جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة+

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة
دراسة حالة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة :

حمدوش ليلى

تحت إشراف الدكتور:

مرحوم

محمد الحبيب

السنة الجامعية :2020/2019

شكر وتقدير

الحمدلله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة و أعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا في انجاز هذا البحث, نتوجه بجزيل الشكر والإمتنان إلى كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ونخص بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور مرحوم محمد الحبيب الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وإلى عمال مؤسسة ميناء مستغانم والشكر إلى كل أصدقاء الدراسة خاصة دفعة 2019-2020 تخصص تدقيق ومراقبة التسيير.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة ،وعلى مجهوداتهم في تصحيح الأخطاء في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة .

الشكر لكل هؤلاء على مدهم يد العون لي .

إهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبة عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعله وسيلة للكفاح والنجاح. أما بعد أهدي ثمرة سنين جهدي

إلى من حملتني وهنا على وهن ،وأعانتني بدعائها و آنستني في السراء والضراء إلى نور العيون والصدر الحنون إلى القلب الدافئ وشمس حياتي ومصدر سعادتي إلى أروع أم في الوجود .

إلى من تعب من أجلي و رعاني ،و أطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة إلى من تحمل متاعب الدنيا من أجل أن ينير دربي و أعيش معززة إلى والدي العزيز.

إلى من تقاسمت معهم أجواء المحبة الأسرية إلى إخوتي سندي في الحياة

إلى كل من تقاسمت معهم مشواري الجامعي .

إلى كل من أعرفهم من قريب أو بعيد يحملهم قلبي و لم يذكرهم قلمي إلى كل من ساعدني و وقف إلى جانبي و تمنى لي النجاح .

حمدوش ليلى

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر	
ملخص	
فهرس المحتويات	أ
قائمة الجداول والأشكال	ج
المقدمة	**01**
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	**05**
المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	**06**
المطلب الأول :تعريف التدقيق المحاسبي	**06**
المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي	**06**
المطلب الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه	**08**
المبحث الثاني: مبادئ ومعايير التدقيق والتزامات المدقق	**10**
المطلب الأول: مبادئ التدقيق	**10**
المطلب الثاني :معايير التدقيق	**11**
المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق	**15**
المبحث الثالث :الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق	**16**
المطلب الأول :قبول المهمة و التخطيط لعملية التدقيق	**16**
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	**20**
المطلب الثالث :أدلة الإثبات وتقرير محافظ الحسابات	**22**
خلاصة	**26**

الفصل الثاني : مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	
تمهيد	**28**
المبحث الأول: ماهية الأداء	**29**
المطلب الأول: مفهوم الأداء	**29**
المطلب الثاني: أنواع الأداء	**30**
المطلب الثالث: مجالات الأداء	**34**
المبحث الثاني :ماهية الأداء المالي	**35**
المطلب الأول: تعريف الأداء المالي	**35**
المطلب الثاني: الأهداف المالية ومصادر معلومات المؤسسات الاقتصادية	**35**
المطلب الثالث :مؤشرات الأداء المالي	**38**
المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	**44**
المطلب الأول : دور التدقيق المحاسبي في إكتشاف الفساد المالي والحد منه	**44**
المطلب الثاني : مساهمة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات	**45**
المطلب الثالث : مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين إدارة المخاطر	**46**
خلاصة	**47**
الفصل الثالث : دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم	
تمهيد	**49**
المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة	**50**
المطلب الأول : لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم والتعريف بالمؤسسة	**50**
المطلب الثاني : أهداف وخصائص ميناء مستغانم	**51**
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	**52**
المبحث الثاني :طريقة التدقيق المحاسبي و الأداء المالي في المؤسسة	**57**
المطلب الأول : التدقيق المحاسبي في المؤسسة	**57**

المطلب الثاني : واقع الأداء المالي في المؤسسة	**59**
المطلب الثالث : نتائج الدراسة (إيجابيات – سلبيات)	**66**
المبحث الثالث : مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	**67**
المطلب الأول : تدقيق الميزانية المالية	**67**
المطلب الثاني : تدقيق المؤشرات المالية	**69**
المطلب الثالث : تحليل وتفسير النتائج	**71**
الخاتمة	**74**
المراجع	**77**
الملخص	***I***

