل البنوك **في حالة حصول ذلك**).

5- لقد توصلنا الى الحسابات مخالفة للقوانين و التشريعات السارية المفعول المنظمة لنشاط محل المراجعة و بتالي بإمكاني الشهادة بأن الحسابات كما تظهر في صفحات..... هذا التقرير غير شرعية وليس لها مصداقية، كما أنها لا تعطي صورة حقيقة للنتيجة والعمليات وكذا لا تعبر

[1] حسين أحمد دحدوح،حسين يوسف القاضي، مرجع السابق،ص135

عن صدق الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة.

ملاحظة : ارفاق التقرير بصفحات من قوائم مالية لإثبات الخلل و المخالفات دون التأشير عليها.

معلومات شخصية حول المراجع:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في ..... يوم .....

الإمضاء التأشير و الختم .....

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية، وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجد ودائما، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير، لقد تبوأت وظيفة التدقيق الخارجي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة هدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها.

الفصل الثاني: عموميات حول المؤسسة

الفصل الثاني: عموميات حول المؤسسة

المبحث الأول: ماهية المؤسسة

المطلب لأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثالث:أنواع المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: وظائف المؤسسة.

المطلب الأول: وظائف الإدارية والمالية

المطلب الثاني: وظائف إنتاجية وتموينية.

المطلب الثالث: وظائف التسويقية والموارد البشرية

المبحث الثالث:دور إستراتيجية المدقق في تحسين أداء المؤسسة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمدقق.

المطلب الثاني: إستراتيجية التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة.

المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة.

تمهيد

لقد أصبح مفهوم المؤسسة يلقى اهتماما واسعا بين الباحثين في تخصصات العلوم الاقتصادية، هذا الاهتمام الذي يعزى أساسا إلى الدور البالغ الأهمية الذي تلعبه المؤسسة في حياة الفرد والجماعة

المجتمع على السواء، فبالإضافة إلى كونها محور النشاط الاقتصادي لأي مجتمع، وهيكل قانونى قائم بذاته، فهي في نفس الوقت، وحدة أو بناء اجتماعي يتكون من عناصر بشرية ومادية تتفاعل فيما بينها من اجل انجاز أهداف مشتركة، هذا التفاعل الذي يجر معه العديد من العلاقات الاجتماعية المتداخلة بين الأفراد، والتي دون شك تحتاج إلى تنظيم وتنسيق.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة

أصبحت التعريف متنوع من فكر إلى آخر والسبب الأساسي غير راجع التباين المفاهيم، بقدر تباين الأزمنة التي وردت فيها هذه التعريف، وكذا النظام الاقتصادي المتبع ورؤيته لدور المؤسسات فيه.

ففي حين أن المؤسسة الآن يمكن أن تكون خدمية، أي تنتج الخدمات، في حين لم يكن هذا المعنى موجود في القرون الماضية، ولكن رغم ذلك سنحاول التعريج عن أهم التعريف للمؤسسة ونخلص في الأخير إلى تعريف عام.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية

التعريف الأول:

_ يعرفها علي محمد عبد الوهاب بوصفها وحدة اجتماعية فنية تضم مجموعة من الأفراد يؤدون وظائف معينة لازمة لبلوغ الهدف.

– وبطريقة أخرى بوصفها وحدة اجتماعية فنية تتكون من مجموعة من الأمور المتداخلة اللازمة لتحقيق هدف معين، ويعني ذلك أن لها جانبين، أحدهما إنشائي والآخر ففي أو تكنولوجي، ويلعب كل فرد في المؤسسة دورا محددا بتفاعل مع الأدوار الأخرى لتحقيق الهدف المشترك[1]

التعريف الثاني:

– لقد عرفها أمناي اتزيوني Amitai Etzioni: "هي وحدة اجتماعية أو مجموعات إنسانية بنيت بقصد وأعيد بناؤها لتحقيق أهداف محددة"[2]

[1] علي محمد عبد الوهاب، استراتيجيات التحفيز الفعال، نحو أداء بشري متميز، دار التوزيع والنشر الإسلامية، مصر، 2000، ص18.

[2] أحمد طرطان، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص: 135

التعريف الثالث:

– لقد عرفها ريتشارد هال : هي تجمع له حدود واضحة نسبيا ونظام قيم ومستويات من السلطة

وانظمة اتصالات، وأنظمة تنسيق عضوي، يوجد هذا التجمع على أساس مستمر نسبيا في البنية ويشترك في نشاطات ذات علاقة بمجموعة من الأهداف، هذه النشاطات لها تأثيرات على مستوى التنظيم وعلى مستوى المؤسسة نفسها، وعلى المجتمع[1]

التعريف الرابع:

تعريف "**سشتر برنارد:**" "المؤسسة أنساق فرعية تدخل في نطاق يعرف بالنسق التعاوني، ويتكون هذا النسق التعاوني من عناصر مركبة، فيزيقية بيولوجية، شخصية واجتماعية، تنشأ بين أعضائها ووحداتها علاقات منظمة من نوع خاص كنتيجة للتعاون الحاصل بين الأفراد بغية تحقيق هذا على الأقل"[2]. .

التعريف الخامس:

أما عند **"ماكس فيبر"**: "فالمؤسسة تركيب بيروقراطي وظائفي، يحتوي على مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد شكل المؤسسة في مكتب، أو في منظمة، بالإضافة إلى وجود هيكل تركيبي معين يحدد العلاقات، وتدفقات السلطة، وحدود كل قسم، حيث يتم تركيب البيروقراطيين في سلم أوتفراطي يضم الرقابة بالقواعد الوظيفية"[3].

[1] ريشارد مال، المنظمات، هياكلها، عملياتها، ومجرياتهاء ترجمة سعيد بن حامد الهاجري، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة المملكة العربية السعودية، 2001ص. ص،75-76.

[22] المرجع نفسه ص ص،82-8

[3] " الطاهر اجنهم: واقع الاتصال في المؤسسات الجزائرية، جامعتا منتوري وباجي مختار نموذجا، رسالة دكتوراه، اشراف اد فضيل دليو، جامعة منتوري، قسنطينة،2005 2006،ص77

* **تشيستر برانارد** (و. 1886 – 1961 م) هو اقتصادي أمريكي، ولد في مالدن، وكان عضوًا في الأكاديمية الأمريكية للفنون والعلوم، توفي في نيويورك، عن عمر يناهز 75 عاماً.

التعريف السادس:

"تعرف على أنها اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين أخريين، وهذا في إطار قانوني ومالي اجتماعي معين، ضمن شروط تختلف تبعا لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع

النشاط الذي تقوم بيه، ويتم هذا الاندماج العوامل الإنتاج بواسطة تنفقات تقنية حقيقية وأخرى معنوية وكل منها يرتبط ارتباطا وثيقا بالأفراد، وتتمثل الأولى في الوسائل والمواد المستعملة في نشاط المؤسسة، أما الثانية فتتمثل في الطرق و الكيفيات والمعلومات المستعملة في تسيير ومراقبة الأولى"[1].

التعريف السابع:

"وتعرف كذلك على أنها لا شكل اقتصادي وتقني و قانوني و اجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الاجتماعي بهدف إنتاج سلع أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة كما تعرف أنها مجموعة من الطاقات البشرية والموارد المادية (طبيعية كانت أو مادية أو غيرها) والتي تشعل فيما بينها رفق تركيبه معين وتوليفة محددة قصد إنجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع[2].

التعريف الثامن:

كالمؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني و اجتماعي معين ، هدفه دمج كل عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو تبادل السلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين ، بغرض تحقيق نتيجة

[1] . فريد زاعف ومحمد النجار: السياسات الإدارية وإستراتيجية الأعمال، مؤسسة دار الكتب، الكويت، 1976، ص 145 ا وليم نوث: تطور نظرية الإدارة، ترجمة عبد الكريم أحمد الخزامي، أتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 2001، ص 116

[2] ناصر دادي عدون: اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998،ص11.

ملائمة و هذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي توجد فيه و تبعا الحجم و نوع نشاطها[1].

التعريف التاسع:

عرف المؤسسة على أنها جميع المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا هدفها توفير الإنتاج بغرض التسويق ، و هي منظمة مجهزة بكيفية توزع فيها المسؤوليات و يمكن أن تعرف بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية ، المادية ، المالية ، اللازمة للإنتاج الاقتصادي ، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة .

التعريف العاشر:

المؤسسة هي وحدة إنتاجية و مركز توجيه عوائد الإنتاج ، إذن يمكن اعتبارها كوحدة اجتماعية تتخذ مجموعة من القرارات من أجل اقتحام أكبر عدد من الأسواق ، وكذلك لتحقيق محمل أهدافها[2].

نستنتج من خلال هذا التعارف:

"بأن المؤسسة هي وحدة اجتماعية مستقلة أنشأت بطريقة مقصودة، تتكون من مجموعة من الأفراد يعملون في إطار نسق تنظيمي تعاوني، وتحت رعاية ورقابة إدارة وصية، بغية تحقيق أهداف مسطرة."

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة

1-أهمية المؤسسة الاقتصادية:

رغم أن المؤسسات المصغرة لم تعرف لحد الآن النفاق حول المعايير المستخدمة في تصنيفها وتعريفها هى أن هناك إجماع على أهميتها ودورها في النشاط الاقتصادي، ذلك أن المؤسسات كبيرة الحجم

[1] " الطاهر اجنهم المرجع السابق،ص79.

[2] ناصر دادي عدون المرجع السابق،ص،11-12.

وبرغم من الميزات التي تتمتع بها إلى أنها لم تحقق نتائج ملموسة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بالمؤسسات المصغرة في البرامج الاقتصادية للعديد من الدول.

أ/أهمية المؤسسات المصغرة في امتصاص اليد العاملة:

يعتبر الدور الذي تلعبه المؤسسات المصغرة في القضاء على البطالة من أهم الأسباب التي أخذت بالعديد من الدول سواء كانت النامية منها أو المتقدمة بالاهتمام بهذا النوع من المؤسسات وتقديم لها سبل الدعم المختلفة من أجل تنميتها وترقيتها وهذا لاستيعابها نسبة كبيرة من اليد العاملة بالإضافة إلى مساهمتها في خلق فرص عمل جديدة وهناك جملة من الخصائص السالفة الذكر التي تتميز بها المؤسسات المصغرة التي ساعدتها في المساهمة الفعالة في امتصاص البطالة. ولعلى أهمها اعتمادها على التكنولوجيا البسيطة ذات الكثافة العمالية والتي لا تتطلب رؤوس أموال كبيرة حيث تنخفض التكلفة الاستثمارية اللازمة في المتوسط لخلق فرصة عمل.

– كذلك اعتمادها على مهارات فنية غير تلك المعتمدة في المؤسسات الكبيرة حيث لا تتطلب مؤهلات دراسية عالية أو شهادات رسمية إن اعتماد المؤسسات المصغرة على هذا النمط من التكنولوجيا يعتبر ذو أهمية كبيرة خاصة

في الدول النامية وهذا لأهمتها البيئة الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول حيث يلاحظ التوفير النسبي لليد العاملة مع محدودية رؤوس الأموال[1].

ب/ مصدر مهم لتجديد والإيداع:

والمقصود به العمليات التطويرية وتحسينية أو الداعية التي يقوم بها أصحاب المؤسسات المصغرة والصغيرة على منتجاتهم، حيث أن نسبة التجديد والتحديث في منتجاتهم تكون أكبر من المؤسسات الأخرى، وهذا بهدف زيادة الربحية، فالمؤسسات الكبيرة تركز على إنتاج السلع ذات الطلب الثابت، ونترك المؤسسات المصغرة والصغيرة المجازفة لمحاولة إيجاد سلع وخدمات جديدة، الأمر الذي قد يلحق بالمؤسسة خسائر إن لم تحقق منتوجاتها نجاحا نظرا لانخفاض في رأس مال المؤسسات المصغرة.

[1] صفوت عبد السلام عرض الله، السبت الصناعات الصغيرة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1993، ص15.

وتتولى المؤسسات المصغرة عملية الإنتاج وتحويل الأفكار الجديدة إلى سلع أو خدمات إذا توفرت لديها رؤوس الأموال الضرورية لذلك، أو نبيع الأفكار كبراءات اختراع لمؤسسات كبيرة قادرة على تمويل عملية الإنتاج وتشير الإحصائيات إلى أن المؤسسات المصغرة تعتبر المصدر الرئيسي للأفكار الجديدة قمن بين براءات الاختراع التي أصدرها مكتب براءات الاختراع الأمريكي خلال العشرين السنة الماضية يعود تلتها إلى أفراد وأكثر من الربع إلى مؤسسات لا يتعدى عدد عمالها تسع عمال.

ج/ التكامل مع المؤسسات الكبيرة :

إن المؤسسات الكبيرة والعملاقة تحتاج للمؤسسات المصغرة والصغيرة لتنفيذ العديد من النشطات والمهمات التي هي مهمة لها لكنها صغيرة الحجم حيث تكون مكلفة لها لو نفذتها بنفسها، وهذا عن طريق نضام التعاقد من الباطن المنتشر في العديد من الدول حيث تصيح الصناعات الصغيرة مكملة ومغذية للصناعات الكبيرة وأوضح مثال على ذلك اعتماد الشركات العملاقة التصنيع السيارات على المؤسسات المصغرة والصغيرة في توفير العديد من المستلزمات والأدوات الاحتياطية بالإضافة إلى أعمال الصيانة والتصليح والنقل وغيرها وفي نفس الوقت تستخدم المؤسسات المصغرة منتجات المؤسسات الكبيرة .

