

جامعة أحمد دراية أدرار

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية

شعبة علوم التسيير

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

جودة التدقيق المحاسبي وأثرها على طبيعة القرار وتنافسية المؤسسة الاقتصادية

إشراف الأستاذ

فودو أمحمد

إعداد الطالبين:

بن نعمة كمال

رقراقي مروان

الموسم الجامعي 2017\2018

جودة التدقيق

المحاسبي وأثرها على

طبيعة القرار وتنافسية



الصفحة	المحتويات
	شكر وعرفان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال والجداول والملاحق
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق المالي والمحاسبي
04	تمهيد
05	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي والمحاسبي
05	المطلب الأول: ماهية التدقيق
07	المطلب الثاني: مبادئ وفروض التدقيق المالي والمحاسبي
10	المبحث الثاني: مهنة تدقيق الحسابات
10	المطلب الأول: شروط وقواعد ممارسة مهنة تدقيق الحسابات
12	المطلب الثاني: مهام مدقق الحسابات
14	المبحث الثالث: جودة التدقيق المالي والمحاسبي
14	المطلب الأول: أهداف وأهمية جودة التدقيق المالي والمحاسبي
15	المطلب الثاني: معايير جودة التدقيق المالي والمحاسبي
17	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: طبيعة العلاقة بين التدقيق و ترشيد القرار وتعزيز التنافسية
18	تمهيد
19	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقرار الإداري
19	المطلب الأول: ماهية القرار الإداري
19	المطلب الثاني: أنواع القرارات
21	المطلب الثالث: صفات متخذ القرار
23	المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرار الإداري

23	المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار
24	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار
26	المبحث الثالث: آليات مدقق الحسابات في عملية اتخاذ القرار تعزيز التنافسية في المؤسسة
26	المطلب الأول: مسار عملية تدقيق الحسابات
31	المطلب الثاني: دور تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية
35	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دور جودة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق تنافسية المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سولغاز)
36	تمهيد
36	المبحث الأول: تقديم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز والمديرية الجهوية للتوزيع بأدرار
36	المطلب الأول: تقديم المديرية الجهوية للتوزيع بأدرار
40	المطلب الثاني: أهداف المديرية الجهوية للتوزيع بأدرار
41	المطلب الثالث: قسم المحاسبة والمالية
44	المبحث الثاني: مكانة جودة التدقيق في المؤسسة
44	المطلب الأول: المخطط الاستراتيجي لمؤسسة سولغاز ووحدة أدرار
45	المطلب الثاني: مراحل إدارة جودة التدقيق بمؤسسة سولغاز
47	المبحث الثالث: دور التدقيق في دعم تنافسية المؤسسة وعلاقتها بالزبون
47	المطلب الأول: طبيعة المنافسة في مؤسسة سولغاز
48	المطلب الثاني: مكانة التدقيق في دعم التنافسية عن طريق العلاقة مع الزبون
50	خلاصة الفصل الثالث
51	خاتمة
53	قائمة المراجع

قائمة الأشكال والجداول والملاحق

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	صفات متخذ القرار	22
02	مراحل تنفيذ مهمة تدقيق الحسابات	26
03	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع بأدرار	37
04	الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم المالية والمحاسبة	49

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مداخل تسيير الإيرادات	45
02	نظام تسيير الرواتب	45
03	ميزانية المؤسسة	48
04	الكشف الكمي والتقييمي للمشروع	49
05	أمر بتنفيذ الأشغال	49
06	وثيقة أمر بالخدمة	49
07	فاتورة تركيب عداد جديد	49
08	فاتورة الربط الجديد بالعداد الكهربائي	49

المقدمة

العامّة

توطئة:

إن الاقتصاد العالمي اليوم يعرف تطورا كبيرا وواسعا جدا مجال الموارد البشرية والتسيير الاستراتيجي، وهو الأمر الذي يعرف تسارعا هائلا لنشاط المؤسسات وتطورها، ما يعزز نوعا من التنافسية وتطوير الجودة في الأداء و العمل، وهذا ما يجعل العميل والزبون يلعبان دورهما في التحكم في سير المنتوجات ودورانها من خلال مفاضلتها بين ما يعرض له من خدمات ومنتجات وامتيازات، وهذا ما يحتم على المؤسسة الاهتمام أكثر بالجودة في الأداء والعمل وأيضا يفرض عليها ترشيد القرارات المرتبطة بعملية الإنتاج، والضبط المحكم للبرامج الإنتاجية داخل المؤسسة.

كما نعلم أن قوة المؤسسة ومكانتها تتجلى من خلال مركزها المالي والنظام المحاسبي لها، فإنه من الضروري الاهتمام بالقوائم المالية والمحاسبية وتدقيقها ومراجعتها على أكمل وجه وأدق صورة، حتى يتحقق الهدف المنشود من نشاط المؤسسة في الوقت وبالكمية المناسبة، أي أنه يتوجب على المسؤولين ترشيد القرارات وتوخي الجودة في اتخاذ القرار داخل المؤسسة دعما وتعزيزا للتنافسية في السوق.

فالمؤسسة الاقتصادية الحديثة أصبحت تولى أهمية كبيرة لعملية التدقيق المالي والمحاسبي وذلك نظرا للآثار الايجابية التي وصلت إليها العديد من كبريات الشركات على مختلف الأصعدة وفي شتى المجالات، ولهذا سنحاول من خلال بحثنا أن نندرس مدى تأثير جودة التدقيق على مكانة وتنافسية المؤسسة الاقتصادية

الإشكالية:

ومن خلال ما سبق ذكره، من أجل دراسة الموضوع من جميع جوانبه والتوصل إلى نتائج مفيدة، اخترنا لدراستنا أدوات ومفاهيم تساعدنا على التطرق للموضوع بشكل واضح وبسيط حاولنا معالجة الإشكالية التالية:

كيف تؤثر جودة التدقيق المحاسبي على القرار الاقتصادي وتنافسية المؤسسة الاقتصادية؟.

أسئلة فرعية:

- ما هي الأساليب التي تجعل القرار صائبا داخل المؤسسة ويصب في صالحها
- ما هي العلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي والقرار الاقتصادي

فرضيات الدراسة:

وانطلاقاً من الإشكالية المذكورة تم وضع مجموعة من الفرضيات للإجابة عنها. وتتمثل في:

- ينبغي أن يمر القرار بمجموعة من المراحل والدراسات حتى يكون قراراً صائباً يصب في صالح المؤسسة.
- جودة التدقيق المالي والمحاسبي تنبثق من جودة القرار الاقتصادي.

مجال الدراسة:

أما المجال الذي اخترناه لدراستنا فيتمثل في ما يتعلق بالدراسة من مفاهيم ومبادئ أولية حول القرار الاقتصادي والجودة من المنظور العام، وأيضاً شملت ميدان التدقيق المالي والمحاسبي من جميع أطرافه. وأيضاً التنافسية ودور التدقيق في تعزيزها والرفع من درجتها وعلاقتها بجودة القرار الاقتصادي بالمؤسسة الاقتصادية في دراسة لحالة مديرية التوزيع لمؤسسة سونلغاز أدرار.

الهدف من الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية والمهمة والتي تدور عليها جميع محاور البحث ومراحله النظرية والتطبيقية، ونذكر منها:

- التعريف ماهية التدقيق المالية والمحاسبي ومكانته في المؤسسة.
- تبيان أهمية القرار وطرق إعدادة في تحقيق الهدف والغرض من نشاط المؤسسة.
- الإشارة إلى مفهوم الجودة والجودة القرار.
- تبين علاقة التدقيق المالي والمحاسبي بجودة القرار وبتنافسية المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

السبب الرئيسي من اختيار هذا الموضوع، هو الإشارة إلى الأهمية البالغة التي يكتسبها التدقيق المالي والمحاسبي في المؤسسة ودوره في تحقيق الجودة في القرار الاقتصادي والحفاظ على القوة التنافسية للمؤسسة.

منهج الدراسة:

استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي الاستقرائي، من خلال دراسة مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، ومحاولة الوصول إلى العلاقة بينها، في محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة.

الدراسات السابقة:

انطلقنا في دراستنا هذه من 3 دراسات سابقة تطرقت إلى جوانب الموضوع، وتتمثل في:

الدراسة الأولى: "أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية" مذكرة ماستر بجامعة ورقلة، خلصت هذه الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي إعطاء الضمان لمستخدمي هذه القوائم من خلال التزام المؤسسة بتطبيق تعاليم المدقق.

والدراسة الثانية كانت بعنوان "دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، مذكرة ماستر عن جامعة تيارت، وقد وقفت الدراسة على أهم المقاربات التي تمكن التدقيق من تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت على وجود تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والتي تحقق جودة المعلومات المحاسبية.

والدراسة الثالثة: "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية" وأشارت إلى أن قواعد السلوك المهني تساهم في الرفع من مستوى مهنة التدقيق وتدعم روح التعاون للرفع من درجة الجودة المحاسبية وجودة التدقيق.

تقسيمات الدراسة:

ومن أجل التطرق إلى هذا الموضوع بشكل مفصل وواضح تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول؛ الفصل الأول يتحدث عن الإطار العام للتدقيق المالي والمحاسبي ويتضمن مفاهيم وقواعد مهنة التدقيق، وكذا جودة التدقيق المالي والمحاسبي، وأما الفصل الثاني فعنوانه دور التدقيق المالي والمحاسبي في ترشيد القرار وتعزيز التنافسية، ويتحدث عن الإطار المفاهيمي للقرار وعملية اتخاذ القرار وآليات المدقق في اتخاذ القرار وتعزيز تنافسية المؤسسة. وفي الفصل الأخير تم التطرق إلى دراسة حالة مؤسسة سونغاز لتوزيع الكهرباء والغاز بمديرية التوزيع بأدرار ودراسة مكانة التدقيق بالمؤسسة والمخطط الاستراتيجي لها وكذا مراحل دراسة جودة القرار والتدقيق ودعم التنافسية بالمؤسسة.

الفصل الأول:

الإطار العام للتدقيق

المالي والمحاسبي

تمهيد

أدى التغيير الحادث في منظمات الأعمال إلى تطور عملية التدقيق منذ بداية نشأتها وحتى يومنا هذا، حيث بدأت هذه العملية من مجرد قراءة للحسابات على أصحاب الأعمال أو المسؤولين حتى يطمئنوا إلى مدى صحتها، ثم تطورت بعد ذلك إلى تسجيل العمليات النقدية وخاصة في الجهات الحكومية للتأكد من صحتها، وظلت هذه العملية في تطور مستمر على مر العصور.

بدأت تظهر الحاجة إلى مدقق الحسابات عند انفصال ملكية المؤسسات عن إدارتها وذلك نظرا لاستقلاليتهم وخبرتهم في مهمتهم، التي تحكمها مهنة التدقيق الدولية بفرض معايير ومبادئ لممارسة المهنة، وليتمكن مدقق الحسابات من تولي مهمة التدقيق والمصادقة على عدالة القوائم المالية عليه الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وقياس مدى فاعليته إذ يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وتحديد مواقع الانحرافات عن القوانين واللوائح التشريعية والإجراءات الموضوعية، للتأكد من صحة المعلومات والبيانات المحاسبية وذلك بإتباع أساليب وإجراءات وطرق ممنهجة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثلة في إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار التقرير في نهاية عملية التدقيق.

وسنقوم بتقديم دراستنا النظرية الأولى التي تتمحور أساسا حول علم التدقيق وتدقيق الحسابات عامة ومهنة التدقيق المالي والمحاسبي خصوصا وتوضيح دور مدقق الحسابات في المؤسسة وأهم المسؤوليات التي تترتب وعليه والمهام الواجب عليه ممارستها وأخيرا وليس آخرا تقديم الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق المالي والمحاسبي وأهميتها وأهم معاييرها من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي والمحاسبي

يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على الأدلة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي للوصول إلى رأي فني محايد حول المركز المالي الحقيقي لها. قبل التطرق لمهنة التدقيق المالي والمحاسبي يجب علينا أن نعرف التدقيق ونذكر أنواعه من أجل محاولة أن تكون نظرتنا كاملة لكل ما يتعلق بمدقق الحسابات.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

الفرع الأول: تعريف التدقيق

اشتق مفهوم مصطلح المدققة Audi بمعناها اللفظي من كلمة اللاتينية Audire والتي الاستماع.¹

عرف Bethoux, Kremper et Poisson عملية التدقيق بأنها: هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي شريطة أن يكون هو الذي أعدها أو استعملها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل.²

ويعرف بأنه اختبار فني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.³

تعريف منظمة العمل الفرنسية: "التدقيق هو مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف فهي مستقل يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم فعال و مستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁴

أما في تعريف آخر فإن التدقيق عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل.⁵

¹ أحمد يوسف محمد، بدر الدين فاروق أحمد، فتح الرحمن الحسن منصور، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار- بالتطبيق على بنك الاستثمار المالي، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، السودان، سنة 2015، ص 282.

² Bethoux. R. Kremper et Poisson. M, L'audit dans le secteur public, clet, Paris 1986, P 21

³ LIONNEL . G et GERARD.V, Audit et control interne, aspects financiers- opération et stratégique, Dolloz Gestion, Paris, 4e Edition, 1992, P 21

⁴ صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مقال في مجلة الباحث الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، ورقلة، عدد 01 ص 33

⁵ ألفين أدينز، جيمس لوبك، المراجعة -مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر اديسطي، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية

السعودية 2002، ص 16

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

هناك أنواع عديدة للتدقيق تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

1. من حيث الإلزام:

أ. **التدقيق الإلزامي:** يحتم القانون به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب. ويشار إلى هذا النوع من التدقيق أحيانا بالتدقيق القانوني ولا يصح أن يكون إلا تدقيقا كاملا.¹
ت. **التدقيق الاختياري:** وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام على وجوب القيام به وتلك هي حالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص وقد يكون كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.²

2. من حيث توقيت عملية التدقيق:

أ. **التدقيق المستمر:** تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفق لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حال:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كر وتعدد عملياتها.
 - عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
 - توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.
- ب. **التدقيق النهائي:** في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، هذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المدقق عمله على فحص وتدقيق الميزانية.³

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في

¹ خالد أمين عبد الله، وخليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 31

² رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 37

³ أبو رقية توفيق مصطفى والمصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، 2000، ص 11

التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيام هبها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.¹

3. من حيث القائم بعملية التدقيق:

أ. **تدقيق داخلي:** ويقوم بهذا النوع من التدقيق مدققين من داخل المؤسسة وذلك من أجل حماية أموالها وتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للشروع إذن فهو رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى.