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(I- 01)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	09
(02- III)	ميزانية الأصول لمؤسسة ميناء مستغانم	**60**
(03-III)	ميزانية الخصوم لمؤسسة ميناء مستغانم	**61**
(04-III)	حساب النتائج	**62**
(05-III)	الميزانية المالية المختصرة 2015 – 2016	**63**
(06-III)	حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية	**64**
(07-III)	حساب رأس المال العامل من أسفل الميزانية	**64**
(08-III)	حساب احتياج رأس المال العامل	**65**
(09-III)	حساب الخزينة الصافية	**65**
(10-III)	نسب المردودية	**66**
(11-III)	نسب الهيكلة	**66**
(12-III)	نسب السيولة	**67**
(13-III)	تدقيق مؤشرات التوازن المالي	**70**
(14- III)	تدقيق نسب السيولة	**71**
(15-III)	تدقيق نسب المردودية	**71**

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(I- 01)	أنواع معايير التدقيق المتعارف عليها	**14**
(I- 02)	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	**21**
(I- 03)	أنواع التقارير	**26**
(II- 04)	الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة	**34**
(III- 05)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	**52**
(III-06)	الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي	**58**
(III- 07)	دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	**73**

مقدمة

يعد التدقيق المحاسبي من بين المواضيع التي شكلت حيزا كبيرا في الجانب المالي والمحاسبي فهو يلعب دورا بارزا في الحياة الإقتصادية خاصة بعد التطور الذي عرفته هذه الأخيرة وتزايد التحديات فأصبحت المؤسسات تتطلع إلى مواكبة هذه التطورات الحاصلة منها مكاتب التدقيق التي أصبحت أساسية وذات أهمية بالغة ،مما دفع بالدول إلى وضع قوانين وتشريعات تنظم هاته المهنة .

و الجزائر إحدى هاته الدول التي اهتمت به مؤخرا وحاولت إعطائه إطارا قانونيا وتنظيمه أكثر تمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة والوطنية لمحافظي الحسابات وقانون 10 -01 ومعايير التدقيق الجزائرية ،حيث عرفت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ظروف عسيرة تميزت بضعف مردوديتها وتراكم ديونها عجزها عن تحقيق الربح والقدرة على المنافسة في السوق و هو ما يعبر بشكل عام عن ضعف في أدائها المالي .

لذلك تعتبر عملية التدقيق المحاسبي أسلوب فعال لكشف وضبط الانحرافات بغية تقويمها ومن ثم تحسين الأداء المالي في المؤسسات بكافة أبعاده لإنجاز أهدافها والمحافظة على أصولها و الا ستخدام الأمثل لمواردها ،الحفاظ على سمعتها والرفع من قدرتها الإنتاجية ، وإدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تحقيق مستوى أداء مالي مرضي في إطار وجود طرف يحكم على صحة المعلومات يدعى بالمدقق الذي يقوم بعملية التدقيق المحاسبي .

إشكالية البحث :

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة ؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية لابد من الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي ؟
- ما هي فروض ومعايير وإجراءات التدقيق ؟
- كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي ؟

فرضيات البحث :

- حق إطلاع المدقق على السجلات والدفاتر والمستندات وكل ما يساعده على أداء مهمته .

- إتباع المدقق لمنهجية واضحة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية .

- تقييم الأداء هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على مواجهة المستقبل .

- تحسين الأداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق اقتراحات وتوصيات عملية التدقيق .

أهمية الموضوع :

-يكتسب البحث أهمية من خلال إيضاح الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

- التعرف على الجانب الميداني لعملية التدقيق المحاسبي من خلال إجراء دراسة بميناء مستغانم .

أهداف الدراسة :

- ابراز مضمون التدقيق المحاسبي ،معاييره و إجراءاته .

- زيادة كفاءتنا البحثية و إثراء معارفنا في موضوع يقع في مجال تخصصنا .

- إبراز ضرورة تطبيق المؤسسة للتدقيق المحاسبي إذا أرادت تحسين أدائها المالي .

- التعرف على كيفية القيام بعملية التدقيق المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم .

الدراسات السابقة :

- مخلوفي عبد الهادي (2016)،دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي ،مذكرة ماستر ،تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر بسكرة .

- تومي نريمان (2014)،دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة ،مذكرة ماستر ،جامعة محمد خيضر بسكرة

منهج الدراسة :

المنهج المتبع هو المنهج الوصفي التحليلي ،يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية .

حدود الدراسة :

مؤسسة ميناء مستغانم = الحدود المكانية

2015 -2016 = الحدود الزمانية

صعوبة الدراسة :

-سرية الوثائق في مؤسسة التربص .

- صعوبة حصر الموضوع و حساسيته .

تقسيمات البحث :

ينقسم بحثنا إلى ثلاث فصول ،فصلان نظريان وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة حيث الفصل الأول يتضمن مدخل حول التدقيق المحاسبي ،والفصل الثاني حول مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي ،أما الفصل الثالث فخصصناه لدراسة الحالة .