وتعتبر علاقة المؤسسات صغيرة الحجم مع الكبيرة ذات أهمية كبيرة حيث أثبتت الدراسات بأن تمو الصناعات عالية التكنولوجيا حصل نتيجة هذا التكامل[1].

2- أهداف المؤسسة الاقتصادية

إن أصحاب المؤسسات الاقتصادية سواء كانت عمومية منها أو خاصة، يسعون وراء إنشائهم للمؤسسة إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي تختلف وتتعدد، باختلاف أصحاب وطبيعة وميدان تشاط المؤسسات ، ويمكن تلخيص هذه الأهداف في النقاط التالية:

1- الأهداف الاقتصادية:

أ/ تحقيق الربح:

[1] جهاد عبد الله عنه، قسم مرسى ثبر معبد، إدارة مشاريع الصغيرة، دار البارزي العلمية تنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2004، ص،19.

يعتبر تحقيق الربح المبرر الأساسي لوجود المؤسسة لأنه يسمح لها بتعزيز طاقتها التمويلية الذاتية التي تستعملها في توسيع قدراتها الإنتاجية و تطويرها أو على الأقل الحفاظ عليها وبالتالي الصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى و الاستمرار في الوجود.

ب/عقلنة الإنتاج:

أي الأستعمال الرشيد العوامل الإنتاج و رفع إنتاجياتها من خلال التخطيط المحكم و الدقيق لانتاج و التوزيع ثم مراقبة تنفيذ الخطط والبرنامج و ذلك بهدف تقادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية و المالية و الإفلاس في أخر المطاف نتيجة لسوء استعمال عوامل الإنتاج

ج/تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمعّ:

وهذا من خلال تحقيق كامل عناصر الإنتاج لتلبية الحاجات المتزايدة، ويجب أن يحقق الإنتاج مايلي:

- مستوى عالي من المرونة.
- أن يتم الإنتاج في وقته المحدد دون تقديم أو تأخير.
- أن يتم تسليمه لطالبيه في الوقت المحدد[1].

2- الأهداف الاجتماعية:

من بين الأهداف الأجتماعية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية على تحقيقه مايلي:

أ/ضمان مستوى مقبول من الأجور:

يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا و شرعا و عرفا، إذ يعتبر العمال العنصر الحيوي والحي في المؤسسة إلا أن مستوى وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسة وطبيعة النظام الاقتصادي ومستوى المعيشي.

ب/تحسين مستوى معيشة العمال:

إن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمل أكثر حاجة إلى نشبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتوجات جديدة بإضافة إلى التطور الحضاري لهم[2].

ج/توفير تأمينات ومرافق للعمال :

[1] ناصر دادي عدون،مرجع السابق،ص ص 17،18.

[2] ناصر دادي عدون،مرجع سابق،ص 19.

تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي والتأمين ضد حوادث العمل وكذلك التقاعد، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الاستهلاك والمطاعم ... الخ

د/تأهيل العمال:

حيث يتم تدريب وتطوير العاملين ورفع مستويات مهاراتهم المهنية، وهذا عن طريق إخضاع العمال إلى دورات تكرين وتدريب من أجل رفع المستوى المهني، والتخصص حسب القدرة المهنية للعمال[1].

3- الأهداف التكنولوجية:

من بين الأهداف التكنولوجية التي تؤديها المؤسسة

أ/ البحث والتنمية:

حيث مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصية بعملية تطوير الرسائل والطرق الإنتاجية علميا، وترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح، ويمثل هذا البحث نسبة عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة، وخاصة في السنوات الأخيرة، إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول[2].

4- الأهداف الثقافية و الرياضية:

يحدها في :

أ/توفير وسائل ترفيهية و ثقافية:

تشمل المؤسسات على اعتياد عملها على الاستفادة من وسائل الترفيه و الثقافة التي توفرها لهم و لأولادهم من مسرح و مكتبات ورحلات نظرا لتأثير هذا الجانب على المستوى الفكري للعامل و الرضي بتحسين مستواه.

ب/تدريب العمال المبتدئين:

مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج فان المؤسسة تجد نفسها بحيرة على تدريب عمالها الجدد تدريبا

كفيلا بإعطائها إمكانية استعمال هذه الوسائل يشكل يسمح باستغلالها استغلالا عقلانيا ، رغم إمكانية تحصيلهم على تكوين نظري أحيانا في إطار المنظومة التربوية و الجامعية.

---

[1] إبراهيم بختي، بر الانترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسر، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص05.

[2] ناصر دادي عدون، مرجع سابق ،ص21.

ج/أوقات الرياضة:

تعمل المؤسسات الخاصة الحديثة منها على إتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي زمن محدد مما يجعل العامل يتخلص من الملل و يحتفظ بصحة جيدة[1].

المطلب الثالث: أنواع المؤسسة الاقتصادية

سنتناول فيما يلي أنواع المؤسسات في بيئتنا (الجزائر) حاليا أو التي ستكون على المدى القريب.

1-المؤسسات حسب الحجم:

يقوم هذا التصنيف على فرضية أنّ الحجم يؤثّر على طبيعة التنظيم ونمط العلاقات الداخلية بين الإدارات، ومنه فالمؤسسات ذات الحجم المتماثل يسود بها سلوك تنظيمي متماثل، وللإشارة ومن أجل التصنيف حسب الحجم يمكن الاعتماد على جملة من المتغيّرات، فالتصنيف بحسب هذا المعيار لم يصل إلى درجة التوحيد في كلّ القطاعات، فالمؤسسة المتوسطة في قطاع معيّن قد تعدّ صغيرة الحجم في قطاع آخر، وهذا راجع لكون التصنيف قائم على جملة من المتغيرات منها:

أ/عوامل الإنتاج:

حجم رأس المال، عدد العمال، وهذا الأخير هو الأكثر استعمالا في تصنيف المؤسسات.

ب/ المردودية:

أي حجم الأرباح المحققة، والقيمة المضافة.

2- حجم النشاط:

ويستدل عنه بحجم رقم الأعمال.

أ/المؤسسة الصغيرة:

وهي تلك المؤسسات التي لا يزيد عدد أفرادها عن **10** يتولى فرد واحد من بينهم إدارتها وغالبا ما يكون المدير هو نفسه المالك، ويسود هذا النمط من المؤسسات عادة في القطاع الحرفي والزراعي، وكلّ قطاع التجارة الصغيرة، وفي الغالب تخضع هذه المؤسسات لمحيطها الخارجي المباشر فوجودها مرهون بمدى قدرتها

[1] ناصردادي عدون،مرجع سابق ص ص 21-22.

على ضمان الاستمرار من خلال استجابتها للطلب الخارجي الذي لا يتعدى دوما السوق المحلي، والملاحظ أنّ هذا النوع من المؤسسات أخذ طابعا رسميا مع بداية التسعينات من القرن الماضي **1990**، بالجزائر من خلال اهتمام الدولة بإنشاء مؤسسات تشغيل الشباب، ومؤسسات مجهرية عائلية أو أسرية في غالب الاحيان داخل البيوت[1].

ب/ المؤسسة المتوسطة:

وهي التي تضمّ بين **10** و **500** فردا تتميز بالخصائص التالية:

*** عدم الفصل بين الملكية والتسيير:**

ذلك أنّها غالبا ما تكون ذات منشأة عائلي فيكون المالكون هم ذاتهم القائمون على شؤون التسيير والتصرف في كلّ الأمور مهما كانت جزئية وصغيرة مما يجعل هذه المؤسسات تعاني من زيادة صعوباتها ومشاكلها كلما زاد حجم مستخدميها وذلك نتيجة مركزية التسيير والإدارة، وتعرف هذه المؤسسات مشكلة في التسيير وهذا كلما كان المالكون لا يعرفون ولا ينفذون قواعد ومبادئ علوم التسيير خاصة تسيير الموارد البشرية، وفق نظرة نفسية أي الاهتمام بالبعد الثقافي للمكونة البشرية[2].

*** المؤسسة الكبير:**

وهي تلك المؤسسات التي تتوفر على أكثر من **500** مستخدم، ونتيجة لكبر حجمها فإنّها في الغالب تكون في شكل شركات مساهمة بمعنى أنّ ملاكها كثيرون، بعدد ملاك الأسهم ، مما يتيح لها قدرات مالية كبيرة، وكنتيجة لكثرة الملاك فإنّ التسيير الفعلي لها يكون بين أيدي مسيرين تقنقراطيين يتمتعون بجدية أكبر في إدارة شؤون المؤسسة[3].

2- حسب ملكية الخاصة:

وتشمل المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص والأموال:

[1] بوشافي بوعلام: " المنير في المحاسبة العامة "، (ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،1996)،ص07

[2] أحمد طرطان، مرجع سابق، ص 138.

[3] بوشافي بوعلام: " مرجع سابق ذكره، ص07

أ- المؤسسة الفردية

ب- الشركات التضامن

تنشأ بالتقاء شخصين أو أكثر مساهمين بحصص متساوية أولا سواء في رأس المال أو الجهد المبذول في نشاط العمل أو في كليهما، وتقاسم الأرباح يتم بشكل متناسب مع الحصص المساهم بها، وفيها يسيّر الشركاء بأنفسهم الشركة أو يعيّنون مديرا يتولى الإدارة.

ج/شركة القابضة:

إنّ مقتضيات السوق وظروفه تدفع بالمؤسسات إلى اتّباع سياسة التكتل في هيئة واحدة مع احتفاظها بالاستقلالية في إدارة شؤونها، فالطابع اللامركزي واضح غير أنّ القرارات الهامة جدا تبقى من سلطة الإدارة المركزية للمجمع: "وهي مجموعة من الشركات لديها علاقات مالية واقتصادية تخضع لرقابة الشركة الأم أو لرقابة الشركة القابضة"

والشيء الملاحظ في الشركات القابضة أنّ تجميع الأنشطة في المستويات الإدارية العليا، يتمّ على أساس المبدأ الوظيفي، في حين تجمع الأنشطة إما على أساس المنتجات أو الأسواق في المستويات الإدارية الأدنى.

هناك تصنيفات أخرى حسب ملكية:

تقسم المؤسسات حسب ملكية وسائل الإنتاج وفق ما يحدده القانون إلى نوعين: مؤسسات قطاع خاص وقطاع عام[1].

د/شركة التوصيل بالأسهم:

يضمّ صنفين من الشركاء:

المتضامنون والموصون، ولكل وضعه القانوني الخاص، فالشركاء المتضامنون لهم نفس الوضع الذي أشير إليه سابقا (التسيير، حل الشركة وانسحاب الشريك الخ...).

غير أنّ الشركاء الموصون لا يشاركون في التسيير بل يكتفون بالحصول على الأرباح وبذلك يمكنهم مراقبة حسابات الشركة.

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق ص ص 59-58.

غير أنّ الجمعية العامة للمساهمين تعين مجلس رقابة يضمّ ثلاثة مساهمين أو أكثر يسهرون بشكل دائم على مراقبة أعمال المدير الذي قد يكون من بين الشركاء أو من خارجهم.

هـ/المؤسسات العمومية الاقتصادية:

تعددت تعاريف المؤسسات العمومية بتعدد وأنواع ذاتها، فمنها المؤسسات العامة الإدارية (**E P A**) والمؤسسات المهنية (**E P P**) والمؤسسات العامة الاقتصادية (**E P E**) والمؤسسات العامة الاقتصادية ذات الأسهم (**S P A**) ، (**E P E**)، كما تختلف تسميات هذه المؤسسات حسب تواجدها بين دول رأسمالية متقدمة، أو دول نامية، أو دول اشتراكية.

و/شركة ذات مسؤولية محدودة:

تتكون هذه الشركات من أسهم قابلة للتداول بين الأزواج الأصول، الفروع وحتى الشركاء غير أنّه لا يتنازل عنها للغير إلاّ بموافقة أغلبية الشركاء وعلى العموم تتبع تسمية الشركة بالأحرف (**ش.ذ.م..م**) وجاءت مثل هذه الشركات كنتيجة لعيوب الشركات السابقة التي تحلّ بمجرّد انسحاب أحد أعضائها أو وفاته.

ي/شركة الأموال:

وتضمّ نوعين من الشركات:

ر/شركة المساهمة:

هي شركات يقسم رأسماله على أسهم متساوية القيمة تقابلها أوراق مالية قابلة للتداول في سوق الأوراق المالية، يكتتب المستثمرون فيها، ومنه فالاعتبار الأساسي هو المال بمعنى ليس لشخصية الشريك، لأنّ صوت الشريك مرتبط بعدد أسهمه، فمن يملك أكثر من **50%** من الأسهم هو من يتمكن من فرض آرائه على الآخرين خاصة إذا علمنا وأنّ هذه الشركات تقدم على مبدأ قانون الأغلبية في تعيين أعضاء الإدارة.[1]

وجديّة حركيتها في السوق تتحدد بحجم حصّتها من المبيعات، ويمكن أن تتأثّر المؤسسة الاقتصادية بالعوامل التالية:

ح/عامل الحجم:

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق ص 60.