ب. **تدقيق خارجي:** والهدف منه الوصول إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العمومية للحالة المالية للمؤسسة، وعدالة تصوير حسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المعنية، ويقوم بهذا العمل شخص خارج المؤسسة يكون محايد أو مستقل عن إدارة المؤسسة.²

المطلب الثاني: مبادئ وفروض التدقيق المالي والمحاسبي

الفرع الأول: مبادئ التدقيق المالي والمحاسبي

هناك مجموعتان من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط بكل ركن من أركانه (التأكيد، التقرير) وبناء على ذلك فإن المبادئ العلمية للمدققة يمكن تقسيمها إلى:

◀ **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.³

◀ **مبدأ الشمولية في مدى الفحص الاختياري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

◀ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث خطأ فيها أكبر من غيرها.

¹ خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص ص 22-23

² رؤوف عبد المنعم حسين شادلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، اسكندرية، 2000، ص 45

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 51-

← **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

← **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مدقق الحسابات تعتبر أداة تنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.

← **مبدأ الإفصاح:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتوياته تقرير المدقق الخارجي توضح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والسجلات؛

← **مبدأ الإنصاف:** ينص هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون معنويات وعناصر تقرير المدقق الخارجي منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمؤسسة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.

← **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل تقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق وأن تبني تحفظاته على أسباب حقيقية وموضوعية.¹

الفرع الثاني: فروض التدقيق المالي والمحاسبي

تمثل فروض المدققة الخارجية نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية المدققة، وفروض المدققة هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المدققة، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، وبالتالي بقية عناصر نظرية المدققة المتمثلة في المفاهيم، المعايير، الأهداف، والإجراءات.²

1. **استقلالية المدقق:** يقوم مدقق الحسابات في هذا البند بعمله كمدقق لحسابات فقط، وذلك وفقاً ما تضعه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمدقق، على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق، على أن الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي لمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم.³

2. **قابلية البيانات المالية للفحص:** من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المدققة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة، ويستمد هذا الفرض قوته

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 52

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011/2012، ص ص

16-15

³ يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 25

من أن طبيعة المدققة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، ومن ثم قابلية البيانات المالية للفحص ستعمل على مد مدقق الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها.¹

3. خلو القوائم المالية للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب: يقوم مدقق الحسابات بعملية المدققة بافتراض أن قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو المفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب في هذا المرفق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.²

4. وجود نظام رقابة داخلي سليم: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم أي يؤدي إلى وجود الابتعاد من احتمال حدوث خطأ، مما يجعل المدقق يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة.³

5. ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغير في الظروف: نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، وإذا تبين للمدقق عكس ذلك أي إدارة المشروع تميل إلى التلاعب، وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة.⁴

6. عدم وجود تعارض حتمي بين محاكمة كل من المدقق الخارجية والإدارة: من خلال الواقع يتضح أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات التي ترتبط برأي مدقق الحسابات، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح المؤسسة وتقدمها أي أنها تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم تدقيقها عند اتخاذ قراراتها.

¹ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 44

² يعقوب ولد الشيخ محمد ولد يورة، التدقيق المحاسب في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بويكر القايد، تلمسان، 2014/2015، ص 50

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لمراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 21

⁴ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، دار الجامعة، الاسكندرية، 2004، ص 30

المبحث الثاني: مهنة تدقيق الحسابات

لقد نشأت مهنة تدقيق الحسابات لمساعدة المنشأة في تلبية متطلبات المستخدمين المعنيين الذين تربطهم علاقة مع المنشأة وإبلاغهم بالتطورات والأحداث التي تتم داخلها خاصة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، على ضوء هته المعطيات استوجب علينا دراسة مهنة التدقيق المالي والمحاسبي وتقديم أهم جوانبها النظرية

المطلب الأول: شروط وقواعد ممارسة مهنة تدقيق الحسابات

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات

لممارسة مهنة تدقيق الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛
2. أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمدقق الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات أو الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
6. أن يكون اليمين المنصوص عليها في المادة 6 "يؤدي الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل لقيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية: أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".¹

الفرع الثاني: قواعد مهنة تدقيق الحسابات

لممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم بها الالتزام بمجموعة من القواعد منها:²

1. الاستقلالية والموضوعية:

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب

المعتمد، العدد 42، الجزائر، 2010 ص 5

² عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان: دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة الجزائر، ص 3

متى يتسنى للمدقق إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالي وموضوعية الحكم.¹

2. العناية المهنية:

على مدققي الحسابات تحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلزمون بتوفير الوسائل دون النتائج أي على مدقق الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمدققة حسابات الشركة وإعداده للتقرير كالتخطيط للمدققة والإشراف على مساعديه والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل المدققة، تقييمه للقوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد، مع التزام معايير الفحص والواجبات المهنية.²

3. الكفاءة المهنية:

تدقيق الحسابات يستدعي من المدقق تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة التدقيق المالي والمحاسبي لابد أن يقوم بـ:

◀ شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته؛

◀ التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات إضافة إلى ذلك ينصب القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها مدقق الحسابات؛

◀ وهذه الكفاءات يتحمل المدقق كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

4. سر المهنة:

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن امعلوم أن مدقق الحسابات يطلع على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للتدقيق الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والمدققة عليها إلا إذا لزم اقانون إفشاء كما تنص عليه المادة 72 من القانون رقم 10-01. ولا يتقيد مدقق الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون.

¹ أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015، ص84-

² رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 186

المطلب الثاني: مهام مدقق الحسابات

تعريف مدقق الحسابات:

يعتبر مدقق الحسابات، في مفهوم القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.¹ وعليه يعرف مدقق الحسابات على أنه الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز مدققة البيانات المالية، وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته وعلى سبيل المثال (مدقق حسابات شركات المساهمة العامة) الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته، أو إلى مجلس الإدارة والمساهمين.²

حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "الشخص الذي يحقق في المقدمة والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها".³

مهام مدقق الحسابات

تتنوع مهام مدقق الحسابات وتتعدد منها ما ورد في القوانين والمراسيم الجزائرية الخاصة بالمهنة ويمكن أن نذكر منها:⁴

- **المصادقة (أو الشهادة) بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.**
- **فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.**
- **يترجم مدقق الحسابات تأديته تلك المهمتين في تقريره العام الذي يدعى تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، يتم التطرق إليه بالتفصيل في المطلب الثاني من المبحث الرابع.**
- **إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.**

¹ المادة 22، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص 7

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، ص 2004، ص 25

³ محمدي عبد العالي، مرجع سابق، ص 4

⁴ الجريدة الرسمية العدد 30 المؤرخة في 01 جوان 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، ص19.

- **تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة** بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- **إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة** المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- **التأكد من حيابة أعضاء مجلس الإدارة** لأسهم الضمان التي تمثل على الأقل 20 % من رأسمال الشركة.
- **التحقق من أن الميزانية تظهر احتياطات ونتائج** تسمح بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم.
- **التأكد من سلامة وانتظام عملية رفع رأس أو تخفيض المال واحترامها** لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية.
- **التأكد من سلامة وانتظام عملية تحويل الشركة ذات أسهم واحترامها** لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية.

المبحث الثالث: جودة التدقيق المالي والمحاسبي

لقد كانت هناك العديد من المحاولات لتعريف جودة التدقيق، وتختلف التصورات حول مفهوم جودة تدقيق الحسابات بين أصحاب المصلحة اعتماداً على مستواهم من المشاركة في عمليات التدقيق.

المطلب الأول: أهداف وأهمية جودة التدقيق المالي والمحاسبي

الفرع الأول: أهداف جودة التدقيق

تعريف الجودة:

هي توظيف العمليات الإدارية الأربعة (تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة) بشكل سليم وصحيح في تحقيق متطلبات العميل أو المستهلك وإنجاز ما ينال رضاه مع الحرص على متابعة ما بعد الاستهلاك والحصول على تقييم العميل للمنتج، والعمل على تحسين جودة المنتج بشكل مستمر. تهدف إدارة الجودة الشاملة بالدرجة الأولى إلى تحقيق أعلى مستويات الرضا للعميل من خلال ما تُقدّمه من منتجات أو خدمات من خلال مطابقة متطلبات العميل مع مواصفات المنتجات بدقة وكفاءة عالية.

هناك عدّة أهداف تحققها جودة التدقيق:¹

7. توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق؛
8. توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المدققة لتوفير الفعالة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
9. كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
10. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق الحسابات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛
11. تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المدققة وترفع من روحهم المعنوية؛
12. تساعد على بناء ارضية مشتركة تكون منهج يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق المالي والمحاسبي

تكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب جميع مستخدمي القوائم المالية وذلك للأسباب التالية:

¹ أحمد بربر، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المايبة ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير محاسبية ومالية، جامعة ورقلة، 2013/2014، ص 9

- ◀ يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضيف أعلى درجات المصداقية على تقريره.
- ◀ تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.
- ◀ ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.
- ◀ مثل جودة مهنة التدقيق مقياساً لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.¹
- ◀ تعتمد الأجهزة الحكومية على المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن يتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة العلاقة بعملية التدقيق.²
- ◀ وجود علاقة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.³
- ◀ انخفاض جودة عملية التدقيق يعتبر أحد أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تصنيف فجوة التوقعات.
- ◀ تحسين جود التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية؛⁴
- ◀ تعتبر الجودة أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا العميل.⁵

¹ عودة علاء الدين صلاح ، القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم

المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012/2011، ص 11

² عودة علاء الدين صلاح، مرجع سابق، ص 15

³ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 6

⁴ د. محمد علي جبران، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، قسم المحاسبة،

كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 4-5 ماي 2010، ص 20

⁵ رلى نعيم حسني دهمش، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، دراسة ميدانية، مجلة المحاسب القانوني العربي،

العدد 94، ص 27

المطلب الثاني: معايير جودة التدقيق المالي والمحاسبي

هناك جملة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق ومن أهمها:¹

1. حجم مكتب التدقيق.
2. سمعة مكتب التدقيق.
3. مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة في مكتب التدقيق.
4. تخصص المدقق في مجال الصناعة.
5. مدة خدمة التدقيق.
6. أهمية عميل التدقيق.
7. أتعاب التدقيق.
8. المساءلة القانونية للمدقق.
9. استقلال وموضوعية المدقق.
10. تأهيل ومهارة المدقق.

وقسمت معايير جودة التدقيق كما يلي:

أولاً: معايير خاصة بالمكتب

- ◀ توافر وسائل التقنية الحديثة؛
- ◀ تنظيم المكتب إدارياً؛

ثانياً: معايير خاصة بفريق العمل

- ◀ **التوظيف:** وضع الإجراءات والسياسات لضمان أن المختارين الجدد للوظائف هم مؤهلين للعمل؛
- ◀ **التدريب:** هو تدريب الكوادر الموجودة في مكاتب التدقيق ورفع كفاءتهم المهنية حتى يقوموا بإجراءات التدقيق على خير وجه؛
- ◀ **الترقية:** ينبغي على مكاتب التدقيق وضع إجراءات يتم من خلالها ترقية موظفيها بما يضمن أن يكون الموظف الذي تم ترقيته كفوئاً لمتطلبات المنصب الجديد.

ثالثاً: معايير خاصة بأداء العمل

- ◀ **الإشراف والتوجيه:** الحفاظ على إشراف كاف على عملية التدقيق يضمن الحفاظ على مجهود فريق العمل من التبدد؛

¹ عيسى، سمير كامل، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45،

- ◀ **الاستقلال:** ينبغي على المكتب وضع إجراءات وسياسات تضمن استقلال العاملين في المكتب طبقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة؛
- ◀ **المشورة:** يجب على المكتب توفير كادر ملائم تتوافر فيه الخبرة والمعرفة والكفاءة لتقديم المشورة للمدققين في المكتب؛
- ◀ **تخصيص المساعدين للعمليات:** يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات واتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان أن يقوم بعملية التدقيق شخص ذو خبرة وتدريب وكفاءة جيدة؛
- ◀ **الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق:** ينبغي على مكاتب المحاسبة والتدقيق الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادر عن الهيئات المهنية الدولية؛
- ◀ **الالتزام بآداب وسلوك المهنة:** الالتزام بآداب وسلوك المهنة هو من الركائز الأساسية التي نشعرنا بأن المدقق يقوم بواجبة على أكمل وجه، وأنه يحافظ على البيانات من النشر والضياع.

رابعاً: معايير خاصة بالعملاء

ينبغي على مكتب التدقيق وضع العديد من الإجراءات لزوم قبول العملاء ومنها:¹

- تقييم العملاء الجدد قبل التعاقد معهم؛
- الاستمرار في التدقيق للعملاء الحاليين مع الحفاظ على الاستقلالية التامة.

¹ عيسنى، سمير كامل، مرجع سابق، ص 13

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل و بعد الاطلاع على الإطار المفاهيمي والنظري للموضوع نجد أن التدقيق المالي والمحاسبي يحتوي على مجموعة من المبادئ الأساسية ينبغي السير عليها ووفق المعايير المحددة من أجل ضمان سير السير الحسن للعملية، وكذلك ينبغي توفر الشروط الأساسية كلها حتى تتوفر الممارسة السليمة لهذه المهنة.