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد :

تسعى المؤسسات دوما لأن تكون في أفضل صورة سواء أمام الملاك أو العملاء أو الزبائن ...، ولتحقيق ذلك أصبحت تهتم بالتدقيق المحاسبي الذي يهدف إلى التحقق من سلامة وصحة البيانات والسجلات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ومدى تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الإدارة وذلك للمحافظة على ممتلكات المؤسسة .

يقوم التدقيق على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والمعايير والتي تعتبر المرشد لممارسي مهنة التدقيق، و بهدف توضيح ما سبق وتسليط الضوء على أهم النقاط، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي :

- **المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي .**
- **المبحث الثاني :مبادئ و معايير التدقيق و التزامات المدقق .**
- **المبحث الثالث: الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق .**

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب ،حيث يقوم هذا الأخير بإتباع عدة إجراءات بهدف التحقق من سلامة وصحة البيانات والسجلات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة .

وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفاهيم حول التدقيق، أنواعه، أهميته وأهدافه .

المطلب الأول : تعريف التدقيق المحاسبي

تعددت مفاهيم التدقق المحاسبي وفي هذا المطلب سنتطرق لعدة تعاريف :

1 - هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع وبهذا نستطيع أن نستنتج أن التدقيق له فعاليته في الشركات أو في أي مشاريع أخرى ولذا نستطيع أن نقول بأن التدقيق عبارة عن فحص وتحقق وكتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق .[1]

2 – التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء ر أي فني محايد [2]

- يمكن أن نصف مسار التدقيق من خلال الآتي :

- الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ،تحليلها ،وتبويبها ،أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .

- التحقيق :يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة .

- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها .[3]

المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله ،وبناءا على هذا يمكن حصر أنواع التدقيق في التبويبات التالية :

---

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة،عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق و مراجعة الحسابات**،دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع (2014)،،ص:14

[2] حمو حبيب (2019)،دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الترقية العقارية زيغام عبد القادر مستغانم ،مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس .2018-2019 ،الموقع الإلكتروني:e-biblio .univ-mosta.dz ،تاريخ الإطلاع : 12-05-2020 ، ص : 7 .

[3] حمو حبيب (2019) ، نفس المرجع ، ص :8.

- **أولا : من حيث نطاق عملية التدقيق:**

أ- التدقيق الكامل : يقوم المدقق بفحص جميع القيود في المشروع من دفاتر وسجلات وغيرها في حالة المشاريع الصغيرة أما في المشاريع ذات الحجم الكبير ظهرت عملية التدقيق العينية أو الإختبارية هذا ما زاد أهمية المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية .

ب- التدقيق الجزئي : هذا النوع من التدقيق يقرره المدقق فقط أي يختار المدقق قسم من الأقسام الموجودة في الشركة ويقوم بتدقيق ما فيها من سجلات ودفاتر محاسبية ،وفي هذه الحالة لاستطيع المدقق الخروج برأي نهائي حول القوائم المالية ولكن يستطيع أن يكتب تقريره فقط على ما اختاره من الأقسام موضحا فيه نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لاينسب إليه إهمال أو تقصير.

- **ثانيا : من حيث الوقت التي تم فيه عملية التدقيق**

أ – **التدقيق النهائي** : في هذه النقطة يقوم المدقق بممارسة عمله عند إنتهاء الفترة المالية أي بعد أن يقوم المحاسب بالإنتهاء من عمله في انهاء الدفاتر المحاسبية النهائية والحسابات الختامية وهكذا يضمن المدقق بأن جميع الحسابات مقفلة كليا وعدم حدوث أيت تعديل في البيانات .

ب – **التدقيق المستمر** : يقوم المدقق بتدقيق حسابات المنشأة بصفة مستمرة وبقيامه بزيارات متعددة ،وفي نهاية المدة المحاسبية يقوم المدقق بتدقيق الحسابات الختامية ومن مميزات هذا النوع :

- سرعة اكتشاف الخطأ والغش في وقت قصير.
- جعل الموظف يعمل بجد وبدون إهمال .

وهناك بعض السيئات لعملية التدقيق المستمر تتمثل في :

- كثرة الزيارات للمنشأة يحصل نشوء صلات وصدقات بين المدقق والموظفين .
- احتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له .[1]

- **ثالثا: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق**

أ – التدقيق الداخلي :يقوم بهذه الوظيفة مجموعة من المدققين التابعين للمنشأة ويعود ذلك من أجل حماية أموال المنشأة والوصول إلى أهدافها بسرعة ممكنة وهذا يؤدي للوصول إلى أكبر كمية ممكنة من الإنتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والالتزام بالخطط والسياسات الإدارية .