قد يبدو هذا العامل بسيطا يتعلق بعدد الناس في المنظمة (المؤسسة)، لكن فكرة حدود المنظمة جعلت من الصعب تحديد من هو داخل ومن هو خارج المنظمة.

ج/عامل التكنولوجيا:

لقد بدأ الاهتمام بهذا العامل كعنصر رئيسي في التحليل التنظيمي مع "وودوارد" (**Woodward** 1958) و "لورنس" (**Lawrence**) و "لورش" (**Lorsch** 1967)، وقد بيّنت دراسة (**Woodward**) أنّ طبيعة التكنولوجيا تؤثّر بشكل قوي في هيكل إدارة الشركة (عدد مستويات الهرمية، نطاق الإشراف في الخط التنفيذي الأول، نسبة المديرين والمشرفين إلى العاملين الآخرين الخ...)، إذن المتغيرات الهيكلية السابق ذكرها تتأثر بالتكنولوجيا المستخدمة، ومنه فإنّ نجاح وفعالية المنظمة مرتبط بالتوافق بين التكنولوجيا والهيكل، فالشركات الناجحة هي التي تملك أنظمة تقنية وهيكلية مناسبةبين دول رأسمالية أو دول نامية أو اشتراكية[1].

المبحث الثاني: وظائف المؤسسة الاقتصادية:

إن مختلف وظائف المؤسسة الاقتصادية ترتبط ببعضها البعض من أجل أداء وتحقيق أهداف المؤسسية ككل،ويزداد مستوى هذا الترابط لطبيعة وحجم المؤسسة وأهم هذه الوظائف هي:

المطلب الأول: الوظيفة الإدارية والوظيفة المالية.

1-الوظيفة الإدارية:

مفهوم الوظيفة الإدارية:

تقصد بالوظيفة الإدارية هيكلة المؤسسة، وتقسيم الأدوار والمسؤوليات والتنسيق بين مختلف أجزاء وأقسام المؤسسة ، وكذلك تحديد العلاقات و القوات التنظيمية المختلفة ، من أجل بلوغ الأهداف المسطرة[2].

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سابق ص 61.

[2] ناصر دادي عدون، المرجع سابق، ص: 263.

هنالك تداخل بين الوظيفة المالية والوظيفة الإدارية بيت الأموال اللازمة لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة إنتاجية عالية والوفاء بالتزاماته المستحقة في المواعيد المحددة وبأقل تكلفة.

ويمكن حصر وظائف الإدارة فيما يلي:

أ- التخطيط :

يقصد به عملية استشراف المستقبل ، والتقيؤ به ووضع السياسات العامة التي يمكن للمؤسسة السير عليها في المستقبل.

ب- التنظيم :

يعني التنظيم في الإدارة تحديد السلطات ومسؤوليات العاملين، وتصميم الهيكل التنظيمي والتنسيق بين مختلف أجزاء ومصالح المؤسسة المختلفة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

ج – الرقابة :

هي عملية متابعة تنفيذ السياسات الموضوعة والعمل على تقييمها[1].

2- الوظيفة المالية:

أ- مفهوم الوظيفة المالية:

ترتبط الوظيفة المالية في المؤسسة بشكل كبير بالعمليات المالية والتي تشكل الحياة المالية للمؤسسة، باعتبار أن كل نشاط اقتصادي يعتمد على الموارد المالية وتتمثل مهام الوظيفة المالية في هذا الإطار في التفاوض وفي إعداد برامج التمويل المؤسسة والإشراف على تنفيذها وتتمثل المهمة الرئيسية لهذه الوظيفة في إدارة وتسيير الخزينة (la gestion de la trésorerieg)

[1] ناصر دادي عدون، المرجع سابق، ص 294.

من جهة أخرى ترتبط الوظيفة المالية (La fonction financiere) بوظيفة أخرى وهي مساعدة المديرية العامة للمؤسسة والتنسيق معها من خلال الخدمات التي يمكن أن تقدمها لهاء يفضل الخبرة والمهارة التي اكتسبها القائمون على إدارة الوظيفة المالية

(La fonction d'assistance et d'expertise)

وهذا الدور المتميز للوظيفة المالية في علاقتها مع الإدارة العليا للمؤسسة أكسبها تأثير وقفوذ كبيرين في المؤسسة مقارنة بالوظائف الأخرى وتتمثل مهامها في هذا الإطار في التوفيق بين الموارد المالية المتاحة للمؤسسة ، وحاجياتها مع الأخذ في الحسبان إمكانياتها ومواردها الحقيقية (Les contrainies) وكذلك المامة بين أهداف المؤسسة وأهداف المساهمين فالهدف النهائي للمؤسسة هو تحقيق القدرة على تعظيم القيمة السوقية للسهم وهو الهدف الإستراتيجي التي تسعى لتحقيقه معظم المؤسسات وتدور حوله جميع القرارات المالية[1].

ب– هيكل الوظيفة المالية والإدارية:

لا توجد قاعدة عامة تسمح بتحديد مكان الوظيفة المالية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، لأن هذا الأخير يختلف باختلاف أشكال المؤسسات ، بصفة

عامة ، تعد الوظيفة المالية جزءا لا يتجزأ من الوظيفة الإدارية وهذا على خلاف الوظائف الأخرى في المؤسسة المستقلة ذاتيا عن الوظيفة الإدارية والتي تتمثل في الوظيفة الصناعية والتجارية و الاجتماعية بحيث يتم التنسيق بين مختلف هذه الوظائف من طرف المديرية العامة بحت هذا التقسيم يعد كمنال وليس على سبيل الحصر[2].

ج– مهام الوظيفة المالية والإدارية:

[1] علي الشرقاوى، المشتريات وإدارة المخازن، الدار الجامعية ، بيروت، 1993، ص: 20.

[2] عبد النور مدلياء خالد طاهري، دراسة تقييمية للوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة ، منكرة مهندس دولة في التخطيط، المعهد الوطني للتخطيط والإحصاء ، الجزائر

بصفة عامة الوظيفة المالية هي عبارة عن مجموعة من المهام والمسؤوليات والعمليات المرتبطة بالبحث عن الموارد المالية من مصادرها الممكنة، وفي إطار محيطها المالي، وهذا يعد تحديد الحاجات الضرورية، من خلال إعداد برامجهاء وخططها الاستثمارية وكل ما يتعلق بالتمويل، ثم يتم اتخاذ التدابير و الإجراءات اللازمة التي تسمح بتحقيق برامجها وخططها ولضمان استمرار نشاطها بصفة عادية، وصولا إلى تحقيق أهدافها المتعلقة الإنتاجية والتوزيعية ، وتعظيم أرباحها في ظل الظروف الاقتصادية المحيطة بها مع الأخذ بعين الاعتبار العامل الزمني بغية تغطية احتياجاتها المالية بصفة دائمة

ولضمان فعالية الوظيفة المالية يجب تسجيل جميع العمليات التي تم تحقيقها كعمليات الشراء والبيع تم تلخيص هذه العمليات المالية في نهاية السنة المالية في شكل قوائم مالية تتمثل في الميزانية، وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة الأخرى، وهي عبارة عن مخرجات نظام للمحاسبة في المؤسسة

ويمكن القول أن مهام الوظيفة المالية تنحصر في:

أ– التخطيط: تحديد الأهداف المالية وتهيئة البرامج والميزانيات.

ب. التنسيق: واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق البرامج وتنسيق النشاطات.

ج– الرقابة : لضمان تحقيق الأهداف والبرامج المسطرة.

– تتحدد الوظيفة المالية بمتغيرين أساسيين هما السيولة و الربحية، فالسيولة تعد مؤشرا يعبر عن مدى احتمال تعرض المؤسسة المخاطر الإفلاس، والتي تنجم عن ضعفها في تسديد ما عليها من التزامات ، أما الربحية فهي انعكاس للكفاءة ، ولفعالية الإدارة المالية في استغلال الأموال المستمرة في خلق الأرباح ليتوج كل هذا الأداء بقدرة الإدارة المالية على تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم القيمة السوقية لأسهمها في السوق[1].

المطلب الثاني: الوظيفة الإنتاجية والتموينية.

[1] عبد النور مدلياء، خالد طاهري، مرجع سابق، ص08.

1_ الوظيفة الإنتاجية:

أ/ مفهوم الوظيفة الإنتاجية:

من الناحية الاقتصادية ، المؤسسة هي عبارة عن توليفة بين مجموعة من العوامل بغية إنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصادية أخرى، يتمثل هدفها في تحويل السلع والخدمات المتاحة لها إلى منتوجات موجهة للأعوان الاقتصادية الأخرى، فالنشاط الأساسي للمؤسسة قائم على الإنتاج والتبادل.

وظيفة الإنتاج هي عبارة عن عملية تقنية (Processus technologique) تتميز بفترة زمنية التي تتعلق بتحويل السلع والخدمات وكذلك بالجانب المتعلق بالعوامل الضرورية الاستمرارية نشاطها كرأس المال والمواد الأولية والعمل.

هذه العملية التقنية تؤثر في طبيعة هيكل رأس مال المؤسسة وكذلك على شكل التبادلات سواء من أعلى أو من أسفل مستويات النشاط الإنتاجي.

رأس المال بالمعنى الاقتصادي هو عبارة عن مجموعة من العوامل الاقتصادية والتي تساهم في إنتاج السلع والخدمات، ويشمل موارد مادية وغير مادية مثل مجموعة المعارف المتراكمة في المؤسسة و الإطارات.

شروط التبادل مع الأعوان الاقتصادية الأخرى يختلف حسب طبيعة نشاط الإنتاج، الذي يتحدد بمستويات من الأعلى بالأسواق التي من خلالها تحصل المؤسسة على السلع والخدمات الضرورية التي هي بحاجة إليها ، ويتحدد من الأسفل بالأسواق التي من خلالها تصرف منتوجاتها

بعد صياغة المنتوج سواء كان سلعة أو خدمة المراد إنتاجها ، يتم تصنيعه تم بيعة هذه المجموعة من العمليات تشكل ما يسمى بدورة الاستغال التي تتجدد باستمرار[1].

2– دورة الاستغلال

[1] – أحمد طرطان،مرجع السابق، ص: 75.

*** من الناحية الاقتصادية:**

تعرف دورة الاستغافل من الناحية الاقتصادية بأنها مجموعة من العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحقيق هدفها المتمثل في إنتاج السلع والخدمات بغرض تبادلها ، وتتكون دورة الاستغلال من ثلاثة مراحل متعاقبة تتمثل في:

أ- الحصول على السلع والخدمات التي تدخل في عملية الإنتاج (مرحلة التموين).

ب- تحويل السلع والخدمات المدخلات إلى منتوجات تامة الصنع (مرحلة الإنتاج).

ج- بيع المنتوجات المرحلة التسويق.)

هذه العملية يجب أن تتم باستمرار لضمان الاستغلال الأمثل للموارد المتمثلة في رأس المال والعمل.

*** من الناحية المالية:**

دورة الاستغلال (CYCLE D'EXPLOITATION)تعني من الناحية المالية شبكة من التدفقات المالية التي تضمن سير العمليات التبادلية بين المؤسسة والأعرات الاقتصادية الأخرى.

يمكن تعريف الدورة المالية (Un cycle financier) بأنها كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، انطلاقا من تحويل الأموال التي بحوزتها، أو التي تحصل عليها من خلال القروض إلى منتوجات سواء كانت سلع أو خدمات إلى غاية اللحظة التي تسترجع فيها أموالها

الدورة المالية هي طريقة أو أداة للمؤسسة والتي من خلالها تضمن تحقيق التوازن والتحكيم بين حيازة الأصول المادية، الأصول المالية، و الأموال (النقود)، لكي تضمن استمرار نشاطها وتطورها

هنالك تلاتة دورات مالية أساسية في المؤسسة وهي: دورة الاستغافل ، دورة الاستثمار ونورة العمليات المالية، هذا التصنيف يأخذ بعين الاعتبار معيارين وهما المدة الزمنية طويلة أو قصيرة الأجل)، من جهة وطبيعة التدفقات المالية[1].

*** النظام الإنتاجي (Le systeme de production) :**

أداء الوظيفة الإنتاجية لمهامها يستدعي وجود نظام إنتاجي، والذي يمكن تعريفه كإطار تنظيمي لتدفقات الإنتاج يأخذ بعين الاعتبار متغيرين رئيسيين هما المدة اللازمة لإنتاج، وكذلك عدد العمليات التي يجب القيام بها للحصول على المنتوجات النهائية ، ويهدف هذا النظام إلى ما يلي:

أ–الإنتاجية : وهي العلاقة بين مستوى الإنتاج والوسائل المستخدمة في تحقيقه

ب. المرونة : وهي قدرة الجهاز الإنتاجي للاستجابة للتغيرات الكمية والتوعية للسوق.

ج– الجودة : التي تستدعي من المؤسسة إنتاج منتجات ترضي احتياجات الزبائن خاصة في ظل زيادة المنافسة واشتدادها بين المؤسسات، قلم يعد السعر والتكلفة هما المتغيرات الرئيسيان في اللعبة التنافسية ، بل أصبحت القدرة على الاستجابة للاحتياجات المتنوعة بصورة دقيقة وسريعة تشكل الميزة التنافسية للمؤسسة

إضافة إلى العوامل التي سبق ذكرها ، فإن الوظيفة الإنتاجية عليها مسؤولية التوفيق بين الأهداف المختلفة للمؤسسة والبحث عن تحقيق أقصى الأرباح من خلال الإنتاجية الكبيرة قد لا يتم مع عامل المرونة الديناميكية، خاصة في ظل التنوع الكبير في المنتجات والتي تتطور باستمرار (La différenciation) لذلك فإن توسيع مجال الإنتاج في المؤسسة ليشمل منتجات أخرى قد يؤدي إلى اختلال الإنتاج في المؤسسة ، وينعكس سلبا على جودة المنتوجات.