كما تتعلق جودة القرارات الاقتصادية والأنشطة الأساسية لعمل أي مؤسسة على جودة التدقيق المالي والمحاسبي، بحيث يساعد على اتخاذ القرار فأكثر فعالية وكفاءة.

الفصل الثاني:

طبيعة العلاقة بين

التدقيق و ترشيد

القرار وتعزيز

التنافسية

تمهيد:

إن المؤسسات الاقتصادية تعمل مع بعضها البعض السوق الاقتصادي، كل حسب طبيعة نشاطه والهدف منها والرسالة التي تسعى المؤسسة لإيصالها لزيائنها ومتعاملها، حيث يلعب التدقيق المالي والمحاسبي هنا دورا رئيسيا في ذلك.

وفي هذا الجانب من الدراسة سوف نحاول التعرّيج على الإطار النظري لمفهوم القرار الاقتصادي ومنه إلى أنواعه وصفاته والمعايير المتبعة أثناء اتخاذ القرار في إشارة إلى العوامل المؤثرة على اتخاذ القرار. وسنشير إلى أيضا إلى مختلف العناصر المتعلقة بمسار عملية التدقيق المرتبطة بالقرار الاقتصادي داخل المؤسسة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقرار الإداري

يواجه المدراء والإداريين يوميا العديد من المشاكل الإدارية في مواقع العمل، وهذا يتطلب العمل على إيجاد الحلول الملائمة لهذه المشاكل، وهنا يتوجب على المدراء اتخاذ القرارات الرشيدة والتي يترتب عليها مراعاة مصالح التنظيم والأفراد.

المطلب الأول: ماهية القرار الإداري

في الوقت الحالي لم تعد القرارات الإدارية المتخذة ضربا من ضروب الحدس والتخمين أو أسلوبا من أساليب التجربة والخطأ وإنما أصبحت تستند إلى أسلوب علمي سليم يهدف بالوصول إلى قرارات أكثر دقة ومنطقية لتساهم في حل المشاكل الإدارية معتمدة على تحليل المعلومات تحليلا كميا يتفق مع سير الإدارة في الاتجاه العلمي لوضع البدائل والحلول بهدف جعل القرارات المتعلقة بهذه البدائل أكثر معقولة ورشد.¹

تعريف القرار

يعرف القرار على أنه الاختيار القائم على أسس موضوعية لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر ويكون القرار هو البث أو التحديد لما يجب أن يتم، وذلك لإنهاء وضع معين بصورة نهائية للحصول على نتيجة ملموسة بحل المشكلة موضع القرار.²

كما يعرف القرار على أنه الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الأمثل من بينها.³

المطلب الثاني: أنواع القرارات

إن عملية التصنيف لأنواع القرارات لا تخضع لمعايير ثابتة، إذ ليس هناك معيار ثابت ومحدد يمكن على أساسه تقسيم القرارات وتصنيف أنواعها، كما أن عملية التصنيف نفسها تخضع لاعتبارات وعوامل متعددة نابعة من طبيعة عملية اتخاذ القرارات وتعدد جوانبها حيث يختلف نوع القرار في طبيعته بحسب متخذي القرارات ومسئولياتهم ويمكن تصنيف القرارات بحسب المستوى الإداري على النحو التالي:

¹ طارق عبد الحميد البديري، أساسيات في علم إدارة القيادة، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 99

² عمر غنايم، علي الشرفاوي، تنظيم إدارة الأعمال: الأسس والأصول العلمية، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة نشر، ص 130

³ هاني خلف الطروانة، نظريات الإدارة الحديثة ووظائفها، دار أسامة، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 177

1. تصنيف القرارات وفقا لأهميتها:¹

أ. **القرارات الإستراتيجية:** وهي التي تعني بحل مشاكل أو تحقيق أهداف ذات ابعاد أو تأثيرات كبيرة على المؤسسة ومستقبلها ومن أجل اختيار أفضل الطرق فاعلية لتحقيق هدف المؤسسة.²

وتتخذ القرارات الإستراتيجية عادة، تحت ظروف المخاطرة وندرة المعلومات، إذ يشار إلى أنها تصنع مع وجود معلومات تكون غير متكاملة، بسبب سيادة اللاتأكد في المستقبل.³

ب. **القرارات التكتيكية:** ويهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقييم فعالية أداء المؤسسات التنظيمية ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات على فترة مالية متباعدة نسبيا. وهي القرارات التي تعنى بحل مشاكل قائمة أو تحقيق أهداف قصيرة الأمد أو روتينية أو رسم سياسات للوصول إلى الأهداف التي رسمتها القرارات الإستراتيجية.⁴

ت. **قرارات تنفيذية:** وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المنظمة وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان، كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد البحث من قبل متخذها، بل يتم بطريقة فورية وتلقائية.⁵

2. تصنيف لقرارات وفقا لأساليب اتخاذها:⁶

✓ **قرارات كيفية:** يتم اتخاذ هذا النوع من القرارات بالاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي لمتخذ القرار وخبراته وتجاربه ودراساته للأداء والحقائق المرتبطة بالمشكلة.

✓ **قرارات كمية:** تتخذ هذه القرارات بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها والاعتماد على الأسس والقواعد العلمية التي تساعد على اختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المؤسسة من بين مجموعة من البدائل المتاحة ويفترض في اتخاذ مثل هذه القرارات وضوح الأهداف ومعقوليتها.

3. تصنيف القرارات وفق الوظائف الأساسية للمؤسسة:⁷

✓ **قرارات تتعلق بالعنصر البشري:** وهي تلك القرارات بتعيين المورد البشري ونقله من إدارة إلى أخرى.

✓ **قرارات تتعلق بالإنتاج:** وهي التي تتعلق بتحديد حجم الإنتاج وجودته وطرق الرقابة عليه.

¹ حسين رحيم، استراتيجية المؤسسة، دار بهاء الدين، قسنطينة، الطبعة الأولى، 2008، ص 112

² جمال الدين لعويصات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 27

³ Macmillan, H. Tompoe, M, Strategic Management: Process content and Implementation, New York, Oxford, university press, 2000, P12

⁴ جمال الدين لعويصات، نفس المرجع السابق، ص 27

⁵ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار النشر والثقافة، الطبعة الأولى، 2009، ص 252

⁶ هاني خلف الطراونة، مرجع سابق، ص 177

⁷ مصطفى يوسف كافي، المفاهيم الإدارية الحديثة "مبادئ الإدارة"، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، 2013، ص 139

✓ قرارات تتعلق بالتسويق: وهي القرارات التي تتعلق بتحديد السوق واختيار الحلة الإعلانية وتحديد السعر.

✓ قرارات تتعلق بالتمويل: وهي تتعلق بتحديد نسبة السيولة النقدية ومقدار رأس المال العامل.

4. تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذ القرار:¹

✓ القرارات المتخذة في حالة التأكد: تفترض هذه النظرية أن لدى متخذ القرار معلومات تامة وكاملة عن النتائج الخاصة بالقرار، وهو متأكد من نتائج كل بديل من البدائل المتاحة.

✓ القرارات المتخذة في حالة المخاطرة: يقوم المدير بتطوير البدائل، ويحسب احتمالات تحقق النتائج المرتقبة، مستعينا في الكثير من الحالات بالأساليب الكمية.

✓ القرارات المتخذة في حالة عدم التأكد: تكون احتمالات تحقيق النتائج المترتبة على كل بديل غير محددة وفي هذه الحالة يعتمد متخذ القرار على حكمه الشخصي وخبراته السابقة.

المطلب الثالث: صفات متخذ القرار

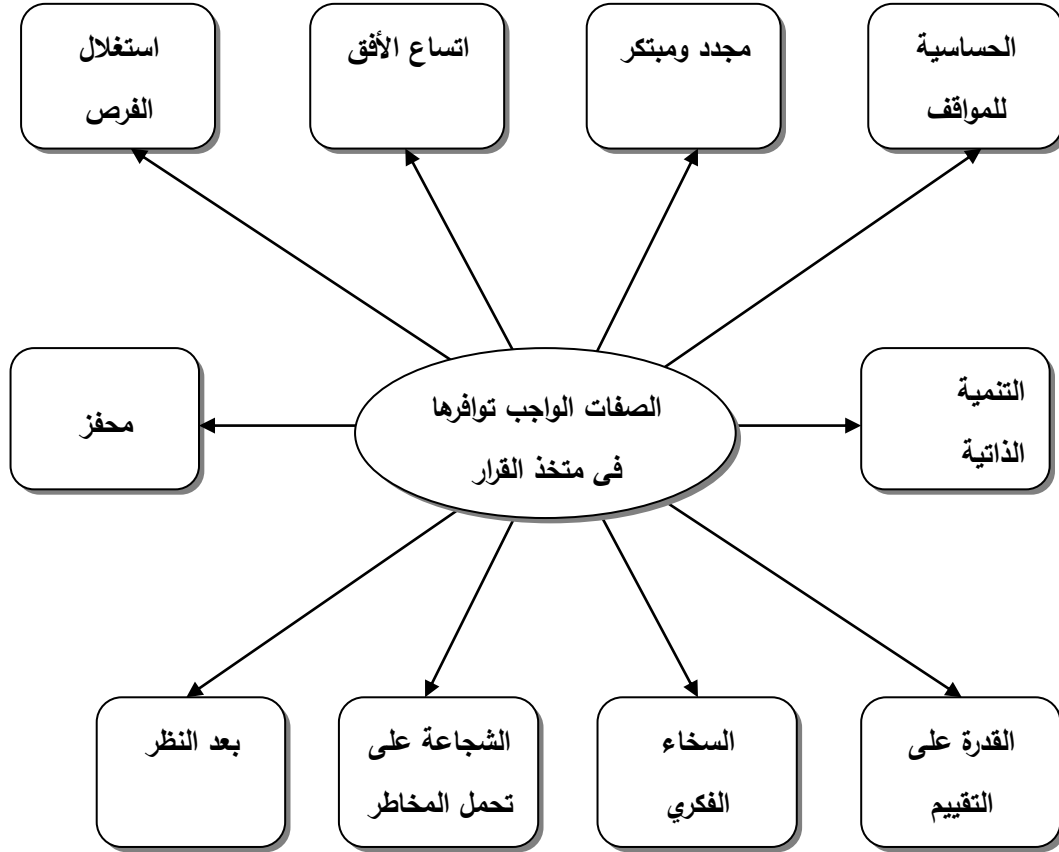
ومن الطبيعي أن يتمنى كل متخذ القرارات أن تتوافر لديه مواصفات معينة تمكنه من اتخاذ قرار أمثل وتتضمن اعتبارات القرار الأمثل ما يلي:²

- ◀ فهم واضح ودقيق للأهداف المتعددة التي تلازم المشكلة موضع القرار؛
- ◀ تعريف محدد وشامل ودقيق للمشكلة موقع القرار وجوانبها المختلفة؛
- ◀ المعرفة الكاملة بالبدائل الممكنة وبطريقة يمكن الاعتماد عليها في تقدير ما يترتب على اختيار كل بديل؛
- ◀ الطريقة السليمة لتحديد العلاقة بين نتائج كل بديل والأهداف المرغوب تحقيقها؛
- ◀ الحرية الكاملة للاختيار بين البدائل التي تحقق الحل الأمثل لمشكلة.

¹ سيد صابر ثعلب، نظم ودعم اتخاذ القرار الإداري، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 44

² إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، ادار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2001، ص

الشكل رقم (1): صفات متخذ القرار



المصدر: بطرس سليم جلدة، أساليب اتخاذ القرارات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009،

المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرار الإداري

يحتاج متخذ القرار إلى معلومات يستخدمها في عملية صنع القرار، حيث تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر عمل المؤسسة ولها أهمية وشمولها لكل المستويات التنظيمية في المؤسسة، حيث يعتبر القرار الحلقة الرئيسية في العملية الإدارية بحيث لا تتكامل بدونه، كما أن عملية اتخاذ القرار ترتبط بالوظائف الإدارية المختلفة كالتخطيط والتنظيم والتحفيز والرقابة.

المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار

ويوجد العديد من التعريفات لعملية اتخاذ القرارات الإدارية التي تناولتها الكتب والدوريات والمجلات العملية وغيرها إلا أن تلك التعريفات لا تختلف في مغزاها فهي تؤكد أن عملية اتخاذ القرارات عملية اختيار بين البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة.

تعريف عملية اتخاذ القرار

اختلفت التعاريف لعملية اتخاذ القرار حسب اختلاف وجهات نظر الباحثين، ومن بين التعاريف لعملية اتخاذ القرار نذكر:

عملية اتخاذ القرار "فتشير إلى العملية التي تبني على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين، أي الاختيار والتفضيل للبدائل أولاً أو الإمكانيات المتاحة، حيث أن أساس اتخاذ القرار وجود البدائل التي تؤدي بدورها إلى إيجاد مشكلة تتمثل في الاختيار بين تلك البدائل¹

وياختصار فإن عملية اتخاذ القرار هي : عملية اختيار بديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة للمنظمة.²

وتعرف أيضاً على أنها عملية المفاضلة بين الحلول البديلة والمتاحة واختيار أكثر هذه الحلول لصلاحية لتحقيق الهدف من حل المشكلة.³

¹ إبراهيم نائب، إنعام باقية، نظرية القرارات نماذج و أساليب كمية محسوبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص ص 34-33

² السيد هوارى، الإدارة، الأصول والأسس العلمية للقرن 21 ، الطبعة الأولى، 2002، القاهرة، ص 75

³ رانيا عبد المعز جمال، الإدارة والعلاقات الإنسانية في الألفية الثالثة، دار اجامعة، الاسكندرية، مصر، 2011، ص 216

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات، فإن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية، وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود إلى قرارات خاطئة، وفيما يلي عرضاً لمختلف العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار.¹ ومن هنا نميز بين فرعين من العوامل المؤثرة:

أولاً: عوامل البيئة الخارجية

وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المنظمة والتي لا تخضع لسيطرة المنظمة بل أن إدارة المنظمة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل بما يأتي²:

- ◀ الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.
- ◀ التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
- ◀ الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين.
- ◀ العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الإنتاج.