ب – التدقيق الخارجي :عبارة عن مدقق خارج المشروع تقوم الشركة بتعيينه من أجل تدقيق حساباتها وهذا المدقق يكون له رأي فني محايد ليس له صلة بأي من العاملين والإداريين ومهمة هذا المدقق تدقيق جميع الحسابات الختامية والسجلات المتوفرة لديه ويبدي هذا المدقق رأيه الفني المحايد بصراحة حول القوائم المالية .

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة،عبد الهادي أسحق المصري تدقيق ومراجعة الحسابات ،مرجع سابق ذكره ،(2014)، ص : 19-20-21 .

- **رابعا : من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق**

أ- التدقيق الإلزامي : هو التدقيق الذي يلزم المؤسسة به وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني ،ومثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة ،ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات وقوائمها المالية الختامية ،وقد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق حسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه .

ب- التدقيق غير الإلزامي (التعاقدي): هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام قانوني ويرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة ،يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة .[1]

- **خامسا : من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ**

أ- التدقيق العادي : يقوم المدقق كالعادة بفحص البيانات و السجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية وبعد أن يقوم المدقق بالإنتهاء من عمله يبدي رأيه الفني المحايد بالقوائم المالية ،والمدقق في هذه الحالة مسؤول عن أي تقصير ينشأ عنه .

ب- الفحص لغرض معين : يهدف إلى البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة ويقوم هذاالنوع من التدقيق بفحص السجلات والدفاتر والبيانات الموجودة في المنشأة ،والفحص لغرض معين.[2]

ينشأ في حال وجود شك في الدفاتر والسجلات عند حدوث تلاعب أو إختلاس فيهم ،فلهذا السبب يقوم المدقق بالبحث عن الغش أو الأخطاء أو الإختلا سات إن وجدت .

المطلب الثالث : أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه

1- أهمية التدقيق المحاسبي :

التدقيق مهم جدا للذين لهم يد في المشروع عن طريق القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ، فالتدقيق يخدم فئات متعددة وهم على النحو التالي :

- المستثمرين ،البنوك ،رجال المال ،الحكومة ،المساهمين ،ومن يعمل في الشركة .
- إدارة المشروع تعتمد على البيانات المحاسبية .
- البنوك تعتمد على هيئة فنية خارجية أو محايدة عند فحصها للمركز المالي .
- من أجل الضريبة .

---

[1] حجبة منصورية (2018)،دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة سوناطراك،مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة مستغانم ،2017-2018 ،الموقع الإلكتروني:e-biblio .univ-mosta.dz ، تاريخ الإطلاع :13-02-2020 ،ص : 9

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة،عبد الهادي أسحق المصري تدقيق ومراجعة الحسابات ،(2014)،مرجع سابق ذكره ، ص : 23

ونستطيع أن نقول بأن عملية التدقيق أصبحت مهمة جدا لأنها تخدم فئات المجتمع المختلفة حيث هذه الفئات تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات الظاهرة بالقوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة [1]

2- أهداف التدقيق :

في قديم الزمان كان هدف المدقق فقط أن يكتشف الأخطاء والغش لكن مع مرور الزمن تغيرت الفكرة فأصبح المدقق مهم جدا ،وإن عمل المدقق ليس فقط اكتشاف الغش والأخطاء وإنما زادت أهمية المدقق مع تطور المشاريع التجارية والصناعية فلهذا نستطيع أن نقول بأن المدقق يستطيع أن يفرض الرقابة الداخلية ،ومن مهامه وأهدافه مراجعة الدفاتر والسجلات وإصدار رأي فني محايد فيه ،وهناك بعض النقاط التي ممكن على المدقق أن يعملها .

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية .
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء .
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة .[2]

الجدول رقم (I-01): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية رقابة داخلية
قبل عام 1500 م	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1500-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1850 - 1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1905 – 1933	تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق تفصيلي واختباري	اعتراف مبدئي وسطحي
1933 – 1940	تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق اختباري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1940 – 1960	تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي	تدقيق اختباري	الاهتمام والتركيز على الرقابة الداخلية
1960 إلى يومنا هذا	إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية	تدقيق اختباري	التركيز على الرقابة الداخلية

المصدر: مخلوفي عبد الهادي (2016)،دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الإقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد ،مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2014-2015 ، ص : 6.

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة،عبد الهادي أسحق المصري ،**تدقيق ومراجعة الحسابات** ،مرجع سابق ذكره (2014)،. ص : 15

[2] توفيق مصطفى أبو رقبة،عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات** ،مرجع سابق ذكره ،(2014)، ص : 14 – 15.