[1] سعات تائف برنوطي ، إدارة الأعمال الصقرة، دار وائل لنشر، عمان، الأردن ، 2003، ص: 216.

المؤسسة مطالبة بوضع نظام متكامل لتخطيط الإنتاج وإعداد برنامج الإنتاج مسبقا ، ومتابعة تنفيذ هذا البرنامج تم الرقابة والتقييم[1].

2_ الوظيفة التموينية:

أ/ مفهوم الوظيفة التموينية :

تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الأساسية في المؤسسة وتشمل وظيفة الشراء ووظيفة التخزين.

تظهر أهمية الأهمية التموينية من خلال تزويد المؤسسة باحتياجاتها الضرورية اللازمة للإنتاج وتعرف هذه الوظيفة في المؤسسة التجارية على أنها نشاط اقتصادي يستهدف الحصول على المنتوجات من السلع والخدمات التي سوف يعاد بيعها ، وإن كان هذا التعريف متفقا عليه بالقسية للمؤسسة التجارية، فإن الأمر ليس كذلك بالتسية للمؤسسة الصناعية و هذا يعود إلى مفهوم التموين الذي يتميز بالشمولية، ويمكن النظر إليه من زوايا مختلفة، وفيما يلي بعض التعاريف.

– التموين في المؤسسة الصناعية هو عملية تهدف إلى الحصول على منتوجات سواء كانت سلع أو خدمات ضرورية لضمان السير العادي لعملية الإنتاج.

– وظيفة التموين تتمثل في تسيير التدفقات المادية والتدفقات غير المادية والمالية

– إن التموين في المؤسسة الصناعية هي عبارة عن مرحلة من مراحل الدورة التشغيلية التموين، الإنتاج، التوزيع وهو نشاط يتم في إطار منظم تربطه علاقات بجميع مراحل الدورة التشغيلية، وتعتبر وظيفة الشراء مجرد مرحلة في نشاط التموين[2].

ب/ الوظائف الأساسية لإدارة التموين:

[1] ناصر دادى عدن ، مرجع سابق، ص: 327.

[22] جمال الدين محمد المرس، إدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، النار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 36.

– تزويد المؤسسة بالكميات الضرورية والكاقية في الوقت المناسب وبالجودة المرغوب فيها ويأدنى تكلفة الاحتياجات العملية الإنتاجية في المؤسسة.

– تزويد المصالح والوظائف المختلفة الأخرى في المؤسسة بالمعلومات المتعلقة بالمنتوجات المتواجدة في السوق.

– دراسة ومعرفة السوق، بغرض إيجاد طريقة مثلى للتموين بالسلع والخدمات العلى جودة، والأقل تكلفة.

– التنسيق مع الإدارات الأخرى في المؤسسة مثل إدارة الإنتاج أو إدارة التسويق.

– إدارة المخزون.

– تحديد الحاجات اللازمة

– المراقبة[1].

ج/ المراقبة اللوجيستية (Logistique):

*** مفهوم الوظيفة اللوجيستية :**

يمكن تعريف الوظيفة اللوجيستية (logistiquela) التدفقات المادية والتدفقات المعلوماتية المصاحبة للنشاطات التموينية والتي تمتد منذ وضع برنامج الإنتاج إلى غاية وصول التموينات إلى المصلحة التجارية.

***أهداف الوظيفة اللوجيستية :**

أهداف الوظيفة اللوجيستية تتمثل فيما يلي:

– التقليل من التكاليف.

[1] سعاد نائف برنوطي ، المرجع سابق ،ص: 226

- تحسين جودة الخدمات عقد التعامل مع العماد.

- تدور وظيفة اللوجيستيك حول ثلاثة محاور رئيسية تتمثل فيما يلي:

أ- عمليات التخطيط (تنبؤ المبيعات ، التخطيط للإنتاج ، وضع برامج للتموين...).

ب- العمليات الإدارية لمعالجة طلبات الزبائن ، إدارة وتوجيه المخزون، معالجة طلبات الموردين...)

ج- العمليات المادية (تسليم طلبات الزبائن ، نقل وتحويل المواد والسلع بين الورشات واستقبال طلبات الموردين...)[1].

*** هيكل الوظيفة اللوجيستيكية:**

تحتل وظيفة اللوجيستيك مكانة هامة في هيكل التنظيم في المؤسسة، بسبب تأثير التطورات التالية:

- المنظمات الإنتاجية الحديثة التي أصبحت تتميز بالمرونة العالية تعمل على التقليل من تكاليف التموين، ومن الوقت غير المنتج المرتبط بحركة التدفقات المادية المتعلقة بنشاط التموين (تخزين السلع، تنظيم السلع والمواد...)

- جودة الخدمات والسرعة في تلبية الحاجات التي أصبحت تميز النشاط الاقتصادي وهذا لضمان عاشقة جيدة مع الزبائن وبالتالي تكوين ميزة تنافسية للمؤسسة في السوق خاصة في ظل اشتداد المنافسة[2].

المطلب الثالث: الوظيفة التسويقية والوظيفة الموارد البشرية.

1-الوظيفة التسويقية:

أ/ مفهوم التسويق:

[1] جمال الدين محمد المرس،مرجع السابق،ص37.

[2] ناصر دادي عدون،مرجع سابق،ص 295.

عن طريق التبادلات التي تتم بين المؤسسة

كل مؤسسة مطالبة بإشباع بعض الحاجات من خلال بيعها المنتوجاتها من سلع وخدمات المستهلكين في مختلف الأسواق، ويمكن تحقيق هذا الغرض والأسواق المختلفة والتسويق لا يختلف في مفهومه العام، عن هذا الإطار.

يمكن أن تعرف التسويق يأته مجموعة من الأفعال والأنشطة التي تساعد على معرفة وتوجيه حاجات المستهلكين وتسعى إلى إشباع رغباتهم، وكذلك إلى التكيف وباستمرار بين الإنتاج والاستهلاك

التسويق بالانجليزية MARKETING) هو كلمة مشتقة من المصطلح اللاتيني

(MERCATUS) والذي يعني السوق[1].

التسويق قبل كل شيء هو حالة معنوية لأنه قائم على دراسة حاجيات المستهلكين وعلى فكرة التميز في السوق.

منهج التسويق علمي، يعتمد على المناهج العلمية ، ويسعى لتفادي الصدقة عن طريق القياس والإحصائيات والنماذج وأدوات معلوماتية ... إلخ.

التسويق منهج شامل، يساعد في إحداث تكامل بين جميع وظائف المؤسسة المتعلقة بالسوق إضافة إلى أنه يساهم في التخطيط

بعد أن كان التسويق يختص بالمنتوجات الأكثر استهلاكا فقط (التسويق الصناعي أصبح اليوم يشمل مجالات شتى فقد شهد مجال التسويق توسعا معتبرا ، وأصبح يهتم بمجال الخدمات ومجالات أخرى ليست تجارية كالمجال السياسي و الاجتماعي[2].

ب/ دراسة التسويق:

[1] أحمد طرطان، مرجع السابق،ص 75-76.

[2] علي الشرقاوى، مرجع سابق، ص20-22.

معرفة السوق تمكن المؤسسة من التحكم في عدد معين من المتغيرات الرئيسية التي تتمثل في المنتوج، السعر، الاتصال والتوزيع. من أجل تحقيق فعالية قصوى لنشاطات المؤسسة يجب على المؤسسة دراسة كيفية توزيع وتوجيه جهودها بين المتغيرات التي سبق ذكرها والتنسيق بين مختلف أنظمتها.

تعتبر دراسة السوق من المهام الرئيسية لإدارة التسويق في المؤسسة، بحيث تتعدى أغراضها مثل دراسة العرض والطلب و تطور حاجات المستهلكين ، وتهدف دراسة السوق إلى توفير المعلومات اللازمة التي تخدم مصلحة المؤسسة.

تشمل دراسة السوق على مجموعة من التحقيقات والدراسات وهي على نوعين، دراسات كمية، التي تهدف إلى تقدير حجم المنتوجات التي يحتاجها السوق والدراسات النوعية، والتي تهدف إلى تحليل مبررات ، ودوافع سلوكيات المستهلكين العميقة تجاه المنتوج أو المؤسسة أو العلامة التجارية دراسة السوق تتمثل في جمع وتحليل واستغلال كل المعلومات الضرورية واللازمة لعملية صنع واتخاذ القرار في المؤسسة

إن كل مؤسسة لها أهداف عامة تسعى دائما إلى تحقيقها والنشاط التسويقي له أيضا مجموعة من الأهداف المحددة مهما تعددت هذه الأهداف، فإنها عادة ما تصب في هدفين رئيسين هما:

- الإشباع الكامل لحاجات ورغبات المستهلكين والحصول على رضاهم فلا توجد مؤسسة تستطيع البقاء في السوق لفترة طويلة دون أن تستطيع إتباع احتياجات المستهلكين.

- تحقيق مجموعة من المزايا التنافسية التي تميز المؤسسة عن بقية المنافسين لها في الأسواق[1].

2_ الوظيفة الموارد البشرية:

أ/مفهوم وظيفة الموارد البشرية:

[1] سعاد نائف برنوطي ، المرجع سابق ،ص 227.

هي إحدى الوظائف التي تعتني بالعنصر البشري وتخصص فيه، وذلك من خلال وضع القواعد والأسس والتعليمات التي تكفل تلبية حاجات من هذا العنصر وتوجيه سلوكه ونشاطه وتطوير قدراته ومهاراته بما ينسجم حاجاها، ويمكن جمع أهدافها المختلفة في النقاط التالية:

– السعي إلى اكتشاف وجذب القدرات والخبرات القادرين على العمل والراغبين فيه، وتعيين بعضهم في الأعمال المناسبة لها.ا

– الاحتفاظ بسجلات العمال منظمة وجاهزة تحت الطلب.

–القيام بالبحوث في شؤون العمل[1].

المبحث الثالث دور واستراتيجية المدقق في تحسين أداء المؤسسة

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات كونه يهم ببيان الانحرافات المالية او الإدارية وذلك خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان موضوعية تطور أداء مكاتب التدقيق وأصبح يقدمون خدمة ذات جودة عالية وذلك بالاعتماد على رسم استراتيجيات واضحة الأهداف والمعالم وهو ما أدى إلى انتقل دورهم من مجرد مراجعين للحسابات والبيانات إلى مساعدين على وضع استراتيجيات محددة من اجل نجاح المؤسسات الاقتصادية وتطوير أداءها على المستوى التسيير والربحية.

المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي

مع نهاية القرن العشرين اتجهت مكاتب التدقيق نحو تطوير نوعية وطبيعة خدماتها، بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها المتعامل والمساهم شمل هذا النهج الحديث توسيع نطاق وظيفة

[1] ناصر دادي عدون،مرجع سابق،ص298.

التدقيق التقليدي من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية، إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق .وقد استدعى ظهور وتطور النهج الحديث للتدقيق ضرورة إعادة التعريف بالتدقيق ووظيفته الأساسية وأدوار ومسؤوليات المدققين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم، حيث يحاول التدقيق الحديث تفادي الوقوع في الأخطاء والعيوب الموجود في النهج التقليدي للتدقيق والذي يتمثل في عدم تقديم مشورة بناءة تحسن من عمليات وأداء المؤسسة محل التدقيق .وبالتالي أصبح طالبو خدمة التدقيق ينتظرون من المدقق الخارجي خدمة أن يساهم بشكل مباشر في تطوير وتحسين أداء المؤسسة وزيادة ربحيتها.

من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات بل امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل التدقيق، و إمداد مختلف الإدارات بالمعلومات والبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية.[1]

المطلب الثاني: استراتيجية المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة

تطور عمل التدقيق من فحص إلى تحليل إستراتجية المؤسسة وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق الأهداف وذلك من خلال:

[1] ناصر دادي عدون،مرجع سابق،ص298-299.

تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة بالاستراتجيات والأهداف المحددة.

- قييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة تجاهها.

- قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي

- حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في تحليل و مقارنة بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط.

- تقديم الحلول الملائمة للمشاكل وإبراز مواطن الضعف التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق.

أن هذا الأسلوب يضع احتياجات المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة ترتكز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين الأداء، وبالتالي تستطيع نتائج التدقيق أن تعكس احتياجات المؤسسة، بمعنى أن المدقق أصبح يشارك مجلس إدارة المؤسسة في تطوير الأداء.كما يساهم في عملية إضافة القيمة وضمان التوافق مع المعايير المهنية.

و يستخدم المدققين في هذا الشأن أسلوبين هما:

- اخذ الوقت الكافي لفهم المعلومات والبيانات المالية و التسييرية،والاهتمام بمخرجات الرقابة و التدقيق الداخلي للحصول على فهم أفضل لأهداف وأنشطة المؤسسة محل التدقيق، وكذا طبيعة السوق وعلاقة المؤسسة بالمنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها إدارة المؤسسة.