◀ درجة المنافسة التي تواجه المنظمة في السوق.

◀ ثانياً: عوامل البيئة الداخلية³

يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية في المنظمة من حيث حجم المنظمة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها فيظهر هذا التأثير بنواح أساسية متعددة ترتبط الناحية الأولى بالظروف الداخلية المحيطة باتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثيره على مجموعة الأفراد في المنظمة، الناحية الثالثة فتتعلق بالموارد المالية والبشرية والفنية.⁴ وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المنظمة، ومن أهم هذه العوامل:

- ◀ عدم وجود نظام للمعلومات داخل المنظمة يفيد متخذ القرار بشكل جيد.
- ◀ عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام.
- ◀ درجة المركزية، وحجم المنظمة ومدى انتشارها الجغرافي.
- ◀ درجة وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة.
- ◀ القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية.

¹ بطرس سليم جلدة، أساليب اتخاذ القرارات، دار الراجحي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 23-24

² أ. د طارق عبد الحميد البديري، مرجع سابق، ص 108

³ رايح سرير عبد الله، القرار الإداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 39

⁴ أ. د طارق عبد الحميد البديري، مرجع سابق، ص 108

ثالثاً: عوامل تخص عملية اتخاذ القرار بحد ذاتها:¹

- ◀ عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن يتخذ بشأنها القرار.
- ◀ عدم وضوح الأهداف مما يجعل الصورة الضبابية في ذهن متخذ القرار.
- ◀ عدم القدرة على تحديد النتائج المتوقعة لكل بديل من البدائل المفتوحة وخاصة لدى الكفاءات والخبرة الأقل.
- ◀ ظهور بدائل جديدة نتيجة لتطور المسألة وظهور معطيات جديدة.
- ◀ قوة الضغوط من العقوبة، ومن غضب السلطة الوصية في حالة وقوع خطأ.

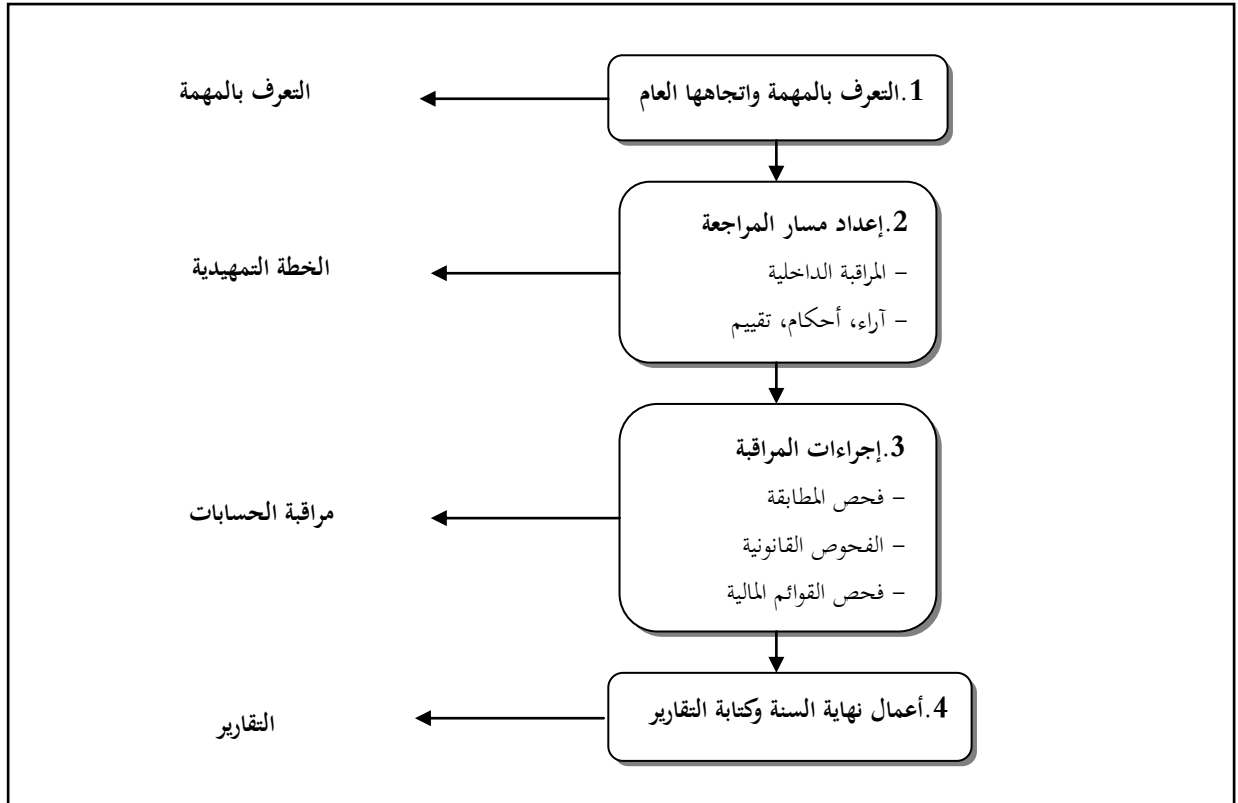
¹ حمدي أبو نور السيد عريس، نظم المعلومات ودورها في صنع القرارات الإدارية، دار الفكر الجامعي للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2012، ص

المبحث الثالث: آليات مدقق الحسابات في عملية اتخاذ القرار تعزيز التنافسية في المؤسسة

المطلب الأول: مسار عملية تدقيق الحسابات

للمصادقة على صدق وشرعية الحسابات على مدقق الحسابات إتباع أربع خطوات ضرورية ومتكاملة تكون كل خطوة من مراحل عديدة لابد من القيام بها والمخطط التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02): مراحل تنفيذ مهمة تدقيق الحسابات



Source: Société nationale de comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, D,R,H. 1989 ,p 2114.

الفرع الأول: التعرف بالمهمة الموكلة إليه واتجاهاتها

1. قبول المهمة: على مدقق الحسابات عند قبول بمهمته إتباع الخطوات التالية:¹
 - سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
 - عليه الحصول على قائمة أعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
 - إذا كان سيعوض زميلاً معزولاً، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغاً فيه.
 - إذا كان سيعوض زميلاً عليه معرفة أسباب ذهابه.
 - إذا كان سيعوض زميلاً رفض تجديد مهامه، عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب.
 - عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه.
 - التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي الشركة التي سيراقبها.
 - يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة" ويعلن عن قبوله كتابياً في حالة حضوره الجمعية.
 - ومهما يكن، عليه التصريح كتابياً أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونياً وتنظيمياً.
 - يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة، مدققي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، برسالة مسجلة عن تعيينه.
 - يشعر مسؤولي الشركة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم.
 - يرسل رسالة إلى مسؤولي الشركة يبين فيها الكيفية التي تنجز بها المهمة (مسؤوليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب).
 - عليه الاتصال بالمدقق السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته.
 - على الزميل السابق تضامناً أن يسهل مهمة زميله الجديد.
 - في حالة تعدد مدققي الحسابات في الشركة المعين فيها على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده.
 - في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة الشركة وإخبارها بأسباب عدم قبول المهمة وذلك في خلال 15 يوماً.
 - إذا كانت الشركة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

¹ الجريدة الرسمية، القانون 10-01، المادة 63، مرجع سابق، ص 10

- ضمان حصول على معلومات عامة عن الشركة وقيامه بزيارات ميدانية على مواقعها وعاملها.¹
2. **بداية العمل:** وذلك يكون عن طريق:

◀ **تشكيل فريق:** يجب على المدقق تشكيل طاقم من المساعدين الذين يتولون القيام بالمشاركة في تنفيذ المهمة وتقديم أسمائهم لدى العميل²، بعد انتقائهم والتأكد من مهارتهم وأن لديهم التدريب اللازم للعمل كمدققين، والجدير بالذكر أنه يؤخذ في عين الاعتبار عند تشكيل الفريق أن الشخص المعني لإتمام التدقيق ذو خبرة في المجال التي تنشط فيه الشركة العملية.³

◀ **وضع برنامج للتدقيق:** برنامج التدقيق هو عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات التدقيق الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعية مسبقاً، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية التدقيق، كما يبين برنامج التدقيق بعض المعلومات الأخرى مثل الزمن المعياري والزمن الفعلي للتحقق من بند معين أو عمل إجراء معين وكذلك تاريخ الانتهاء منه وغيرها من المعلومات،⁴ فهو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يعمل كموجه أو كمرشد للأداء الفعلي.⁵

3. **تكوين ملفات وأوراق عمل مدقق الحسابات:** تحتوي هذه الأوراق على كل البيانات التي تمكن المدقق من كتابة واف، وتتمثل هذه الأوراق في:

◀ **الملف الدائم:** يحتوي هذا الملف على البيانات والمستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية التي لا تتغير على أساس سنوي، ويحتفظ بها المدقق للتحقق من الأصول والممتلكات وحتى يتمكن الرجوع إليها عند الحاجة لعمل المقارنات وإجراء التحليلات وغيرها بحيث تساعده في تكوين رأيه، ويحتوي هذا الملف على مجموعة من البيانات والمستندات منها:

- اسم العميل ومواقع نشاطه وبياناته؛
- أسماء المسؤولين المشرفين على عملية المحاسبة؛
- عقد التأسيس والنظام الأساسي في حالة الشركات المساهمة، وعقد الشركة في شركات الأشخاص؛
- الخريطة التنظيمية للعميل موضحاً فيها خطط السلطة والمسؤولية؛
- ملخص عن النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية للعميل؛
- العقود طويلة الأجل واتفاقات براءة اختراع والوكالات؛

¹ خرف الله محمد راسم، دور محافظ الحسابات في تأكيد المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، مذكرة ماستر، جامعة بكرة 2015، ص 32-33

² نواف محمد عباس الرماحي، تدقيق المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 151

³ حسين أحمد دحوح، حسين يوسف القاضي، تدقيق الحسابات المتقدم الإطار النظري والإجراءات العملية - الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 243

⁴ خرف الله محمد راسم، مرجع سابق، ص 34

⁵ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 145

- صورة البيانات الضريبية عن الأعوام السابقة؛
- الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة.¹
- ◀ **الملف الجاري:** يحتفظ مدقق الحسابات بجانب الملف الدائم بملف جاري أو ملف سنوي يساعده في القيام بالخطوات اللازمة لتدقيق القوائم المالية ويكون بمثابة أدلة وقرائن لعملية التدقيق، وتختلف كمية ونوعية المعلومات الموجودة في هذا الملف من مدقق إلى آخر حسب اتجاهات وطبيعة العمل المنجز، وبصفة عامة يشتمل هذا الملف على مجموعة من المعلومات والمستندات منها:
- الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف على أعما المساعدين؛
- بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العمل المحاسبية؛
- الإجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق لتقييم الرقابة الداخلية وكيفية تحديدها؛
- بيان المخالفات التي اكتشفها المدقق؛
- رأي المدقق حول عدالة القوائم المالية؛
- أدلة وإقرارات الإدارة وحاضر اجتماعات مجلس الإدارة للعام الحالي، والمصادقات التي حصل عليها من العملاء والموردين ومحاضر الجرد للسنة الحالية؛
- ميزان المراجعة وملخص يسجل الملاحظات وقيود التسوية اللازمة.²
- ◀ **سجل الملاحظات:** يجب أخذ الملاحظات لبعض المسائل التي لا يمكن البت فيها نهائيا بواسطة مدقق الحسابات ومساعديه كالنقص في المستندات أو الاستفسار عن بعض الأمور المهمة التي يواجهها المدقق أثناء تدقيقه ليتمكن من متابعتها وبحثها مع المسؤولين من قبل مدقق الحسابات نفسه أو المساعد المسؤول عن المهمة، ليتم البت فيها باستيفاء البيانات والمستندات المطلوبة أو بتضمينها أحد تقارير المراقب وتلخص هذه الملاحظات في الملف الجاري.³
- ◀ **مذكرات التدقيق:** كثيرا ما يتعرض المدقق أثناء عمله إلى بعض الأمور التي تكون بحاجة إلى إيضاحات فيقوم بتدوينها بسجله الخاص وتدوين ما تم بشأنها ومن الملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل ما يلي:
- بيانات بالمستندات المفقودة أو الغير المستوفية لبعض الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية؛
- أرصدة الحسابات التي يخشى المدقق حدوث تلاعب بها؛
- كشف بالأخطاء التي عثر عليها المدقق أثناء عملية التدقيق؛
- كشف بالأمور التي يريد المدقق استكمالها في مرات قادمة؛

¹ د. رزق أبو زيد شحنة، مرجع سابق، ص 161-162

² نفس المرجع السابق، ص 163

³ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص 163

- كشف ما وجده من ثغرات الرقابة الداخلية.¹

الفرع الثاني: الحصول على أدلة الإثبات

هناك مجموعة من الطرق التي يستخدمها مدقق الحسابات للحصول على الأدلة والبراهين، يطلق عليها وسائل أو أدوات التدقيق، وفيما يلي أهم هذه الأدوات المستخدمة:

1. الجرد الفعلي: هذه الطريقة تستخدم للتحقق من الوجود المادي للأصل عن طريق قيام مدقق الحسابات بمعاينة ذلك الأصل ورؤيته للتحقق من ذلك، ويتم الجرد عن طريق العد أو الوزن أو القياس حسب طبيعة العنصر محل الفحص وتصلح هذه الطريقة لبعض الأصول الملموسة مثل النقد بأنواعه والأوراق المالية والتجارية والمخزون، ولكنها لا تصلح للأصول غير الملموسة كالمدنيين والشهرة والدائنين.²

2. المصادقات: تعتبر المصادقات من الوسائل التي يستخدمها مدقق الحسابات في الحصول على الأدلة والبراهين من خارج الشركة، وتتبع هذه الوسيلة عند قيام المدقق بالتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة في قائمة المركز المالي مثل المدنين والمصارف. كما تتبع أيضا عند التحقق من أرصدة البضاعة المتبقية في آخر المدة والتي تكون في حوزة جهات أخرى مثل مخازن الاستيداع العامة ووكلاء البيع.³

3. الملاحظة: تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين، وتشمل الأمثلة على ذلك جرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة، وملاحظة أداء أنشطة الرقابة، توفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء، ولكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها وكذلك بحقيقة الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء.⁴

4. الاستفسارات من العميل: وتعني الحصول على المعلومات مكتوبة أو شفوية من العميل عن طريق توجيه مجموعة من أسئلة له بواسطة المدقق، وعادة ما توجه هذه الأسئلة للعاملين لدى العميل في مجالات مختلفة، وعموما تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لأنها ليست من مصدر مستقل ومن عرضة للتحييز وفقا لأهواء العميل، وبالتالي لا تكفي وحدها للمدقق في مهمة تدقيق الحسابات، وإنما لا بد من تدعيمها بأدلة أخرى.⁵

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار رائد للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص ص 126-127
² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 183

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 188

⁴ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 316

⁵ رأفت سلامة محمود وبخرون، مرجع سابق، ص 186

5. قرار التدقيق: فيما يخص هذه المرحلة سنحاول التطرق لها بنوع من التفصيل فيما سيأتي عرضه في يلي.