– تحليل اتجاهات السوق باستخدام الأساليب التكنولوجية و الرقمنة التي تلعب دورا أساسيا في خلق القيمة المضافة فالتدقيق في الحسابات والبيانات لم يعد عملية تقتصر على جمع أدلة لإبداء الرأي بوسائل التقليدية بل أصبح يعتمد على دراسات كمية و تقنية باستخدام تكنولوجيا الإعلام و الاتصال من اجل تنمية أداء المؤسسة في محيطها.[1]

* ويعتمد تقرير المدقق في أداء المؤسسة خاصة من فيما يتعلق بالقوائم المالية على ثلاثة مقاربات :

* مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة.

*مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة؛

مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها، والأحداث والظروف التي تؤثر عليها[2].

المطلب الثالث: دور التدقيق خارجي في تحسين أداء في المؤسسة.

رغم اختلاف أحجام وقدرات المؤسسة ودرجة تأثيرها في السوق، إلا أنها تهتم كثير بالمحيط الذي تنشط فيه، فنخذها تقوم بجمع المعلومات بشكل مستمر وتدريسها لاستعمالها في حركة الحالية المستقبلي، تعبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس إنذار مبكر بالنسبة للمؤسسات، كونه يهتم بأبراز الأخطاء و الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد مهنية بكل إتقان وموضوعية، من اجل تدقيق حسابات

[1] قدور إيمان، مرجع سابق، ص50.

[2] قدور إيمان، مرجع سابق، ص51.

المؤسسة وفحص أنظمتها المالية و الإدارية والتحقق من متلاكاتها، وهو ما يؤدي في اغلب الأحيان إلى كشف مواطن الضعف والخلل في الوقت المناسب والقيام بالتصحيحات المثلى لمعالجة المشكل قبل انتشاره.

إن لدور التدقيق الخارجي عدة مزيا على غرار الرقابة والحد من الغش والتزوير وإعطاء الضمان لمستخدمي البيانات والقوائم المالية، ومدى التزام إدارة المؤسسة بتطبيق القانون العام وكذا القانون خاصة بالمؤسسة خاصة في ظل الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

يبرز كذلك دور التدقيق الخارجي من خلال كونه أهم وسيلة لإبلاغ المتعاملين الداخلين والخارجين بصدق ومطابقة مختلف المعلومات والبيانات المالية وهو ما يعطي صورة واضحة عن أداء المؤسسة، ويساعد على اتخاذ القرارات الجيدة.

خلاصة الفصل

لقد تناولنا في هذا الفصل مفهوم المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وأهداف والوظائف التي قوم بها، بالإضافة إلى مختلف أنواع ومميزات و إسترتجية التدقيق الخارجي في المؤسسة التي لعبت دور كبير وهاما في نشاط المؤسسة الاقتصادية وتحسين أداءها.

الفصل الثالث:

الجانب التطبيقي (دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب)

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي (دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب)

المبحث الأول:تقديم لفرع المؤسسة الغاز والكهرباء موضوع الدراسة(قصر الشلالة).

المطلب الأول:تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للغرب(قصر الشلالة).

المطلب الثاني:وظائف للمؤسسة توزيع الغاز وكهرباء.

المطلب الثالث: هيكل التنظيمي للمؤسسة.

المبحث الثاني:دراسة حالة للمؤسسة سونلغاز.

المطلب الأول:نوعية الدراسة لتسديد فواتير الغاز وكهرباء

المطلب الثاني:دور التدقيق الخارجي في الوكالة التجارية سونلغاز قصر الشلالة.

المطلب الثالث:عرض تقييمي للمدقق الداخلي للمؤسسة.

المبحث الثالث: مسار المرجعة في مؤسسة سونلغاز قصر الشلالة.

المطلب الأول:التحقيق من طرق التمويل واعتماد المراجع على تقرير خلية المراجعة

المطلب الثاني: تقرير المراجع حول النظام المحاسبي المالي و الرقابة الداخلية سونلغاز

المطلب الثالث: دور تقرير المراجع في الإفصاح عن المركز المالي للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز.

مقدمة

تعتبر كل المؤسسة خلية إدارية تنشى بتكافؤ مجموع الإدارات أو المصالح وعملها مع بعضها البعض،كما هو الحال لدى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز من أهم ما تتطلبه الإدارات أو الشركات باختلافها هو تواجد سكرتير يقوم بالتنظيم والعمل المستمر من أجل حفظ المعلومات والتستر عليها مع ترتيبها.

المبحث الأول:تقديم لفرع المؤسسة الغاز والكهرباء موضوع الدراسة(قصر الشلالة).

شركة توزيع الكهرباء والغاز بقصر الشلالة مكلفة وفي نطاق اختصاصاتها بتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز وكذلك تلبية حاجيات الزبائن من حيث التكلفة وجودة الخدمات.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للغرب(قصر الشلالة)

1- تعريف لفرع مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بقصر الشلالة.

هي عبارة عن مؤسسة ذات طابع تجاري وبأنها منظمة أو منشأة مكونة من وسائل مادية وبشرية وهذه الوسائل موضوعة تحت تصرف المؤسسة، تسمح بخلق ثروات من اجل توزيعها في شكل منتوجات سلعية أو خدماتية، وكل مؤسسة تؤسس من اجل تحقيق الأربح وإلا مالها والتلاشي والاضمحلال والانسحاب من التسويق، ومدة حياة الشركة 100سنة.

- للمؤسسة نظام و قانون يحكمها، قانون أساسي وأخر تجاري، وبيد كل مؤسسة محاسبة خاصة بها، محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، محاسبة معمقة بالإضافة إلى محاسبة الشركات، وعلى المؤسسة أن تخفض من تكاليف الإنتاج ورفع كميته لتحقيق الطلب فمنتوج المؤسسة خاضع لعملية العرض والطلب.

2- لمحة تاريخية عن المؤسسة:

نظر لأهمية الكهرباء والغاز في عصرنا هذا الذي يتطلب استعماله في شتى المجالات المختلفة قامت الدولة بوضع كل أنواع التنمية فقط لتطوير هذا القطاع وضمان توسعه على كامل البلاد ولأن الجزائر بلد الثروات الطبيعية تقرر إنشاء شركة اسمية سونلغاز للغرب في دائرة قصر الشلالة ولاية تيارت وفق الأحكام القانونية 02-01 يوم 05 فيفري 2002 والتي تتعلق بالكهرباء والغاز.

- لقد قرر تغير اسم الشركة الأولى إلى اسم""holdingوذلك لتسهيل عملية التعرف عليها على مجال تخصص الشركة سواء كان داخل الوطن أو خارجه.

يقع مقر في "شارع التطوع"، ثم في فيفري2009. تم إضافة اسم شركة توزيع الغاز والكهرباء"للغرب" (SDO) إضافتا لاسم سونلغاز وتم تقرر وضع رمز (ش.ت.و).

لقد تم إنشاء شركة توزيع الكهرباء والغاز بالعرب بعد وضع التطبيق وضعيات قانون رقم02/01والمؤرخ في 22 ذي القعدة عام 1422 والموافق ل05/02/2002المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز ەواسطة القنوات المختلفة إن التحولات التي جاء ما القانون السالف الذكر مكنت من تحويل شركة سونلغاز إلى مجمع يتكون من عدة شركات من بينها مديرية التوزيع بالقصر الشلالة وهذه الأخيرة تتكون من عدة أقسام ومصالح.

المطلب الثاني: وظائف للمؤسسة توزيع الغاز وكهرباء.

من خلال التطورات التي عرفتها شركة سونلغاز أصبحت تقوم مجموعة من الوظائف والمهام ومن خلال المادة 6 من الجريدة الرسمية رقم 54 وفي ديسمبر 1995 وفي إطار الأهداف المسطرة والخدمات العمومية تقوم المؤسسة مجموعة من الوظائف والمهام ومن وظائف شركة سونلغاز نذكر ما يلي:

– ضمان نوعية إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية وكنا ضمان توزيع الغاز في إطار احترام شروط الحماية والأمن

وبأقل التكاليف

– تركيب، تصليح وصيانة وإعادة تحديد مراكز الإنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة إلى مراكز التوزيع العمومي للغاز

– التخطيط ووضع البرامج السنوية وكذا المراكز المعدة السنوات

– ضمان التموين اللازم لتحقيق وتنفيذ البرامج المسطرة.

– توفير المنشآت الضرورية والتجهيزات، الهياكل البنائية لضمان سير مهمتها.

– التحديد والتعريف بالكيفيات والإمكانيات المتعلقة بالتطبيق التجهيزات والتركيبات الكهربائية الغازية) وكلا

المتعلقة بأجهزة القياس والحساب.

- ضمان التحكم في السير الحسن للبرامج

- تساهم في السياسة المنتهجة من طرف المديرية العامة فيما يخص الأداء المقدمة للعملاء.

- تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة ومراقبتها

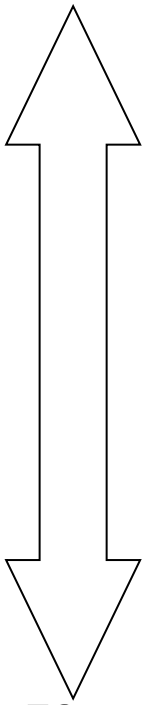
ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء والإصلاح واستغلال الموارد

- ضمان التسيير الحسن للموارد البشرية والعتاد اللازم للعمل.

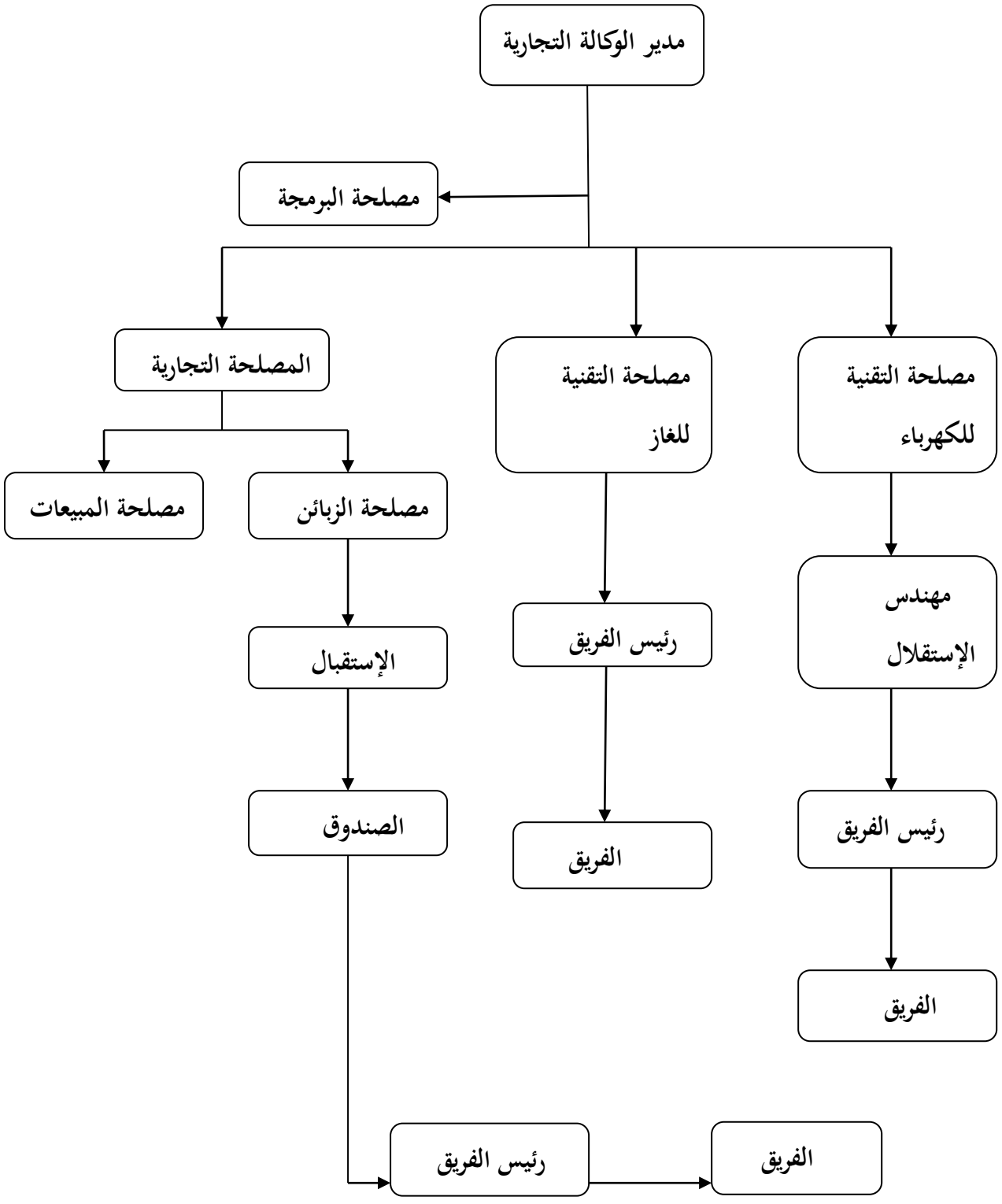
- ضمان أمن الأشخاص والمواد التي لها علاقة مع نشاط العمل والتوزيع

- ضمان تمثيل سونلغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل وعموما فإن شركة سونلغاز تضمن تحقيق الاستثمارات المؤسسة والتحكم في الطاقة وهو عامل ضروري للاقتصاد العام وبصفة خاصة الدراسات والرقابة وتحقيق ميزة إستراتيجية في التطور الاقتصادي والصناعي للوطن.

المطلب الثالث: هيكل التنظيمي للمؤسسة.



هيكل التنظيمي.



مصدر: مؤسسة من وكالة توزيع الغاز وكهرباء قصر الشلالة.

المبحث الثاني: دراسة حالة للمؤسسة سونلغاز.

تعتبر مؤسسة سونلغاز مؤسسة ذات طابع تجاري حين أن مؤسسة سونلغاز تضم مجموعها من ثلاث فروع وهي: الإنتاج، النقل، التوزيع، ونحن اليوم بصدد دراسة حالة لوكالة سونلغاز بقصر الشلالة والتي بدورها تقوم بتوزيع الغاز وكهرباء لزبائنها.

المطلب الأول: نوعية الدراسة لتسديد فواتير الغاز وكهرباء

– تقوم مؤسسة سونلغاز بقصر الشلالة والتي بدورها توزيع الغاز وكهرباء لزبائن ،حيث يتم عملية التسديد الزبائن بالضغط المتوسط لتسديد فواتير كل شهر، أما بالنسبة الزبائن بالضغط المنخفض يقوم بتسديد فواتيرهم كل ثلاثة الأشهر.حيث نقصر عمل وكالة على طلب الربط من طرف الزبائن ثم بعد العملية الربط يتم الرصيد بالاستهلاك وبعد خروج فاتورة يليها إما القطع التموين أو تسديد فاتورة لزبائنها الأوفياء.

المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في الوكالة التجارية سونلغاز قصر الشلالة.

– إن التدقيق الذي نحن اليوم بصداد دراسته يوجد نوعين من التدقيق التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

التدقيق الداخلي هو الذي يقوم به اللجان تفتيش من المدير العام للوكالة التجارية والذي يكون دوريا و روتنيا.

أما التدقيق الخارجي والتي توكل مهامه إلى محافظ الحسابات، ويعد التدقيق الخارجي الذي يقيم من طرف محافظة الحساب الذي يعين من طرف مجلس الإدارة حسب قانون المالية، وتكمل مهمته بكشف قوائم الصحية للوكالة والذي بدوره يقوم بأدى من صحة القوائم المالية والتأدية من مدى الإجراءات والعماليات المحاسبية التي تنصه قانون pcn وهو عبارة عن برنامج قديم وتم تغيير إسمه إلى اسم أخرى حيث يقوم بالإجراءات خبر محاسبية لقوائم المالية ويعطي ملاحظات بتحفظ أو بدون تحفظ والتي بدورها يقوم مجلس

الإدارة بتصحيح الإجراءات التي نوها إليه المحافظ الحسابات ويكمل عمل مجلس الإدارة في إتخاذ القرارات الشاملة للمؤسسة.

– يمكن للمؤسسة أن تتخذ من اجل بلوغ أهدفها المسيطرة وبرغم أن التدقيق الداخلي يتم دائما و إلا أنه التدقيق الخارجي هو الذي يكشف مدى صحة القوائم المالية للمؤسسة أما فيما يخص التدقيق الحسابات للوكالة التجارية لتوزيع الغاز والكهرباء فهنالك جرد مادي لمعدات المنقولة وغير منقولة يتم من طرف لجنة مكلفة من مديرية وساءل العامة ،وأما ما يخص الأرصدة ورغم الأعمال ومبيعات ،ومشتريات مصاريف الأشغال كلها محصية في برنامج يسمىc.r.m.s، يعتبر البرنامجc.r.m.s يثبت كل صحة القوائم المالية دون اللجوء إلى التدقيق كونه مطور ويظهر أي فوارق أو ثقرات كونه بشفافية ويظهر كل العمليات التي يتم دخل الوكالة وكل معملة بكون مدونة باسم العون أو الإطار أو المدير الذي قام بها وتوقيت الذي قام بيه وكل عمل له حساب خاص بيه

أما الوكالة التي قامة بدراسة حالة لها فيبلغ عدد زبائنها بالنسبة للكهرباء17549 لسنة 2021.أما بالنسبة للغاز يبلغ عدد زبائنها 13521لسنة 2021، بالغ رقم الأعمال الوكالة التجارية لتوزيع الغاز وكهرباء 236450368.66 كمبيعات أما بالنسبة لفواتير بطلب من الزبائن يبلع عددها 111917523.63 أما بالنسبة لأشغال الأعمال يبلغ ب4307292.70 أي إجمالي لرقم الأعمال يبلغ ب253433451.07.

المطلب الثالث: عرض تقييمي للمدقق الداخلي للمؤسسة.

من خلال دراستنا للمؤسسةلاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق هو قسم المحاسبة

والمالية وتختص بها مصلحة التفتيش والمراقبة، فالتدقيق موجود في المؤسسة بشكل ضمني ودوري حيث

يقوم المسؤول عن القسم بفحص وتدقيق كافة الوثائق والسجلات الواردة من مختلف المصالح داخل

المديرية

أما التدقيق الداخلي فيكون على مستوى المديرية العامة خصصت له مصلح مستقلة حيث توجه

مهام الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على شكل نشاطات والمتمثلة فيما يلي :

_ القيام بعملية التفتيش والرقابة بشكل دوري .

- نشاطات في صور مقاربات حسابية ومالية.

- مقاربة الحسابات البنكية .

فالمدقق الداخلي يقوم بعمل وظيفته ومسؤولياته تجاه الإدارة العليا ، فهو يقيم عمل الغير بفحص

وتدقيق كامل وشامل ولكن لا يواجه الغير في العمل لأنه لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذي يراجع

عملهم. كما يعتبر المدقق الداخلي مستقل في وظيفته ولا يمكنه إعطاء الأوامر مباشرة بل يقوم بفحص بغرض

مسؤولية المخطئ ، حيث أن ما يقوم به من تدقيق لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

*** تقييم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة.**

باعتبار التدقيق وسيلة لتأهيل المعلومة لتكون بمواصفات جيدة وكافية ليتم استغلالها واستعمالها

في عميلة صنع واتخاذ القرار و بالاعتماد على التقرير النهائي لمؤسسة سونلغاز وحدة لفرع قصر الشلالة يوضح مركز وموقف المؤسسة التنافسي في السوق.

المبحث الثالث: مسار المرجعة في مؤسسة سونلغاز قصر الشلالة.

تعتبر المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تحتل مكانة اقتصادية | كبيرة بعد كل من سونطراك و نفطال في مجال التنويع في طرق وأساليب التمويل، و لعل أهمها قروض الاستغلال و القروض السندية، فالمراجع الخارجي يقوم بالتحقق و التأكد من طرق التمويل تلك لحماية

المكتتبين في السندات من الاستخدام العقلاني لها، كما أن المراجع الخارجي (محافظ الحسابات و نظرا لضيق الوقت المحدد له للقيام بإجراءات المراجعة الخارجية من جهة، و التكلفة المصاحبة لعملية المراجعة من طرف المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز من جهة ثانية فإنه يعتمد على تقرير المراجعة الداخلية للتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية من جهة و من فحص بعض عناصر القوائم المالية من جهة ثانية، نظرا لكون المراجع الداخلي في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز يتمتع باستقلالية نتيجة وجود خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تعمل على حماية استقلال المراجع الداخلي و تقوم بتوفير الظروف المناسبة لعمل المراجع الخارجي.

المطلب الأول: التحقيق من طرق التمويل واعتماد المراجع على تقرير خلية المراجعة

– بالنسبة للمراجع الخارجية

يعتمد المراجع في كثير من الأحيان على التقرير الذي تعده خلية المراجعة الداخلية، أي أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز و المراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية تعتبر نقطة البداية التي يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد عليها في عملية الفحص التي يقوم بها، و أثناء قيامه بإعداد التقارير وذلك بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية، إضافة إلى ضيق الوقت لدى المراجع الخارجي الذي يؤدي به في كثير من الأحيان إلى الاعتماد على التقرير الذي تعده خلية المراجعة الداخلية.

حيث يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في المجالات التالية: :

***في مجال فهم و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:**

نظرا لضيق الوقت لدى المراجع الخارجي محافظ الحسابات و نظرا لوجود خلية تعمل على دعم استقلالية المراجع الداخلي فإن المراجع يعتمد على التقرير الذي تعده خلية المراجعة حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز، فعلى أساس درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية يحدد المراجع طبيعة و نطاق وثوقيت و مدى إجراءات المراجعة التي يقوم بها، إلى مساعدة المراجع للاعتماد على المراجعة الاختيارية من خلال اختيار عينة من مجال المراجعة و تعهدها على باقي عناصر المراجعة مما يقع الجهد و الوقت لدى المراجع

– نظرا لكون خلية المراجعة تابعة مباشرة لمجلس الإدارة في المؤسسة الوطنية الكهرباء و الغاز وتقاريرها ترفع مباشرة إلى مجلس الإدارة، كما أن سلطة تعيين مراجعي خلية المراجعة تتم من طرف مجلس الإدارة فإن الله يزيد من ثقة المراجع الخارجي حول مدى موضوعية تقارير المراجعة الداخلية الخاصة بفعالية نظام الرقابة الداخلية، و بالتالي زيادة اعتماده على تقرير المراجعة الداخلية.

– نتيجة اعتماد المراجع الخارجي على تقرير المراجعة الداخلية فإنه يقلل من نطلق فحصه حول إجرامات الرقابة الداخلية، الأمر الذي يساعد المراجع في توفير جهده و وقته من جهة و تفاديه لتكرار العمل الذي قام بها مراجعو المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز الداخليين، و بالتالي اعتماده على الملاحظات المادية و سهر الآراء.

– إن قيام المراجعين الناخبين للمؤسسة الوطنية الكهرباء و الغاز على تعزيز و تقوية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الأمر الذي يعمل على حماية ممتلكات المؤسسة من الاختلاسات، و العمل على تطوير أنظمة الرقابة الداخلية باستمرار باخل المؤسسة الوطنية الكهرباء و الغاز مما يساعد المراجع الخارجي في سهولة الوصول إلى نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية، كما يعتمد على التوصيات التي يقدمها المراجعون الداخليون للمؤسسة حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، و على أساسه يحددون تطاق عملية المراجعة التي يقومون بهاء

*** في مجال تقدير مخاطر المراجعة و التقليل منها إلى المستوى المقبول:**

إن مخاطر المراجعة التي تواجه المراجعين الخارجين و الداخليين على مستوى المؤسسة تتمثل في

– خطر المراجعة الذي يمكن قبوله و الذي بحشد مدى استعداد المراجع لتقبل وجود تحريف جوهري في القوائم المالية للمؤسسة، حيث يعمل المراجع الذاتي و من خلال فحصه الأنظمة الرقابة الداخلية على التقليل هذا النوع من المخاطر و تنقيته إلى أدنى ما يمكن، حيث يساهم ذلك في رفع نسبة التأكد لدى المراجع الخارجي حول عملية المراجعة التي يقوم بها، فكلما اقترب هذا الخطر إلى الصفر كلما زاد تلك المراجع الخارجي في المراجعة و زادت ثقته في عمل المراجع الداخلي حيث مثلا لو بلغ نسبة الخطر 1%

فهذا يعني أن نسبة التأكد لدى المراجع الخارجي شاوي و89% ، وتعمل خلية المراجعة في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز على تقليل تلك المخاطر عن طريق تطبيق الرقابة الصارمة على أنظمة الرقابة الداخلية

– خطر الاكتشاف المخطط و الذي يمثل مقياسا لفشل المراجع الذي يستخدم الأداء المراجعة في مجموعة فرعية من الحسابات في اكتشاف تحريفات موجودة فعلا وتزيد قيمتها عن القيمة المقبولة، ويحدد هذا الخطر حجم الأدلة الأساسية التي يخطط المراجع لجمعها، حيث يتناسب حجم الأدلة عكسيا مع خطر الاكتشاف المخطط، فكلما تم تخفيض هذا الخطر يجب على المراجع جمع قشر اكبر من الأدلة التحقيق من خطر

الاكتشاف المخطط، فيعمل المراجع الداخلي على التقليل من هذا الخطر نظرا لكونه جزء من العملية الرقابية داخل المؤسسة مما يساعد المراجع الخارجي على جمع الأدلة المناسبة للقيام بمهمته نظرا لقيام المراجع الداخلي على تخفيض الخطر إلى المستوى المقبول.

– الخطر الطبيعي و بطل مقياسا لتقدير المراجع الاحتمال وجود تحريف جوهري في مجموعة فرعية من الحسابات قبل أ فعلية الرقابة الداخلية بين الاعتبار، و يقتل الخطر الطبيعي في قابلية القوائم المالية التغيير الجوهري مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية، وكلما ارتفع احتمال حدوث تعريفات مع تجاهل الرقابة الداخلية كلما كان الخطر الطبيعي كبيرا، و كلما على المراجع الداخلي على التقليل من هذا الخطر كلما زاد اعتماد المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) على عمل المراجع الداخلي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية.