المطلب الثاني: دور تقرير مدقق الحسابات في القوائم المالية

يعد تقرير مدقق الحسابات بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية تدقيق القوائم المالية وفقا لشروط مهمة التدقيق التي قام بإنجازها، ويعني صدور ذلك التقرير أن مدقق الحسابات قد أنهى إجراءات تدقيقه للتقارير المالية وفقا لمعيار التدقيق الصادر من قبل الهيئة، وأن العميل يستطيع استخدام اسم مدقق الحسابات في مكاتباته، أما إذا كانت إجراءات التدقيق مقيدة بشكل لا يتيح للمدقق استكمال مهمته، فلا يجب أن يسمح مدقق الحسابات لعميله باستخدام اسمه إلا مقرونا بتقريره، وقد تتضمن أسباب القيود على نطاق التدقيق عدم ملائمة وقت عمل إجراءات التدقيق، أو عدم كفاية السجلات المحاسبية، أو وجود مواطن ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية، وإذا استخدم العميل تلك القوائم المالية التي لم يستطع مدقق الحسابات تدقيقها طبقا للإجراءات اللازمة في مكاتباته مع أي من المساهمين أو أي أطراف خارجية أخرى، فيجب على مدقق الحسابات أن ينبه عميله على ضرورة أن يكون ذلك مقرونا بتقرير مدقق الحسابات.¹ ويجب ملاحظة ما يلي بصدد إعداد تقرير تدقيق القوائم المالية:²

1. **وضوح التقرير وضرورة الإبلاغ الصريح:** يجب أن يحرص مدقق الحسابات على أن يكون معنى التقرير مفهوما من قبل المهتمين بإعدادة، ومن قبل من يستخدمونه، وخصوصا من يعتمدون عليه منهم، كما يجب أن يكون تقرير التدقيق واضحا بحيث لا يترك مجالا للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك، عن دلالة وأبعاد محتواه، كما يجب على مدقق الحسابات أن لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية أن يكون عالما بالخصائص الأساسية لتقرير مدقق الحسابات، ويترتب على ذلك ضرورة عدم إتباع أسلوب الإبلاغ الضمني في إعداد التقرير بحيث يقتصر على إبلاغ القارئ بالخصائص الأساسية التي لم يتم الالتزام أو الوفاء بها كالكشف عن مدقق الحسابات خروجاً على معايير المحاسبة المتعارف عليها أو عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات المالية بالقوائم المالية، بل يجب على مدقق الحسابات أن يضمن تقرير تدقيقه كافة العناصر التي تضمن تحقيق الإبلاغ الصريح والتي تتمثل في:³

- عنوان يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن تدقيق القوائم المالية.
- معد التقرير والجهة التي يوجه إليها التقرير.

¹ علي عبد القادر دنيبات، الدلالات لفقرة التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الدارية، العدد 2، الأردن، 2004، ص 261

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص ص 13-15

³ أحمد صلاح عطية، مشاكل التدقيق في اسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 76

- فقرة نطاق التدقيق.
- فقرة نتيجة التدقيق.
- اسم مدقق الحسابات وعنوان مكتبه وتوقيعه ورقم الترخيص بممارسة المهنة.
- تاريخ تقرير التدقيق، حيث يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ اليوم الذي تم فيه الانتهاء من التدقيق، وبعنوان التقرير باسم الشركة التي تم تدقيق معلوماتها المالية الدورية، أو باسم مجلس إدارتها، أو باسم المساهمين باعتبارهم أهم مصادر الطلب على خدمات مدقق الحسابات في هذا الشأن، بالإضافة إلى ما سبق، فإنه يجب أن يوضح في مكان ظاهر على كل صفحة من صفحات القوائم المالية مصطلح "غير مراجع".

2. تقرير مدقق الحسابات: تناولت العديد من المعايير في النصوص التفصيلية المنظمة لإعداد تقرير التدقيق والتي تحتوي في غالبيتها على مجموعة من البيانات التي تساعد مدقق الحسابات في تدقيق القوائم المالية، ويمكن ملاحظة ما يلي:¹

- ◀ يتعين على مدقق الحسابات أن يشير إلى نطاق التدقيق في فقرة مستقلة يميزها باسم فقرة نطاق التدقيق، ويتعين أن تشمل فقرة نطاق التدقيق على ما يلي:
- القوائم المالية الدورية المشمولة بتقرير مدقق الحسابات.
- مسؤولية إدارة المنشأة عن إعداد المعلومات المالية الدورية.
- موقف إدارة المنشأة من تمكنه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها.
- إقرار من مدقق الحسابات باتباع معيار تدقيق المعلومات المالية الدورية الصادر عن الهيئة.
- وصف لإجراءات تدقيق المعلومات المالية الدورية.
- إشارة إلى أن تدقيق المعلومات المالية الدورية هو عمل مهني ذو نطاق محدود بالمقارنة بتدقيق القوائم المالية التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي يكون هدفها الرئيسي إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل، وأنه نتيجة لذلك فلن ينتهي مراجعته للمعلومات المالية الدورية إلى إبداء مثل هذا الرأي.

◀ يتعين أن يتضمن تقرير التدقيق إقراراً من مدقق الحسابات باتباع معيار تدقيق القوائم المالية، بينما يجب أن يتضمن تقرير تدقيق القوائم المالية إقراراً من مدقق الحسابات بأن التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

◀ يتعين على مدقق الحسابات أن يعبر صراحة عن نتيجة التدقيق في فقرة مستقلة ينص فيها على أنه لم يتبين له وجود أية تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية محل التدقيق لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، مع إبداء الرأي في تقرير تدقيق القوائم المالية بيان مدى:

¹ خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، ج1، عمان، الاردن، 2005، ص 397

- الالتزام بمعايير المحاسبة في إعداد وعرض القوائم المالية.
- الاتساق في تطبيق هذه المبادئ.
- كفاية الإفصاح المحاسبي.
- وحدة الرأي.

على الرغم من أن مدقق الحسابات لن يبدي رأياً فنياً محايداً في القوائم المالية إلا أنه في حالة توصله إلى أن القوائم المالية قد تأثرت بصورة مهمة بسبب الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها، أو عدم كفاية الإفصاح عن العمليات والظروف والأحداث، فإن مدقق الحسابات يجب أن يضيف في تقرير تدقيق القوائم المالية فقرة إضافية بعد فقرة نطاق التدقيق، يصف فيها طبيعة الخروج على معايير المحاسبة المتعارف عليها وأية ملاحظات أخرى تبين له أثناء قيامه بالتدقيق ومن شأنها الإفادة عن عدم الالتزام بهته المعايير، وأثر هذا الخروج على القوائم المالية.

3. تعديل تقرير التدقيق: توجد العديد من الحالات التي يجب فيها على مدقق الحسابات التي يقوم فيها بتعديل التقرير الذي قام بإنجازه على مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير المنظمة لإعداد القوائم المالية وعرضها، وفيما يلي أهم الملاحظات المتعلقة بتعديل تقرير التدقيق¹:

◀ عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها قد يتطلب من مدقق الحسابات الذي يدقق القوائم المالية أن يبدي رأياً معارضاً على تلك القوائم.

◀ الإفصاح غير الملائم الذي يكون من السهل على مدقق الحسابات للقوائم المالية أن يحدده وقد أوضح مجلس مبادئ المحاسبة المالية أن مستخدمي القوائم المالية يقيمون عادة تلك المعلومات في ضوء قراءتهم وفهمهم للقوائم المالية السابقة، وقد حدد معيار القوائم المالية الصادر عن الهيئة الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وعلى مدقق الحسابات أن يحدد مدى استيفاء القوائم المالية لتلك المتطلبات ليحدد مدى ملائمة الإفصاح الأولي من عدمه.

◀ وجود قيود على التدقيق بدرجة تؤدي إلى صعوبة التوصل إلى نتيجة حول القوائم المالية فيجب أن يقرر ما إذا كان هذا القصور يمكن أن يمنعه من استكمال مهمته، ويختلف المعيار المقترح هنا عن المعيار الأمريكي الذي يكفي في هذه الحالة بمخاطبة المؤسسة بالامتناع عن استكمال التدقيق بينما يتضمن المعيار المقترح وجوب تقرير

4. الأحداث اللاحقة: يؤرخ تقرير التدقيق عادة بتاريخ إنجاز تدقيق القوائم المالية، ومع ذلك فإن هناك بعض الأحداث الجوهرية التي يمكن أن تقع بعد هذا التاريخ وتتطلب إجراء تسوية لها، أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، مما يؤدي إلى عدم تقييد مدقق الحسابات بهذا التاريخ مادامت الأحداث

¹ عبد الوهاب، القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 22

قد وقعت بعد تاريخ تدقيق القوائم المالية، ولكن قبل تاريخ إصدار التقرير، ويمكن التمييز بين ثلاث حالات يحتمل أن يواجه بها مدقق الحسابات:¹

- ◀ يترتب على الحدث تسوية للمعلومات المالية الدورية، والحدث قد تم الإفصاح عنه.
- ◀ أن الحدث اللاحق قد تم الإفصاح عنه كملاحظة في المعلومات الملحقة.
- ◀ أن الحدث اللاحق لم تتم تسويته، أو الإفصاح عنه، وتم تعديل تقرير التدقيق بسبب الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها.

¹ طارق عبد العال حماد، سمير محمد الشاهد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2000، ص

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل اتضح لنا ماهية القرار وأنه يمثل الاختيار القائم على الأسس الموضوعية لبديل واحد من بين مجموعة البدائل المتاحة، للحصول على نتيجة ملموسة ونهائية لحل المشكلة موضع القرار، ومن ذلك ينبغي مراعاة الصفات الواجب توفرها في متخذ القرار للحصول على القرار بالجودة المطلوبة والكافية، وأيضاً الأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة على القرار ومتخذ القرار.

بعد قبول مهمة التدقيق يأتي مرحلة بداية العمل ومن ثم البحث في الوسائل اللازمة والمساعدة على أداء العملية في مسارها الصحيح مع مراقبة القوائم المالية والمحاسبية المتعلقة بذلك، كونها العامل الأساسي في ترشيد القرار ودعم تنافسية المؤسسة.

الفصل الثالث:

دور جودة التدقيق

المالي والمحاسبي

في تحقيق تنافسية

المؤسسة (دراسة

حالة مؤسسة

تمهيد:

في هذا الجانب من البحث سوف نتطرق إلى الإطار النظري والعملي للدراسة، حيث سنحاول دراسة واقع تطبيق معايير الجودة في عملية التدقيق المالي والمحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، وإلى أي مدى يساهم في تحقيق التنافسية في المؤسسة، واخترنا لهذا جانب مؤسسة سونلغاز ممثلة في مديرية التوزيع لولاية أدرار، حيث سننطلق من مكانة التدقيق في الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى مدى تطبيق الجودة ومعايير اتخاذ القرار في ظل وضعية ونوعية المنافسة الخاصة بمجال عمل المؤسسة المذكورة.