– خطر الرقابة ويمثل مقياسا لتقدير المراجع الاحتمال حدوث تحريفات تزيد من القيمة المطلة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل، وبالتالي هو تقدير الفعالية الرقابة الداخلية في اكتشاف التحريفات، وكلما انخفضت هذه الفعالية كما كان خطر الرقابة قربها من 100%، حيث يعمل المراجع الداخلي و في إطار العلاقة التكاملية بينه و بين المراجع الخارجي على توفير تأكيدات للمراجع الخارجي بتخفيض خطر الرقابة إلى أقصى ما يمكن عن طريق رفع فعالية الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة يعمل المراجعون الداخليين في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز على تخفيض مخاطر المراجعة إلى الحد الذي يمكن قبوله من خلال تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بحكم تواجدهم

اليومي في المؤسسة و تقييمهم المستمر لمخاطر المراجعة مما يساهم في توفير المناخ المناسب للمراجع الخارجي لقيام بعملية المراجعة بكل اطمئنان و ثقة، و بالتالي يقوم بوضع خطة عمله مراجعته بناء على تقرير المراجعة الذي يطلع عليه.

***وفي مجال إجراءات الفحص التفصيلية التي يقوم بها المراجعين الداخليين:**

_نظرا تعاملي الوقت والتكلفة يقوم المراجع الخارجي (لمحافظ الحسابات) للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز بالإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية لمعرفة إجراءات الفحص التي قام بها المراجعون الداخليون نظرا لكونهم موظفين داخل المؤسسة، و يستفيد المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي من خلال:

– الإطلاع على الكشوفات التحليلية للمراجعين الداخلين لحسابات المؤسسة، كتشوف الأصول الثابتة والمتداولة للمؤسسة خلال السنة المالية.

– يستفيد المراجع الخارجي للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز من نتائج المصادقات التي يقوم بها المراجعين الداخلين في تقرير المراجعة الداخلية، و الإرشادات التي يقدمها إلى مجلس الإدارة و كذا رأيهم حول القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: تقرير المراجع حول النظام المحاسبي المالي و الرقابة الداخلية لسونلغاز

يقوم المراجع الخارجي بعد فحص القوائم المالية في المؤسسة بإعداد تقرير المراجعة حول القوائم الماليةوالذي يتم تقديمه إلى مختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة

1– الفقرة التمهيدية لتقرير المراجع حول المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز

وهذا التقرير الذي يعد المراجع يحتوي على فترة المقدمة وفق ما يلي:

السيد الرئيس

السادة أعضاء الجمعية العامة

الوكالة توزيع الغرب

قصر الشلالة

سادتي

يشرفنا إفادتكم بتنفيذ المهمة المخولة للجنة محافظي الحسابات التابعة للمؤسة الوطنية للكهرباء و الغاز توزيع الغرب الخاصة بالفترة 2020 – 2022.

فقد شرطا في فحص و كشف الحسابات التي اختتمت بتاريخ 31 ديسمبر 2020، تهعا لتوصيات تنفيذها المؤرخة في 30 أفريل2022 من طرف مجلس الإدارة إلى قدر المبلغ الإجمالي لهذه العملية 253433451.07 دج، مقام عجز مالي قدر ب185432521.04دج، و هذا بناء على مختلف الإجرامات المهنية و الوطنية المعمول بها.

و تنهام بمهمة المراجعة فقد اعتمدنا على سبر الآراء، إعادة ضم المعلومات و مختلف الجرامات والتجارب الضرورية لإنجاحها.

كما يجدر التذكير بان الحسابات أنجزت تحت رعاية و كامل مسؤولية مجلس إدارة المؤسسية، كما لى مهمة المكلف بالحسابات تتماشى و أولويات المهام المنفذة بطريقة راقية و شاملة، و هذا يعكس مدى صحتها وشرعيتها

ومن بعد ذلك حدد المراجع (محافظ الحسابات الأسس التي اعتمد عليها لإنجاح مهمة المراجعة التي قلم بها، حيث حدد الأساس وفق ما يلي.

- استغلال المعلومات المحامية المقترحة في المخطط المحاسبي الوطني) .

- استغلال أيضا المعلومات المحاسبية المقترحة في النظام المحاسبي المالي عبر الصحف، المجلات.

- الإطلاع على مختلف الميزانيات و العمليات الحسابية في مختلف مصالح مؤسسة توزيع الوسط للكهرباء و الغازا

- عمليات سير الآراء .

– الاعتماد على معايير المراجعة المتعارف عليها.

والتنفيذ مهمة المراجعة للقوائم المالية المسندة إلى محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة للمؤسسة الوطنية للكهرباء و العز قام بعرض، على تلك الجمعية التقرير المرتبط باختتام السنة المالية بتاريخ 31 ديسمبر 2020 و المتضمن:

–و مراقبة حسابات مؤسسة توزيع الوسط الكهرباء و الغاز كما جاء في مقدمة التقرير :

– المراجعة الخاصة بالقوائم المالية لمؤسسة توزيع الوسط وفق ما نص عليه قانون 10- 1 المؤرخ في 2010NM5/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المتعمد، و الذي صدر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخ ف11/07/2010.

. و بما أن عملية المراجعة التي قام بها المراجع الخارجي تنش عملا رقابيا على حسابات المؤسسة وقوائمها المالية، فهي بذلك تعطي ضمانات واضحة لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز المساهمين، المقرضين، الدائنين، الزبائن، مصلحة الضرائب، مجلس الإدارة الجمعية العامة...الخ).

وقد قام المراجع بالتطرق إلى عدة عناصر فيما يخص القوائم المالية.

ثانيا معلومات حول مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز:

من أهم الملاحظات المتوصل إليها فيما يخص تطبيق النظام المحاسبي المالي هي:

*** الملاحظات السلبية**

تتمثل الجوانب السلبية التطبيق المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز للنظام المحاسبي المالي في النقاط:

– التاخر في تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز توزيع الوسط رغم أن القانون رقم 17 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الجير جميع المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية على تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، و مع ذلك المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز لم تشرع في تطبيق النظام المحامي العاتي إلا في نهاية ثلاثي 2020

– إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز بداية من 2020 ارتبط فقط باستعمال كشوف صابات النظام المحاسبي المالي المعمول بها و المتفق عليها، حيث لم تقم بإدراج البرنامج المحاسبي الجديد سلب "H133AB" ضمن العمليات الحسابية حول القوائم المالية.

– عدم الأخذ بعين الاعتبار المبادئ و القواعد التي تقوم عليها المحاسبة وفق النظام الجديد، نظرا لعدم تقييم المعدات في المؤسسة وفقا للنظام المحاسبي المالي، كما لم تقدم المؤسسة بإنجاز تقديرات خسائر التجهيزات في الوقت المناسب وفقا لتوصيات النظام المحاسبي المالي.

– لم يخضع مبدأ حيازة التجهيزات على شكل حيز التطبيق، أي ليست جميع التجهيزات في حالة الاستعمال، و هذا ما أدى إلى وجود الكثير من التجهيزات الغير المستعملة متراكمة منذ سنوات بسبب عدم طق او إنهاء رخص البرمجة و التشغيل.

– ضعف تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز توزيع توسط نظرا الضعف التكوين البشري في هذا المجال من جهة، ومن جهة ثانية ضعف إجراءات معالجة المعلومة المالية والمحاسبية نظرا لعدم امتلاك مديرية المحاسبة و المالية دليل إجراءات حديث يظهر طريق الحسابات و معالجة المعلومات المالية و المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي .

– عدم تكييف دفتر الشروط مخطط الحسابات المشروع المؤرخ في سنة 1978 مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.

– غياب وسيلة إلى التطبيق الآلي لمعلومات المالية و المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يستدعي ضرورة ثمين معالجة تلك البيانات بطرق أكثر دقة من خلال التكوين حول متطلبات النظام المحاسبي المالي للمستخدمين على مستوى المحاسبة و المالية في مختلف مصالح توزيع الكهرباء و الغاز الغرب

*** الملاحظات الإيجابية**

تم ملاحظة جملة من النتائج الإيجابية التطبيق النظام المحاسبي على مستوى المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز و هي:

– ضعف الإجراءات المرتبطة بأساليب الرقابة الداخلية للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز توزيع الغرب مما أدى إلى عدم التطبيق السليم الأساليب الرقابة الداخلية.

– عدم وضع مديرية خاصة للتكفل بالاتفاقيات و العقود التي تبرمها المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز مع مختلف الأطراف الأخرى كالموردين و الزبائن.

– غياب مهمة الخزينة على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز، فهذه الخاصية لم تظهر على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و لا حتى على مستوى الإدارة المالية أو التجارية أو حتى مستوى التسويق، فمن مهام مديرية التجارة توفير الخدمات الضرورية للزبون مما يترتب عليها ضرورة توفير وظيفة الخزينة بإحدى المصالح الإدارية للمؤسسة.

_ ضعف مكانة الضرائب في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز ، فهذه العملية مخولة إلى خلية المحاسبين على مستوى فروع المؤسسة، الأمر الذي يتم على المؤسسية زيادة الاهتمام بالضرائب من خلال توفير تقني متخصص في مجال الضريبي مهما من أجل إنجاز منظف الوظائف المراقبة و الدعم التعامل مع الهياكل المركزية و تنشيط الإدارات الجمهورية من جهة، و تسيير النزاعات المحتملة و التعامل معها وكذا إقامة علاقات مع الإدارات الضريبية المركزية المحلية و الجهوية.

*** الملاحظات الإيجابية حول نظام الرقابة الداخلية**

شمل النقاط الإيجابية لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

– تفعيل حوكمة المؤسسات في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز من خلال توفير كل من خلية المراجعة و لجان المراجعة و الجمعية العالمية، و كذا مجلس الإدارة على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يسهم في تدعيم الرقابة على المسيرين في المؤسسة و حماية حقوق المساهمين.

– وجود خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تابعة مباشرة لمجلس الإدارة يسمح بتدعيم استقلالية المراجعين الداخلي للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز، الأمر الذي يساهم في تعزيز التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، و يؤدي بالتالي إلى كسب المراجع الخارجي وقت و الجهد في تقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

– وجود لجان المراجعة في المؤسسة و المكونين من الأعضاء الغير التنفيذيين لمجلس الإدارة و المراجع الخارجي ساهم في الرقابة على أداء المسيرين في المؤسسة، كما ساهم في تحقيق الحماية المساهمين في رأس مال المؤسسة و المكتبين في القروض السندية للمؤسسة.

المطلب الثالث: دور تقرير المراجع في الإفصاح عن المركز المالي للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز

لتحديد دور تقرير المراجع حول المركز المالي للمؤسسة سيتم عرض الميزانية العامة للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز من خلال الإفصاح على جانب الأصول و على جانب الخصومة

1– الإفصاح في تقرير المراجع على جانب الأصول للميزانية العامة للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز :

تعبر الأصول في الميزانية العامة للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز عن الأصول الجارية و الغير الجارية التي تتعامل بها المؤسسة، حيث بداية سيتم عرض الأصول الغير الجارية و من ثم ستعرض الأصول الجارية. 1ء معلومات تقرير المراجع حول الأصول الغير الجارية:

لقد قام المراجع (محافظ الحسابات) بالتقرير عن الفارق النسبي المؤقت المنبثق عن الأصول المادية الثابتة للسجلات المحاسبية المساعدة، حيث أظهر تقريره تضاعف تلك الأصول المادية الثابتة بشكل ملفت للانتباه في السنة 2022 مقارنة بسنة 2020، و الذي وصل وفقا للمعطيات التي تمت جدولتها إلى قيمة صافية قدرت ب 248 مليون دينار مقابل 104 مليار دينار.

و رغم هذه الفوارق الإيجابية إلا أنها غير مقيمة في السجلات المحاسبية، فالمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز لم تعالج هذه الفوارق منذ سنوات سواء السلبية منها أو الإيجابية.

و نظرا لكون من أهم مبادئ النظام المحاسبي المالي هي وجود على مستوى أصول الميزانية عناصر إيجابية إلا أن هذا المبدأ بعيد كل البعد عن التطبيق في الواقع بخصوص هذا البند الخاص بالميزانية العامة للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز.

كما أن الفوارق المصرح بها لسنة 2020 لم تعزل عن الفوارق الأخرى، و كل تبرير بخصوص تلك الفوارق لم ينجز في أجاله المحددة بنهاية عملية المراقبة التي قام بها محافظ الحسابات.