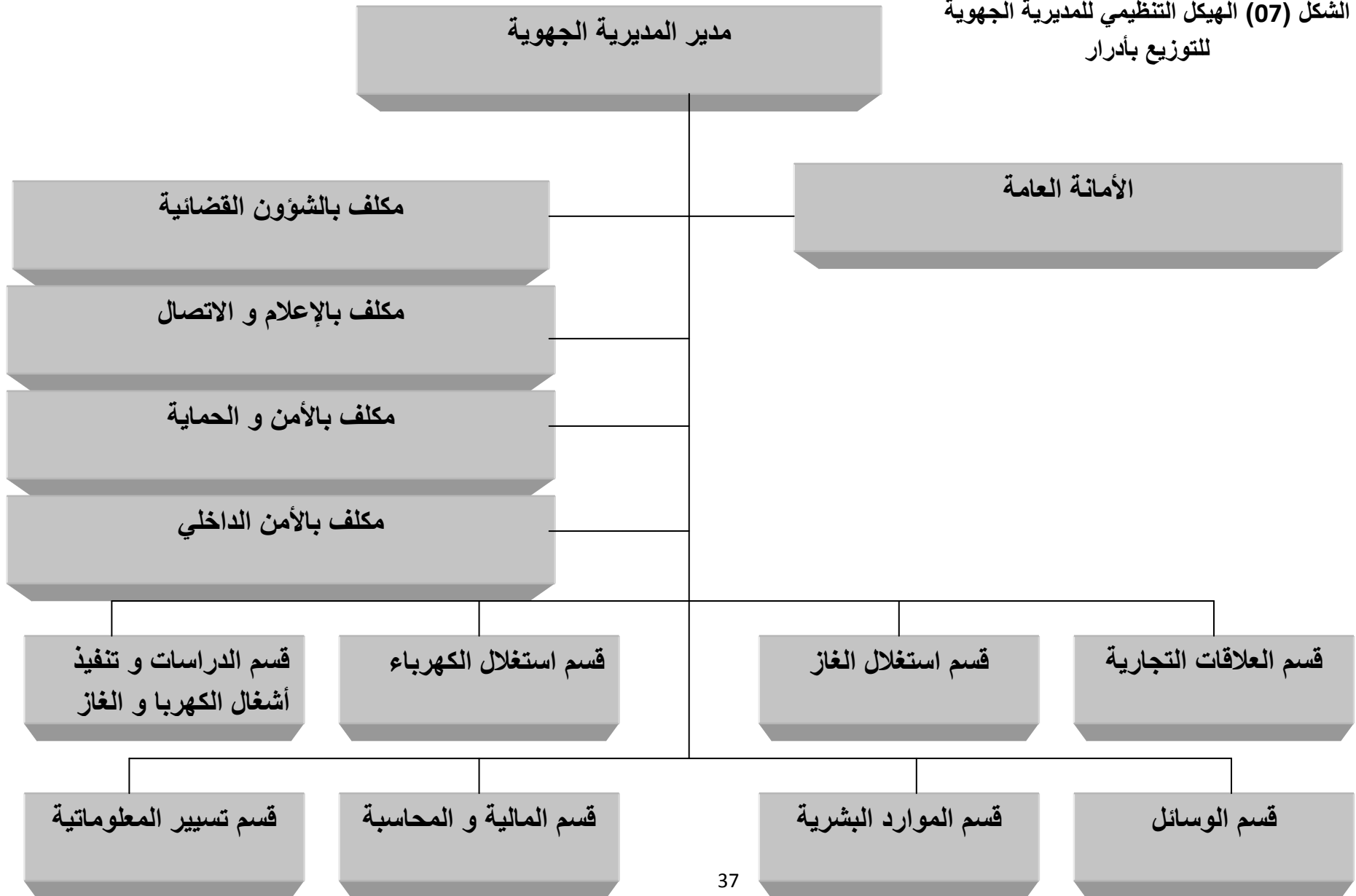
المبحث الأول: تقديم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز والمديرية الجهوية للتوزيع بأدرار

تعد الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز المستثمر الوحيد للطاقة بالجزائر ، إنتاجا و توزيعا إضافة إلى اختصاصها في شراء و بيع الغاز الطبيعي ، و هذا لإشباع حاجات مختلف زبائنها للأغراض المنزلية أو الصناعية ، و سنتناول في هذا المبحث التطور التاريخي لشركة سونلغاز وتنظيمها الهيكلي إضافة إلى دراسة المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء و الغاز بأدرار .

المطلب الأول: تقديم المديرية الجهوية للتوزيع بأدرار

تعتبر المديرية الجهوية للتوزيع بأدرار أحد ممثلي شركة سونلغاز على المستويين المحلي و الوطني حيث تعمل تحت وصاية المديرية العامة للتوزيع بوهران . وبالتالي فالمديرية الجهوية للتوزيع بأدرار هي أحد مديريات الجهوية التابعة للمديرية العامة للتوزيع بوهران ، تأسست سنة (2005) بعد أن كانت مجرد مركز تابع لمنطقة التوزيع ببشار ، وذلك لآتساع حجم زبائنها، وزيادة احتياجاتهم. وفي إطار السياسة العامة لإعادة هيكلة شركة سونلغاز طبقا للأحكام القانونية المنظمة للشركات التجارية وشركات المساهمة يظهر الهيكل التنظيمي الجديد للشركة كما هو موضح بالشكل الموالي:

الشكل (07) الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع بأدرار



الفصل الثالث: دور جودة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق تنافسية المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز)

من الهيكل التنظيمي نجد أن الشركة تحتوي على المصالح التالية¹:

❖ مدير المديرية الجهوية: و من مهامه :

- إمضاء الشيكات
 - عقد الاجتماعات
 - التنسيق مع الشركاء الاجتماعيين (النقابة ، لجنة المشاركة)
 - اتخاذ القرارات التسييرية وهو المسئول الأول أمام المستويات العليا.
- ### ❖ الأمانة العامة : و هي مكتب يساعد المدير على تأدية مهامه مثل:

- استقبال زوار المدير و تحديد المواعيد .
- استقبال البريد الوارد ، و إرسال البريد الصادر و تسجيلهما .
- مساعدة المدير في تحضير جداول أعمال الاجتماعات .

❖ مكلف بالإعلام و الاتصال : و من مهامه :

- يحضر و يعلم الموظفين و الزبائن بكل المستجدات عن طريق (المنشورات ، الصحافة و الإذاعة المحلية و غيرها) حسب السياسة المتبعة من طرف المؤسسة .
- وضع و تنظيم العلاقات مع كل المتعاقدين .

❖ مكلف بالشؤون القانونية (القضائية) :

- يكلف بكل العلاقات الخاصة بالمديرية الجهوية .
- متابعة تنفيذ القرارات القضائية ، و مقاييس تحصيل الديون في كل الحالات .

❖ مكلف بالحماية و الأمن :

- و يكلف بوضع البرامج السنوية للتحسيس .
- تحضير جلسات لتوعية العمال ضد أخطار الغاز و الكهرباء مع المصالح التقنية .
- زيارة المشاريع (الشبكات الحديدية ، التوصيلات) .
- توضيح و نشر أنواع الأخطار في ملصقات ، و وضع لائحة لعتاد الحماية .

❖ مكلف بالأمن الداخلي : و من مهامه:

- وضع مخطط المناوبة لتطبيق الأمن الداخلي في المديرية الجهوية والمصالح التقنية للكهرباء و الغاز والمصالح التجارية و المقاطعات التجارية .
- إعلام مدير المديرية الجهوية بالطرق المستعملة في الحماية .
- وضع تقارير حقيقية حول وضعية الأمن الداخلي بالمديرية الجهوية .

¹ شركة سونلغاز. بناء على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الجهوية للتوزيع أدرار، مؤسسة سونلغاز.

الفصل الثالث: دور جودة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق تنافسية المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز)

- القيام بزيارات دورية في كل مصالح المديرية الجهوية لمراقبة وضعية الأمن الداخلي .
- ❖ **قسم العلاقات التجارية** : و يعتبر ذا أهمية بالغة كونه يمثل همزة وصل بين المديرية و الزبون و يشمل قسم تجاري تقني ، قسم التحصيل، قسم مكلف بالزبائن والخزينة، ومن مهامه:
 - إرسال الفواتير ومتابعة تحصيلها .
 - توصيل أو ربط الكهرباء و الغاز .
 - تحصيل ديون الشركة في أقرب وقت ممكن .
 - الرد على شكاوي و احتجاجات الزبائن .
- ❖ **قسم استغلال الشبكات** : تتمثل مهامه الأساسية في :
 - صيانة الشبكات الكهربائية ، عن طريق المراقبة الدورية و أخذ القياسات و استعمال برامج الأعلام الآلي .
 - تحليل الأعطاب التي تتعرض لها الشبكة .
 - الحفاظ على أمن و سلامة الأشخاص والشبكات .
- ❖ **قسم معالجة المعلومات** : وهو قسم حديث النشأة بالمديرية، يعمل على معالجة المعلومات والبيانات الواردة عن طريق المعالجة الآلية ومن مهامه:
 - إصدار فواتير الزبائن .
 - تخزين المعلومات في الأقراص لمواجهة احتمال وجود نزاعات .
 - تسيير الشبكة الداخلية للاتصالات أي ضمان تحقيق ربط دائم لجميع أجهزة الإعلام الآلي بالمديرية.
- ❖ **قسم الوسائل** : ويحتوي على نوعين من الوسائل هما:
 - وسائل العمليات العامة : والتي تعمل على تلبية احتياجات المديرية من مكاتب تجهيزات مكتبية ووسائل عمليات الصيانة .
 - وسائل الخطر : تستعمل من أجل تسيير سيارات المديرية من حيث التصليح، الصيانة، شراء قطع غيار، نقل العمال ونقل العتاد .
- ❖ **قسم الموارد البشرية** : وهو القسم الذي يهتم بكل ما يتعلق بالعاملين منذ لحظة توظيفهم و حتى ما بعد التقاعد، حيث تقوم بالإضافة للتسيير الإداري (عطل، ساعات إضافية، أجور،

مكافآت ...) بوضع مخططات للتقويم للعاملين وضمان علاقات دائمة مع طب العمل والنقابات العمالية وغيرها¹.

❖ **قسم المحاسبة والمالية:** وهو قسم يهتم بدراسة جميع العمليات وتسجيلها محاسبيا، حيث يقوم بالإضافة للتسجيل المحاسبي المراقبة المالية، مراقبة الميزانية. و سنتعرف فيما بعد على هذا القسم.

المطلب الثاني: أهداف المديرية الجهوية للتوزيع بأدرار

لا يمكن أن تخرج أهداف المديرية الجهوية للتوزيع عن أهداف المديرية العامة للتوزيع ، و تتمثل أهم هذه الأهداف فيما يلي :

- الاعتناء بزبائن المؤسسة و تنمية مبيعاتها .
- التحكم في الديون من خلال محاولة تحصيلها من الزبائن .
- وضع سياسة تجارية للمؤسسة و مراقبة مدى تطبيقها .
- استمرارية التسيير من خلال (التحكم ، الاستغلال ، الصيانة)
- وضع ميكانيزمات لتنمية الهياكل ، و الصيانة و استغلال الشبكات .
- المحاولة قدر الإمكان من تقليص مدة إيصال زبائننا الجدد بالكهرباء و الغاز
- التقليل من عدد الحوادث المهنية ، و تحسيس العمال و الزبائن بخطورتها
- ضمان تمثيل جيد لشؤون الغاز على المستوى المحلي .
- التقليل من الطاقة الضائعة.

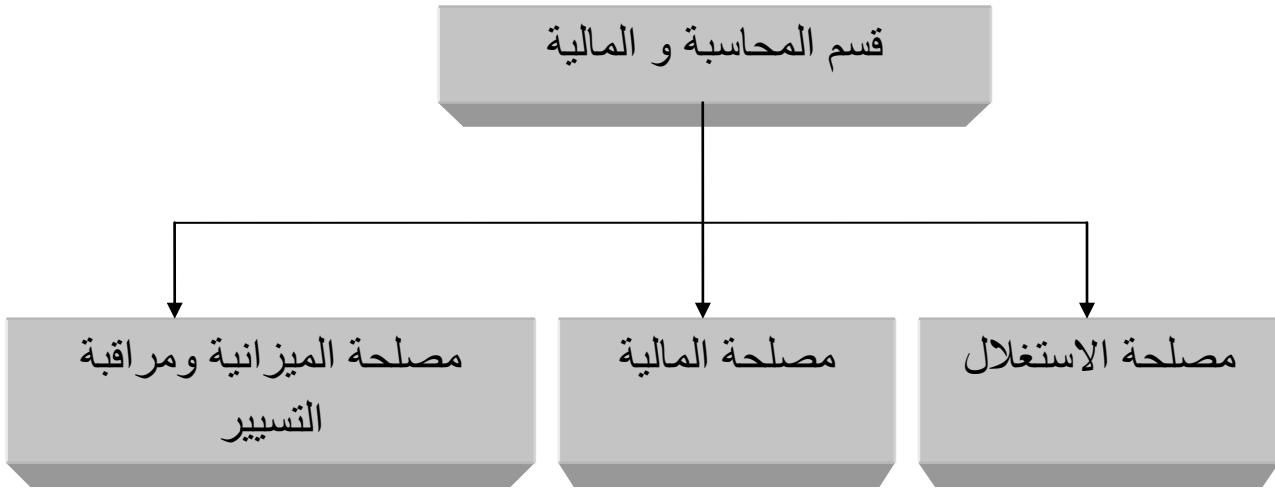
¹ - فولولو فاطيمة ، بن حاجي خديجة ، الإجراءات العملية لتهيئة الموارد البشرية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي، 2006 ، ص 75

المطلب الثالث: قسم المحاسبة والمالية

نتيجة للتغير الذي شهدته الساحة الجزائرية على المستوى السياسي والاقتصادي الذي أنعكس على مختلف المنظمات و منها الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز ، و ذلك من خلال إيجاد مصالح المحاسبة و المالية في مديرياتها بدلا من التبعية إلى المديريات الجهوية ، و هذا ابتداء من سنة 2006 ، مما يدل على مدى وعي الشركة بأهمية اللامركزية التسيير، لاسيما التسيير في الشؤون المالية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.

- تنظيم قسم المحاسبة و المالية¹ :

الشكل رقم (08) الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم المحاسبة و المالية :



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الجهوية للتوزيع أدرار، مؤسسة سونلغاز.

من خلال المخطط يظهر لنا أن قسم المحاسبة و المالية يشمل على المصالح التالية :

▪ **مصلحة الاستغلال** : تعتبر هذه المصلحة ذا أهمية بالغة في قسم المحاسبة و المالية من مهامها ما يلي :

- ضمان التحقق و مراقبة و تسجيل العمليات محاسبيا
- إعداد النتائج المحاسبية للمديرية .
- ضمان النشاط الجبائي اللامركزي .

¹ بناء على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الجهوية للتوزيع أدرار، مؤسسة سونلغاز.

الفصل الثالث: دور جودة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق تنافسية المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز)

- القيام بمختلف عمليات الجرد للمخزونات والاستثمارات وغيرها.
 - **مصلحة المالية** : وهي من بين المصالح الحساسة في المديرية إذ يتم فيها:
 - ضمان تسوية اللامركزية.
 - متابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية والبريدية
 - وضع تنبأت للخزينة قصيرة المدى .
 - القيام بحالة التقارب البنكي للحسابات البنكية والبريدية.
 - **مصلحة الميزانية و مراقبة التسيير** : ومن مهامها ما يلي:
 - وضع الميزانية السنوية للمديرية .
 - إنجاز لوحة القيادة و الميزانية لنشاط المديرية
- مهام رئيس قسم المحاسبة والمالية¹:**
- إن رئيس قسم المحاسبة و المالية بمديرية التوزيع بأدرار يقوم بمراقبة جميع مصالح القسم و متابعتها باستمرار و الحرص على إنجاز جميع الأعمال بصفة دقيقة ، هذا على غرار المهام التالية :
- تدقيق و مراقبة الحسابات .
 - تحضير الميزانية و إعداد جدول حسابات النتائج .
 - إجراء إتمادات الاستثمار .
 - التنسيق بين مختلف الأقسام .
 - ضمان مراقبة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالأجور و الرواتب (P40) و المداخل (R50)
- علاقة قسم المحاسبة والمالية مع الأقسام الأخرى :**

أ- قسم العلاقات التجارية :

- تتم علاقة قسم المحاسبة والمالية مع مصلحة العلاقات التجارية في كون هذا الأخير يقدم لمصلحة المحاسبة والمالية مايلي:

- الفواتير المتعلقة بإصلاح إعطاب الشبكات الكهربائية أثناء الحوادث .

- إرسال الفواتير ومتابعة تحصيلها.

ب- قسم الدراسات و التنفيذ: يقوم هذا القسم بتقديم ما يلي :

¹ بناء على الوثائق المقدمة من طرف المديرية الجهوية للتوزيع أدرار، مؤسسة سونلغاز.

الفصل الثالث: دور جودة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق تنافسية المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز)

- تقديم فواتير الربط الجديد للزبائن .

- تقديم فواتير الأعمال الكبرى الجديدة .

- تقديم فواتير البرامج الخاصة .

ج- قسم الشؤون العامة : تتمثل علاقة هذا القسم بقسم المحاسبة والمالية بما يلي :

-تقديم فواتير مشتريات المديرية .

-تقديم فواتير الخدمات المقدمة من المقاولين للمديرية .

المبحث الثاني: مكانة جودة التدقيق في المؤسسة

المطلب الأول: المخطط الاستراتيجي لمؤسسة سونلغاز ووحدة أدرار

يعتبر المخطط الاستراتيجي لمؤسسة سونلغاز عموماً، ولمديرية التوزيع بأدرار خصوصاً هو الرابط الأساسي بين رسالة سونلغاز ورؤيتها والتي تركز على جودة التدقيق المالي والمحاسبي وجودة التسيير والإدارة معتمدة بالأساس على النقاط التالية:

- متابعة أشغال التحديث.
- العمل بإجراءات الجودة والجودة الشاملة.
- عملية إعادة هيكلة المؤسسة.

وقد حددت رسالة المؤسسة في إطار المخطط الاستراتيجي كما يلي: "تقديم الخدمات الطاقوية من كهرباء وغاز، التي تلبي احتياجات الزبائن مع مستوى عالي من الفاعلية، وللقيام بذلك تعطي سونلغاز الأولوية لتطوير قدرات الموارد البشرية باستعمال التكنولوجيا الحديثة."

Fournir des services énergétiques en électricité et gaz, qui assurent la satisfaction de la clientèle, et ce avec un haut niveau d'efficience.

Pour ce faire, Sonelgaz favorisera le développement des compétences de ses

ressources humaines et l'utilisation des technologies modernes.

ويهدف تحقيق هذه الرسالة في إطار تحقيق درجة عالية من الجودة عملت مؤسسة سونلغاز على السير وفق القيم والركائز التالية¹:

- ✓ معنى الخدمة للزبون.
- ✓ الجودة في طرق العمل.
- ✓ المردودية.
- ✓ مساهمة العاملين.
- ✓ تطوير الخبرات.
- ✓ الأخلاق.

¹ Journée d'information des cadres de sonelgaz sur la démarche Qualité

الفصل الثالث: دور جودة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق تنافسية المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز)

الأمر الذي دفعها إلى انتهاج إستراتيجية جديدة تنبعث من تشخيص معمق حددت فيه نقاط القوة التي يجب استغلالها ونقاط الضعف التي ينبغي مراعاتها ومن ثم تصحيحها في إطار تحضير جدي لأي منافسة محتملة.

الجدير بالذكر أن مؤسسة سونلغاز حددت موقعها ضمن المخطط الاستراتيجي وهو احتلال المركز الخامس بين شركات الكهرباء والغاز في حوض البحر المتوسط وهذا في المجالات التالية:

- جودة التدقيق وجودة المنتجات وجودة المقدمة للعملاء.
- نوعية التسيير.
- تكاليف الإنتاج.

ومن ذلك نجد أن المؤسسة تعرف تنظيمًا محكمًا ودقيقًا للموارد والتكاليف يعنى به تدقيق حسابات المؤسسة المحاسبية والمالية، فوجد مثلا مداخل تسيير الإيرادات (الملحق 1) تعرف تشفيرا وتسلسلا محاسبيا مضبوطا، ومثلها نظام تسيير الرواتب أو ما يعرف بمصاريف المستخدمين (الملحق 2)، وكل ذلك لا بد لأن يمر بمرحلة التدقيق المحاسبي والمالي لتحقيق إستراتيجية الجودة داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: مراحل إدارة جودة التدقيق بمؤسسة سونلغاز

بدأت مؤسسة سونلغاز في تبني إدارة الجودة في التسيير والإدارة والتدقيق بمساهمة شريك كندي (المؤسسة الكندية للكهرباء (entreprise d'électricité du québec, hydro-québec)¹ " وذلك من خلال القرار رقم 604 بتاريخ 1999\08\03 لمديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة، وتم تنفيذه وإلزامه على الوحدات الفرعية في الولايات، وكانت مهمة هذا المشروع البدء في تطبيق الجودة على مرحلتين أساسيتين²:

المرحلة الأولى: تدريب القيادة والعاملين

وهذه المرحلة هي مرحلة تعلم وإتقان أدوات إدارة الجودة والجودة الشاملة، وهذا من أجل تعميمها والعمل بها مع وحدات المؤسسة، ولعل هذا تنفيذا للمقولة الشهيرة لـ"إدوارد ديمينج" عن الجودة (لا شيء سوى أن تنفذها، هذا كل ما في الموضوع لا شيء سوى أن تنفذها.)

¹ Manuel du Participant , Equipe qualité (la Gestion de la qualité totale), Direction Générale sonelgaz, MARS 2001, P 8

² ختيم محمد العيد، إدارة الجودة الشاملة وإستراتيجية المؤسسة دراسة مؤسسة سونلغاز، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، نوقشت يوم 2009/07/06.

الفصل الثالث: دور جودة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق تنافسية المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز)

وفي بداية هذه المرحلة تم تعيين فرقة من أكفاء إطارات المؤسسة على المستوى المركزي انتقلت إلى المؤسسة الكندية للكهرباء من أجل التدريب على المنهج المتبع من طرف هذه المؤسسة وبعض الشركات العالمية في مجال الكهرباء، وكان لا بد من بناء منهج خاص بمؤسسة سونلغاز يأخذ بعين الاعتبار ثقافة مقيم المؤسسة وعادات وتقاليد العاملين وأسلوب العمل حيث تبين أن لابد من أن يدرك الجميع إن على مستوى الإدارة العليا أو على مستوى العاملين أن إدارة الجودة توف تعود عليهم بفائدة كبيرة وعلى المستهلكين في الأخير.

وقد تم بناء منهج تطبيق إدارة الجودة على أربعة مبادئ أساسية:

- التسيير بالحقائق.
- التوجه نحو العميل.
- التحسين المستمر.
- احترام الأفراد.

وهذه المبادئ البسيطة يتم العمل بها في جميع الوظائف على غرار وظيفة التدقيق والمحاسبة والتسيير، وجميع الوحدات بما فيها وحدة أدرار ومن هنا يتحول أسلوب التسيير من أسلوب يرتكز على الوظائف إلى أسلوب يهتم بإشباع حاجات الزبون المستهلك والتحكم في طرق العمل.

ولا بأس أن نعرض على ما تناولته عملية التدريب حتى نعرف ما تم الاهتمام به في سبيل تحقيق جودة هامة في مجال التحليل المالي والتدقيق المحاسبي، حيث تم التطرق إلى ما يلي:

- **التعريف بمنهج إدارة الجودة:** وفيها تم التعرف على أهم عناصر منهج إدارة الجودة والمخطط الاستراتيجي لمؤسسة سونلغاز وإستراتيجية تبني مخطط إدارة الجودة لتحقيق التميز والفاعلية.
- **تسيير العمليات:** وفيها تم تلقين القيادة والعاملين في الوحدات مبادئ تسيير العمليات، دورة تحسين العمليات، مراحل تسيير العمليات، فوائد تسيير العمليات، كيفية تحديد الأولويات والتركيز على مبدأ (عميل-منتج-عملية).

المرحلة الثانية: تعميم إدارة الجودة على الوحدات

حيث عمدت المجموعة العائدة من كندا على تدريب العاملين في بعض الوحدات التي تم اختيارها وسميت بالوحدات القيادية، وذلك بهدف تعميمها وقام فريق الجودة على مستوى المديرية العامة

بمساعدة الوحدات القيادية التي بدأت في تطبيق إدارة الجودة فقد تم اختيار هذه الوحدات من كل المديرية وفيها مديرية أدرار.

المبحث الثالث: دور التدقيق في دعم تنافسية المؤسسة وعلاقتها بالزبون

المطلب الأول: طبيعة المنافسة في مؤسسة سونلغاز

تسعى سونلغاز أن تصبح مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق، وأن تكون في الأمد المنظور من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط. فحققت سونلغاز دورا راجحا ومهما في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد. ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز التي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97% ونسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 1.37%¹

ومن هنا نجد أن سوق المنافسة في مؤسسة سونلغاز يعرف نوعية خاصة من حيث أن القطاع في البلد يعرف احتكارا في هذا المجال، فلا توجد هنا مؤسسات أخرى تعمل في مجال إنتاج الكهرباء والغاز، وإنما هناك مؤسسات أخرى تعمل في مجال المواد البديلة والمنتجات التي تحل محل الكهرباء والغاز وهي الطاقات المتجددة على غرار الطاقة الشمسية والطاقة الرياح الطاقة المائية. وبذلك قد تشكل مجال منافسة للمؤسسة، إلا أنه لا يزال يعرف احتشاما وإقبالا ضعيفا بحيث لا يمكن اعتباره يرقى لمنافسة مؤسسة سونلغاز، على أنه يتطلع إلى أنه يصل إلى سوق المنافسة إذا ما تم الاهتمام به، خاصة لما يمتلكه من مميزات وفوائد خاصة تجعله البديل الجيد.

وبالنظر إلى أهمية الطاقة المتجددة في تحقيق التنمية المستدامة فقد سعت الدولة الجزائرية في إطار إستراتيجيتها الطاقوية إلى تجسيد عدد من المشاريع والبرامج في هذا المجال من خلال إنجاز محطات لتوليد الطاقة الكهربائية عن طريق الشمس والرياح. وفي هذا الإطار استفادت ولاية أدرار من محطة لإنتاج الطاقة الكهربائية عن طريق الرياح بسعة 10 ميغاواط بمنطقة كابرتن التي تبعد 80 كلم شمال ولاية أدرار.²

¹ الموقع الإلكتروني، <http://www.sdc.dz/sdcara> يوم 2018/04/02 الساعة 16:00

² وكالة الانباء الجزائرية، www.aps.dz يوم 2018/04/08 الساعة 10:00.

إذن كل هذه الخصائص والإمكانيات تمثل مجالا تنافسيا بعيدا المدى لشركة سونلغاز مع نظراء من شركات المنتجات البديلة في السوق، الأمر الذي يتطلب إستراتيجية تنافسية خاصة، واهتماما نوعيا بجودة التدقيق المالي والمحاسبي فهو يشكل دورا أساسيا ومهما جدا في دعم التنافسية، ومن أجل يمكنها مواجهة هذا التحدي الراهن.

المطلب الثاني: مكانة التدقيق في دعم التنافسية عن طريق العلاقة مع الزبون

تحقق مديرية التوزيع لولاية أدرار مكانة هامة في سوق الكهرباء والغاز بالنسبة للزبون، وذلك أن أمر التوزيع وجباية العائد يعرف نوعا من التنظيم والتسيير المحكم إلى حد بعيد وهو ما تبينه الأرباح المعتمدة التي عرفت المديرية خلال السنوات القليلة الماضية، حسب ما تبينه بعض ميزانيات المؤسسة (الملحق 3).

ولكن هذا العائد يعتبر غير كافيا على بالنسبة للتكاليف والمصاريف التي تواجهها المؤسسة، وبالتالي لا بد من انتهاز إستراتيجية فعالة في تدقيق حساباتها وقوائمها المالية لتحقيق الأهداف المطلوبة، وضمان جودة القوائم المالية والمحاسبة، من خلال التدقيق الجيد والفعال، وكذلك لتفادي التنافسية الكبيرة والتحدي الذي تضعه المؤسسات والمنتجات الطاقوية البديلة.

ولذلك تستخدم المؤسسة إستراتيجية دقيقة مميزة تتمثل في المراحل السهلة التي تنتهجها المؤسسة أثناء توزيع والربط بالكهرباء أو الغاز لأي زبون كان، حيث تميز المؤسسة بين الزبون الفردي أو العادي والزبون الصناعي أو المؤسسات الصناعية، فتضع لكل منهما مراحل محددة يتوجب السير عليها لتحقيق رغبة الزبون، وكل هذه المراحل تمر على مدقق الحسابات الذي يقوم بمراجعتها قبل خروجها وبعد دخولها لضمان سلامتها من الأخطاء والانحرافات وللتحقق من جودتها وملائمتها. ومن أهم هذه المراحل التي تمر على التدقيق المحاسبي والمالي نجد¹:

1) بعد الطلب على الربط بالكهرباء، الذي يحرره الزبون، تتم دراسته على مستوى المصالح المختصة تتم فيه دراسة مختلف خصائص المشروع على غرار المكان والتكاليف والوسائل وغيرها، وتوجه للمدقق للإطلاع عليها أيضا، ومن ثم يحرر في النهاية كشف كمي وتقييمي للمشروع (الملحق 4) تسلّم نسخة منه للزبون.