أ/ معلومات تقرير المراجع حول الأصول الجارية:

وفقا لتقرير المراجع حول السنة المالية 2022 للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز فإن قيمة الأصول الجارية قد وصلت إلى ما يقارب

50,9 مليار دينار في نهاية ديسمبر 2022 ما يعني زيادة قدرت ب

4,3 مليار دينار بالمقارنة مع السنة المالية 2021

وقد أظهرت الرقابة على جانب الأصول الجارية أنه تم إعدادها وفقا للنظام المحاسبي المالي حيث قيمت ب 12 مليار دينار وفق الجدول التالي:

سنة الاستهلاك	المبلغ(القيمة)
2017	98254466.12
2018	10025222.07
2019	10825563.04
2020	13625832.23
2021	111325436.063
2022	432568472.365

المجموع	253433451.07

وقد أظهر تقرير المراجع أيضا أن مديرية المحاسبة و المالية للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز لم تقم إنجاز أي تخفيض على العمليات المطروحة و التي شملت أي خطأ في الحساب الجاري وفقا لمبدأ لتخفيض"، خاصة و أن قواعد التسجيل المؤقت للمبلغ الإجمالي يجب أن تسجل وفقا لرخص البرامج في ساب جاري لهذه الأصول الجارية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة تقرير المراجع حول المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز تم التوصل إلى أن مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة سواء الداخليين أو الخارجيين يعتمدون على المعلومات التي يقدمها تقرير المراجع حول الوضعية المالية للمؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة لكل طرف منهم، إضافة إلى وجود كل من الجمعية العامة التي تسهر على حماية حقوق المساهمين في المؤسسة و مراقبة المسيرين لمنع أي تلاعبات يمكن أن تؤثر سلبا

على المؤسسة ككل نظرا لحالات الإفلاس التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية العالمية و على رأسها المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، و كذا مجلس الإدارة الذي يقوم بتعيين المسيرين في المؤسسة و مساعلتهم و كذا لجان المراجعة يمثل تطبيق لحوكمة المؤسسات في المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز و أسلوب حمائي الممتلكات المؤسسة.

إن المعلومات المالية التي يوفرها تقرير المراجع حول المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز مثل اساس عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمستخدمين، فنجاح أو فشل المؤسسة يؤثر بالإيجاب أو بالسلب على مختلف الأطراف المستخدمة لتقرير المراجعة.

الخاتمة

الخاتمة

يعد تقرير المحقق الخارجي خلاصة لعملية التدقيق في المؤسسة، حيث يقدم رأي فني محايد يجسدوا فيه المدقق مصداقية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية وتعبيرها الدقيق عن الوضعية المالية الحقيقية ونتيجة النشاط لفترة سنة.

من خلال دراستنا الوكالة التجارية لتوزيع الغاز والكهرباء توصلنا إلى النتائج التالية:

– إن المهمة الرئيسية لمدقق الخارجي هي فحص حسابات المؤسسة للتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة، والغرض من هذا هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول صحة هذه الحسابات، مما يرفع من كفاءة المؤسسةفي اقتصادها.

– يتمتع المدقق بالاستقلالية أثناء أداء مهامه في تدقيق الحسابات، وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاها وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات

المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

– قوة أدلة الإثبات والحصول عليها من جهات مستقلة ما أمكن ذلك تدعم عملية التدقيق من فحص، تحقيق، وتقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره المحقق الخارجي حول صحة وعدالة تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للمؤسسة، وبالتالي تحسين أداء المؤسسة.

– يمثل رأي المدقق الخارجي القيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

– للمدقق الخارجي دور مهم في تحقيق فعالية الأداء المؤسسة، وهذا من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية وبالتالي استخراج النقاط القوة والضعف لهذا النظام، أي أنه يعطي الفرصة للمؤسسة التصحيح الأخطاء والانحرافات من جهة، وإعطاء جملة من الاقتراحات والتوصيات لإدارة المؤسسة من جهة أخرى.

– أظهرت نتائج دراسة حالة أن المدق الخارجي له دور مهم في تحسين أداء المؤسسة حسب أراء معلومات المؤسسة.

– من خلال دراسة حالة تبين لنا عند إبلاغ المدقق الخارجي عن الأخطاء والإشارة إليها في تقريره، يعطي مصداقية في القوائم المالية وهذا يؤدي إلى التحسن والفعالية في المؤسسة وبالتالي إعطاء وإضفاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

فرضيات دراستنا فكانت كالتالي:

من خلال الدراسة حالة وأراء مسؤولين وإطارات في الوكالة التجارية لتوزيع الغاز وكهرباء وبالاعتماد على دراسة حالة توصلنا إلى:

– الفرضية الأولى: التي تنص على أن "التدقيق الخارجي دور في إعطاء المصداقية للقوائم المالية" توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي له دور كبير في إعطاء المصداقية للقوائم المالية وبالتالي إعطاء صورة صادقة وحقيقية لوضعية المؤسسة، وبالتالي برهنا على صحة الفرضية.

– الفرضية الثانية: التي تنص على أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين الأداء من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد تصحيح الأخطاء والتلاعبات وتسجيلها في تقريره. حيث استخلصنا إلى أن تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق، ومن خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار وأداء المؤسسة وتحقيق نجاعتها، وهذا ما يثبت الفرضية الثانية.

ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها نقدم التوصيات التالية:

– على المدققين الخارجيين أن يبذلوا العناية المهنية الواجبة من أجل الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي توفر القناعة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

- استعمال نظام رقابي فعال يساهم في تحسين سير المؤسسة وبلوغ الأهداف المرجوة.

- تحسيس المدققين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة التدقيق.

- رفع من كفاءة المدققين من خلال تنظيم دورات علمية وتوعيتهم بأثارها وانعكاساتها على مستخدمو القوائم المالية.

- ضرورة متابعة التطورات العلمية المتعلقة بالتحليل المالي باعتبارها عصبة الاقتصاد.

- ضرورة التزام المدقق الخارجي بمعايير المتعارف عليها والدولية لضمان التزامه بالنزاهة والموضوعية من خلال قيامه بعملية التدقيق وعدم تحيزه إلى أي جهة سواء المسيرين داخل المؤسسة أو المستخدمين الخارجيين لتقريره النهائي.

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية الدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو أداء المؤسسة، لذا نقترح المواضيع الآتية:

1- التدقيق الإداري أداة من أدوات تحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة.

2- مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق في المؤسسة.

3- دور لجان التدقيق في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المصادر والمراجع

1_ المصادر والمراجع

1.أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديث في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،

2.عبد الفتاح الصحن،محمد سمير الصبان،شريف علي حسين،أسس المراجعة،دار الجامعة،الإسكندرية،،2004

3.رزيق ابوزيد،تدقيق الحسابات،دار وائل للنشر،الطبعة الأولى2015،الأردن،

4.محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003

5.يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيقين،مؤسسة للنشر والتوزيع ،الأردن،،2000

6.هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية،دار وائل للنشر،الأردن،الطبعة3العدد،،2006

7.محمد سمير الصبان،وعبد الله هبال،الأسس العلمية والعلمية بمرجعة الحسابات،الدار الجامعية،الإسكندرية،.1996

8.كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2006،

9.محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

10.محمد بوتين،المراجعة والمراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر2003.

11.غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة النشر و التوزيع، الأردن، .2003

12.خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، .2000

13.صادق الحسين، استقلال المدق، دراسة تحليلية لمفاوية في مضون المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن"، مجلة دراسات العلوم، الأردن، 1999.

14.عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد تاجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

15.توماسي ويليام و أمرسن منكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، .1986

16.عبد الحمد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، دوو2،.

17.أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، .

18.زهير الحلاب،علم تدقيق الحسابات،دار البداية للنشر والتوزيع،الأردن،2010،.
19.أحمد نور ،مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1992،.
20.شدري معمر سعادن التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العامة، أطروحة دكتورا،،2015
21.خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2004
22.علي محمد عبد الوهاب، استراتيجيات التحفيز الفعال، نحو أداء بشري متميز، دار التوزيع والنشر الإسلامية، مصر، 2000.
23.أحمد طرطان، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999،.
24.فريد زاعف ومحمد النجار: السياسات الإدارية وإستراتيجية الأعمال، مؤسسة دار الكتب، الكويت، 1976،ا وليم لوطت: تطور نظرية الإدارة، ترجمة عبد الكريم أحمد الخزامي، أتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 2001.
25.صفوت عبد السلام عرض الله، السبت الصناعات الصغيرة، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، ،1993
26.جهاد عبد الله عنه، قسم مرسى ثبر معبد، إدارة مشاريع الصغيرة، دار البارزي العلمية تنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2004.
27.ناصر دادي عدون: اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998،.
28.بوشافي بوعلام: " المنير في المحاسبة العامة "، (ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،1996)،.
29علي الشرقارى، المشتريات وإدارة المخازن، الدار الجامعية ، بيروت، 1993،.
30.سعات تائف برنوطي ، إدارة الأعمال الصقرة، دار وائل لنشر، عمان، الأردن ، 2003،.
31.جمال الدين محمد المرسى، إدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، النار الجامعية، الإسكندرية، 2003، .

2– قائمة المذكرات:

1.أحمد معاذ،محمد أديب الدوس،دور المدقق الخارجي في تكليف الضريبي في سوريا،رسالة ماجستير في مراجعة الحسابات،قسم المحاسبة،كلية الاقتصاد،جامعة دمشق،سوريا،2014.
2.ريشارد مال، المنظمات، هياكلها، عملياتها، ومجرياتهاء ترجمة سعيد بن حامد الهاجري، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة المملكة العربية السعودية، 2001.

3. " الطاهر اجنهم: واقع الاتصال في المؤسسات الجزائرية، جامعتا منتوري وباجي مختار نموذجا، رسالة دكتوراه، اشراف اد فضيل دليو، جامعة منتوري، قسنطينة،2005 2006.

4. إبراهيم بختي، بر الانترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسر، جامعة الجزائر، 2002-2003، .

5.عبد النور مدلياء خالد طاهري، دراسة تقييمية للوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة ، منكرة مهندس دولة في التخطيط، المعهد الوطني للتخطيط والإحصاء ، الجزائر

6.قدور إيمان التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل الماستر أكادمية تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم،2016-.2017

7.بن سعد وسيلة، تقييم المؤسسة ودوره تحقيق ميزة تنافسية مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علو التسيير- فرع مالية ومراقبة، جامعة جلالي إلياس، سيدي بلعباس،2015-2016.

فهرس الموضوعات

فهرس

" شكر وعرفان ".....
إهـداء.....
مقدمة عامة.....
الفصل الأول: مدخل مفاهيم متغيرات الدراسة.....1
المبحث الأول:الإطار النظري للتدقيق المالي الخارجي.....3
المطلب الأول:تعريف التدقيق المالي الخارجي 3
المطلب الثاني: نشأة التدقيق المالي الخارجي 5
المطلب الثالث: أنواع وأهمية التدقيق المالي 7
المبحث الثاني: معايير التدقيق المالي الخارجي 10
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني 13
المطلب الثالث: معايير إعدادا لتقارير 15
المبحث الثالث: إعداد تقرير عملية التدقيق.....19
المطلب الأول: تعريف التقرير 19
المطلب الثاني: عناصر وخصائص التقرير للمدقق 20
. المطلب الثالث: أنواع عملية التقرير 24
الفصل الثاني: عموميات حول المؤسسة.....35
المبحث الأول: ماهية المؤسسة.....36

المطلب لأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية.....36
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة الاقتصادية.....36
المطلب الثالث:أنواع المؤسسة الاقتصادية.....36
المبحث الثاني: وظائف المؤسسة.....36
المطلب الأول: وظائف الإدارية والمالية 36
المطلب الثاني: وظائف إنتاجية وتموينية. 36
المطلب الثالث: وظائف التسويقية والموارد البشرية 36
المبحث الثالث:دور إستراتيجية المدقق في تحسين أداء المؤسسة.....36
المطلب الأول: التطور التاريخي للمدقق.....36
المطلب الثاني: إستراتيجية التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة. 36
المبحث الأول: ماهية المؤسسة 38
المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية 38
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة.....41
المطلب الثالث: أنواع المؤسسة الاقتصادية 46
المبحث الثاني: وظائف المؤسسة الاقتصادية: 50
المطلب الأول: الوظيفة الإدارية والوظيفة المالية. 50
المطلب الثاني: الوظيفة الإنتاجية والتموينية. 53
المطلب الثالث: الوظيفة التسويقية والوظيفة الموارد البشرية. 59

المبحث الثالث دور واستراتيجية المدقق في تحسين أداء المؤسسة 62
المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي 62
المطلب الثاني: استراتيجية المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة 63
المطلب الثالث: دور التدقيق خارجي في تحسين أداء في المؤسسة. 65
الفصل الثالث: الجانب التطبيقي (دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب)..... 69
المبحث الأول:تقديم لفرع المؤسسة الغاز والكهرباء موضوع الدراسة(قصر الشلالة).
..... 71
المطلب الأول: تقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للغرب(قصر الشلالة)..... 71
المطلب الثاني: وظائف للمؤسسة توزيع الغاز وكهرباء..... 72
المطلب الثالث: هيكل التنظيمي للمؤسسة. 73
المبحث الثاني: دراسة حالة للمؤسسة سونلغاز. 75
المطلب الأول: نوعية الدراسة لتسديد فواتير الغاز وكهرباء..... 75
المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في الوكالة التجارية سونلغاز قصر الشلالة. .. 75
المطلب الثالث: عرض تقييمي للمدقق الداخلي للمؤسسة..... 76
المبحث الثالث: مسار المرجعة في مؤسسة سونلغاز قصر الشلالة. 77
المطلب الأول: التحقيق من طرق التمويل واعتماد المراجع على تقرير خلية المراجعة
..... 78

المطلب الثاني: تقرير المراجع حول النظام المحاسبي المالي و الرقابة الداخلية لسونلغاز 81
المطلب الثالث: دور تقرير المراجع في الإفصاح عن المركز المالي للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز 86
الخاتمة 90
الخاتمة 91
قائمة المصادر والمراجع 95