¹ مقابلة مع السيد بختي عبد الصمد، مكلف بالعلاقات، مديرية التوزيع سونلغاز أدرار، يوم 25\03\2018

الفصل الثالث: دور جودة التدقيق المالي والمحاسبي في تحقيق تنافسية المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز)

(2) بعد دراسة المشروع وتحديد جميل المستلزمات الخاصة وتكاليفه وبعد المصادقة والموافقة عليه من طرف مدقق الحسابات، يوقع المدير أمرا بتنفيذ الأشغال (الملحق 5) ويوجه للمقاول المكلف بالعملية وقد يكون هذا الأخير متعاقدًا مع المؤسسة أو يكون مقاولًا من الخارج ويباشر هو الأعمال والأشغال فور استلام الأمر بالمهمة والكشف التقييمي والكمي للمشروع.

(3) يسلم للمقاول وثيقة أمر بالخدمة (الملحق 6) من طرف مؤسسة سونلغاز تمكنه من العمل وتحدد له شروط والتكاليف الخاصة وأجال بداية المشروع ونهايته.

(4) يقوم في الأخير المقاول المكلف بتركيب العداد الكهربائي للزبون، ويحرر فاتورة في النهاية (الملحق 7) توضح التكاليف النهائية للمشروع أو العملية، ويسلمها لمصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسة، وبعدها يستطيع الزبون البداية في الاستغلال فور انتهاء الأشغال مباشرة.

(5) هناك بعض المناطق لا توجد فيها الكهرباء ولم يتم يربطها مسبقًا، مثل هذه المناطق تحرر لها فاتورة خاصة (الملحق 8) من أجل ربطها بشبكة الكهرباء، إذ تتطلب تكاليف وتفصيلات خاصة ومحددة تتكلف بها مؤسسة تركيب الشبكات والمراكز الكهربائية... وتتكلف بمتابعتها بمرفقة مدقق الحسابات في هذه المرحلة.

من خلال هذه المراحل نلاحظ أن المؤسسة تنتهج إستراتيجية التسهيل والسرعة في الانجاز مع التنظيم في الأعمال، بغية تحقيقي رضا الزبون وضمن وفاء للمؤسسة، وهذا ما يوضح لنا أن المؤسسة تسعى لتحقيق مركز تنافسي ثقيل في السوق.

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل عرفنا أن جودة التدقيق تكمن في مدى تطبيق المعايير المحاسبية بشكل سليم دقيق، وتعتمد على درجة الاهتمام الذي توليه المؤسسة للتدقيق وجودة القرار، وذا الأخير يؤثر أساسا على طبيعة المنافسة، حيث أن بالرغم من أن المنافسة في السوق الذي تعمل فيه المؤسسة محل الدراسة قليلة ضعيفة، إلا أن المؤسسة تعمل على كسب زبائنها من خلال طبيعة المعاملة معهم ودرجة التسهيلات الممنوحة من أجل اتخاذ القرار السليم الذي يرضيهم.

الخاتمة

نتائج الدراسة:

بعد دراسة موضوع التدقيق المحاسبي والمالي ودور جودته في تحقيق التنافسية وترشيد القرار داخل المؤسسة، من خلال التطرق إلى الإطار النظري والمفاهيمي من الموضوع، وذلك الإطار التطبيقي والذي تمثل في دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية سونلغاز بأدرار، نخرج بمجموعة من النتائج المتوصل إليها و يمكن تلخيصها في:

- ❖ التدقيق المالي والمحاسبي يحتوي على مجموعة من المبادئ والقواعد والشروط التي ينبغي أن تسيّر عليها لتحقيق الفاعلية والكفاءة في المؤسسة والنشاط الاقتصادي.
- ❖ يلعب تدقيق القوائم المالية والمحاسبية دورا هاما في ترشيد القرار وجودته داخل المؤسسة الاقتصادية.
- ❖ كلما كان التدقيق جيدا ومضبوطا لكما كانت تنافسية المؤسسة أكثر قوة.
- ❖ لا تخضع مؤسسة سونلغاز والمديرية العامة للتوزيع إلى منافسة كبيرة في السوق، ولكنها تتوخى منافسة على المدى البعيد بدخول المنتجات البديلة والتي تتميز بأنها متجددة ودائمة.
- ❖ يحتل التدقيق المحاسبي والمالي مكانته في مؤسسة سونلغاز بأدرار.
- ❖ يهدف المخطط الاستراتيجي للمديرية العامة للتوزيع بسونلغاز بأدرار إلى التسيير العقلاني والرشيد والاهتمام بالزبون بالدرجة الأولى دعما للمركز التنافسي.
- ❖ يساعد التدقيق المحاسبي والمالي للمؤسسة في جودة القرار من خلال دعم وتنظيم العلاقة مع الزبائن.

التوصيات:

من خلال هذه الدراسة خلصنا إلى مجموعة من التوصيات، يتطلع إلى الاعتناء بها في الدراسات القادمة، وتتمثل في:

1. الاهتمام بالتدقيق المالي والمحاسبي وإدراجه ضمن متطلبات اتخاذ القرار الاقتصادي.
2. ضرورة اهتمام المؤسسات بجودة التدقيق وجودة القرار.
3. دخول المؤسسات ذات المنتجات البديلة للسوق من أجل الرفع من المنافسة ومستوى التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
4. إدارة العلاقة مع الزبون وكسب رضاه مدخل مهم لدعم المركز التنافسي للمؤسسات الاقتصادية.

آفاق الموضوع:

بعد دراستنا للموضوع أثرت لنا بعض الإشكاليات والتي تعتبر آفاقا لدراسات مستقبلية نذكر منها:

- ما علاقة جودة التدقيق المالي والمحاسبي وما أثرها على إنتاجية المؤسسة.
- ماهي معايير التدقيق المالي الحديثة المستخدمة في تسيير المؤسسة في الجزائر.
- ما مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في ضبط النظام الداخلي للمؤسسة الاقتصادية.
- أين تكمن فعالية التدقيق المالي والمحاسبي في ضبط القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.
- ما هي انعكاسات جودة التدقيق المالي والمحاسبي على الحصيلة الضريبية لإدارة الضرائب.

قائمة المراجع

والمصادر

الكتب:

- ✓ ألفين أدينز، جيمس لوبك، المراجعة -مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر اديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2002
- ✓ رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات
- ✓ أبو رقية توفيق مصطفى والمصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن
- ✓ رؤوف عبد المنعم حسين شادلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للطباعة والنشر
- ✓ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع
- ✓ يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر
- ✓ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية
- ✓ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، دار الجامعة.
- ✓ خالد أمين عبد الله، وخليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية
- ✓ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1
- ✓ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر
- ✓ طارق عبد الحميد البدري، أساسيات في علم إدارة القيادة، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن 99
- ✓ عمر غنايم، علي الشرقاوي، تنظيم إدارة الأعمال: الأسس والأصول العلمية، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة نشر
- ✓ هاني خلف الطروانة، نظريات الإدارة الحديثة ووظائفها، دار أسامة ، الاردن، الطبعة الأولى
- ✓ حسين رحيم، استراتيجية المؤسسة، دار بهاء الدين، قسنطينة، الطبعة الاولى، 2008
- ✓ جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة، الجزائر،
- ✓ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار النشر والثقافة، الطبعة الأولى، 2009
- ✓ مصطفى يوسف كافي، المفاهيم الإدارية الحديثة "مبادئ الإدارة"، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى.

- ✓ سيد صابر ثعلب، نظم ودعم اتخاذ القرار الإداري، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.
- ✓ إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،
- ✓ بطرس سليم جلدة، أساليب اتخاذ القرارات، دار اليازية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
- ✓ إبراهيم نائب، إنعام باقية، نظرية القرارات نماذج و أساليب كمية محسوبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن
- ✓ السيد هوارى، الإدارة، الأصول والأسس العلمية للقرن 21 ، الطبعة الأولى، 2002، القاهرة
- ✓ رانيا عبد المعز جمال، الإدارة والعلاقات الإنسانية في الألفية الثالثة، دار اجامعة، الاسكندرية، مصر.
- ✓ رايح سرير عبد الله، القرار الإداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن
- ✓ حمدي أبو نور السيد عريس، نظم المعلومات ودورها في صنع القرارات الإدارية، دار الفكر الجامعي للنشر، الطبعة الأولى، مصر.
- ✓ نواف محمد عباس الرماحي، تدقيق المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- ✓ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، تدقيق الحسابات المتقدم الإطار النظري والإجراءات العملية -الجزء الأول-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ✓ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار رائد للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى
- ✓ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن
- ✓ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- ✓ خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- ✓ طارق عبد العال حماد، سمير محمد الشاهد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان.

المذكرات:

- ✓ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1
- ✓ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد يورة، التدقيق المحاسب في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بويكر القايد، تلمسان
- ✓ أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المايه ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير محاسبية ومالية، جامعة ورقلة
- ✓ عودة علاء الدين صلاح، القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط
- ✓ خرف الله محمد راسم، دور محافظ الحسابات في تأكيد المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة 2015
- ✓ فولولو فاطيمة، بن حاجي خديجة، الإجراءات العملية لتهيأة الموارد البشرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي، 2006
- ✓ ختيم محمد العيد، إدارة الجودة الشاملة وإستراتيجية المؤسسة دراسة مؤسسة سونلغاز، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، نوقشت يوم 2009/07/06.

المجلات والجرائد:

- ✓ أحمد يوسف محمد، بدر الدين فاروق أحمد،فتح الرحمن الحسن منصور، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار-بالتطبيق على بنك الاستثمار المالي
- ✓ صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتيجيه التأهيل الإداري للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مقال في مجلة الباحث الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، ورقلة
- ✓ الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، الجزائر.
- ✓ الجريدة الرسمية العدد 30 المؤرخة في 01 جوان 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، ص 19.

- ✓ نعيم حسني دهمش، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، دراسة ميدانية، مجلة المحاسب القانوني العربي
- ✓ عيسى، سمير كامل، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2.
- ✓ علي عبد القادر دنيبات، الدلالات لفقرة التقرير النظيف لمصدق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الدارية، العدد 2، الأردن

الملتقيات والمؤتمرات والمحاضرات:

- ✓ عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان: دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة الجزائر
- ✓ محمد علي جبران، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض

المراجع باللغة الأجنبية:

- ✓ Journée d'information des cadres de sonelgaz sur la démarche Qualité
- ✓ anuel du Participant , Equipe qualité(la Gestion de la qualité totale), Direction Générale sonelgaz, MARS 2001, P 8
- ✓ Bethoux. R. Krempet et Poisson. M, L'audit dans le secteur public, clet, Paris 1986, P 21
- ✓ LIONNEL . G et GERARD.V, Audit et control interne, aspects financiers- opération et stratégique, Dolloz Gestion, Paris, 4e Edition, 1992, P 21
- ✓ Macmillan, H. Tompoe, M, Strategic Managment: Process content and Implementation, New York, Oxford, university press, 2000, P12

- ✓ Société nationale de comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, D,R,H. 1989 ,p 2114.

المواقع الالكترونية

الموقع الالكتروني، <http://www.sdc.dz/sdcara> يوم 2018/04/02 الساعة 16:00

وكالة الأنباء الجزائرية، www.aps.dz يوم 2018/04/08 الساعة 10:00.

الملخص بالعربية:

عملنا في دراستنا على معرفة أثر جودة التدقيق المالي والمحاسبي للقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية على تنافسية هذه الأخيرة، مستندين إلى مجموعة من المعطيات والمعارف أهمها:

- معرفة المعنى العام للتدقيق ومعاييره وأأسسه.
- جودة القرار الاقتصادي وما يتعلق بها.
- مفهوم الجودة داخل المؤسسة الاقتصادية.
- أسس التدقيق الجيد والمتكامل للمؤسسة.

ومن ذلك فإن تنافسية المؤسسة وحجمها بين المؤسسات له علاقة وطيدة بالتدقيق المالي والمحاسبي، ذلك أن التدقيق يسعى لمعرفة ودراسة الانحرافات التي قد تقع فيها المؤسسة فتشكل لها عائقا كبيرا أمام الوصول لأهدافها وأغراضها، فالتدقيق يمكنها من اكتشاف ذلك في الوقت المناسب، فيتم العمل على تفادي الأخطاء وتصحيح المسار المالي للمؤسسة، وكلما ارتفعت درجة الجودة لهذا التدقيق، كلما كان القرار سليما، وكما تحقق الرضا للزبون، ورضا الزبون أو المتعامل هو الأمر الأساسي لضمان أن تكون المؤسسة في مركز تنافسي مناسب.

Abstract

In our study, we examined the impact of the quality of the financial and accounting auditing of the financial statements of the economic institution on the competitiveness of the latter, based on a set of data and knowledge, the most important of which are:

- Knowledge of the general subject of auditing, its standards and its foundations.
- Quality of economic decision and related.
- Quality concept within the economic institution.
- Foundations of good and integrated auditing of the institution.

As such, the competitiveness of the institution and its size among the institutions is closely related to the financial and accounting audit, as the audit seeks to identify and study the deviations that may be located in the institution and constitute a significant obstacle to reach its goals and purposes. The investigation can detect this in a timely manner, And the correctness of the financial track of the institution. The higher the quality of this audit, the better the decision, and the satisfaction of the customer, and customer satisfaction or the client is essential to ensure that the institution is in a competitive position appropriate.