المبحث الثاني : مبادئ ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

المطلب الأول : مبادئ التدقيق

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي :

- ركن الفحص
- ركن التقرير.

و بناءا على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما .

1 – المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

1-1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ،والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

2-1مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني ان يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3-1 مبدأ الموضوعية في الفحص : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير 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 الخطأ فيها أكبر من غيرها .

4-1 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 لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة .[1]

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1-2 مبدأ كفاية الاتصال : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون التقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة تنقل اثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2 مبدأ الإفصاح : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ،ومدى تطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها،وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية ،وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

[1] حجبة منصورية (2018)، مرجع سابق ذكره ، ص: 15

3-2 مبدأ الإنصاف : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية .

3-مبدأ السببية:

ويشير هذا المبدأ أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق ،وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية .

هذا وقد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 211 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي :

- الإستقلالية .
- الموضوعية .
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة .
- السرية .
- السلوك المهني .
- المعايير الفنية .[1]

المطلب الثاني : معايير التدقيق

تعرف معايير التدقيق بأنها :"المقاييس التي يستطيع المدقق في ضوئها أن يقيم العمل الذي قام به ، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق ".

وعليه فإن التدقيق مهنة حرة تحكمها معايير لا يجوز مخالفتها من طرف المدقق ،هذا وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد عشرة معايير للتدقيق تم تقسيمها إلى مجموعات وهي :

- ✓ المعايير العامة (الشخصية).
- ✓ معايير العمل الميداني .
- ✓ معايير إعداد التقرير.

أولا :المعايير العامة (الشخصية):

توصف هذه المعايير بأنها شخصية كونها تتعلق بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وتتكون من ثلاث عناصر.

1 –معايير التأهيل العلمي والكفاءة المهنية : تنص هذه المعايير على أن التدقيق يجب أن يتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية و الكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات

[1] حجبة منصورية (2018) : مرجع سابق ذكره ، ص : 16

الخاضعة لعملية التدقيق ،وعلى هذا الأساس على المدقق أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة ،وأن يظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ،ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة .

2- معايير الاستقلال : يعني هذا المعيار أن يحافظ على استقلاليته في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق ولقد أمكن تحديد ثلاث أبعاد لاستقلاله هي :

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق .
- الاستقلال في مجال الفحص .
- الاستقلال في مجال إعداد التقرير.[1]

إن الحالات التي تؤدي إلى الإ ضرار برأي المدقق هي :

- وجود مصلحة مباشرة في المؤسسة .
- علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة .

حيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى إستقلال المدقق في كل حالة فإنه يجب عليه أن يمارس قدرا كبيرا من الأمانة والضمير في جميع الحالات .

3– معايير العناية المهنية : يجب على المدقق أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يسهر على تحسين خدماته ،وأن يقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه ،وتتطلب العناية المهنية أن يهتم المدقق بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم خدماته ولكي يبقى محافظا عليه أن يلتزم بقواعد التدريب والتطوير المهني طوال ممارسته لمهنته .

ثانيا : معايير العمل الميداني :

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بعملية الفحص مثل :جمع الأدلة والقرائن وتتمثل في ثلاث معايير وهي :

1 . معيار الإشراف والتخطيط : يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عمله ،ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة مايوكل إليهم من أعمال ،وللقيام بعملية التخطيط والإستفادة منها يفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل ،حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق ،وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة .

نلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد إزدادت أهميته في الوقت الحاضر لعدة أسباب منها :

- ❖ أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند القيام بعمله .

---

[1] مخلوفي عبد الهادي(2016 :).دور **التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2015-2016،ص20-21.

- ❖ الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية .
- ❖ التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشآت محل التدقيق .[1]

2– تقييم نظام الرقابة الداخلية : يحث هذا المعيار على أن يجري المدقق دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل ،حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف هذا النظام يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات ، وكذلك مدى فحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للتدقيق.

3– كفاية أدلة وقرائن الإثبات : ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على مدقق الحسابات أن يتحقق من أدلة وقرائن الإثبات على كميتها ونوعيتها وجودتها ،وأن يكون الدليل ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص ،كما يجب أن يحل على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلا وجب أن يمتنع عن إبداء الرأي عند عدم اكتمال الأدلة لعنصر معين .

ثالثا : معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير المدقق المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية ،وهو أداة توصيل الرأي الفني المحايد حولها ،وتحقيقها لذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين أربعة معايير تحكم إعداد هذا التقرير ،حيث أنها تعتمد بدرجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات ومن ثم فإن سلامة تطبيقها يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق والتي يكسبها من مزاولته للمهنة .

وتتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي :

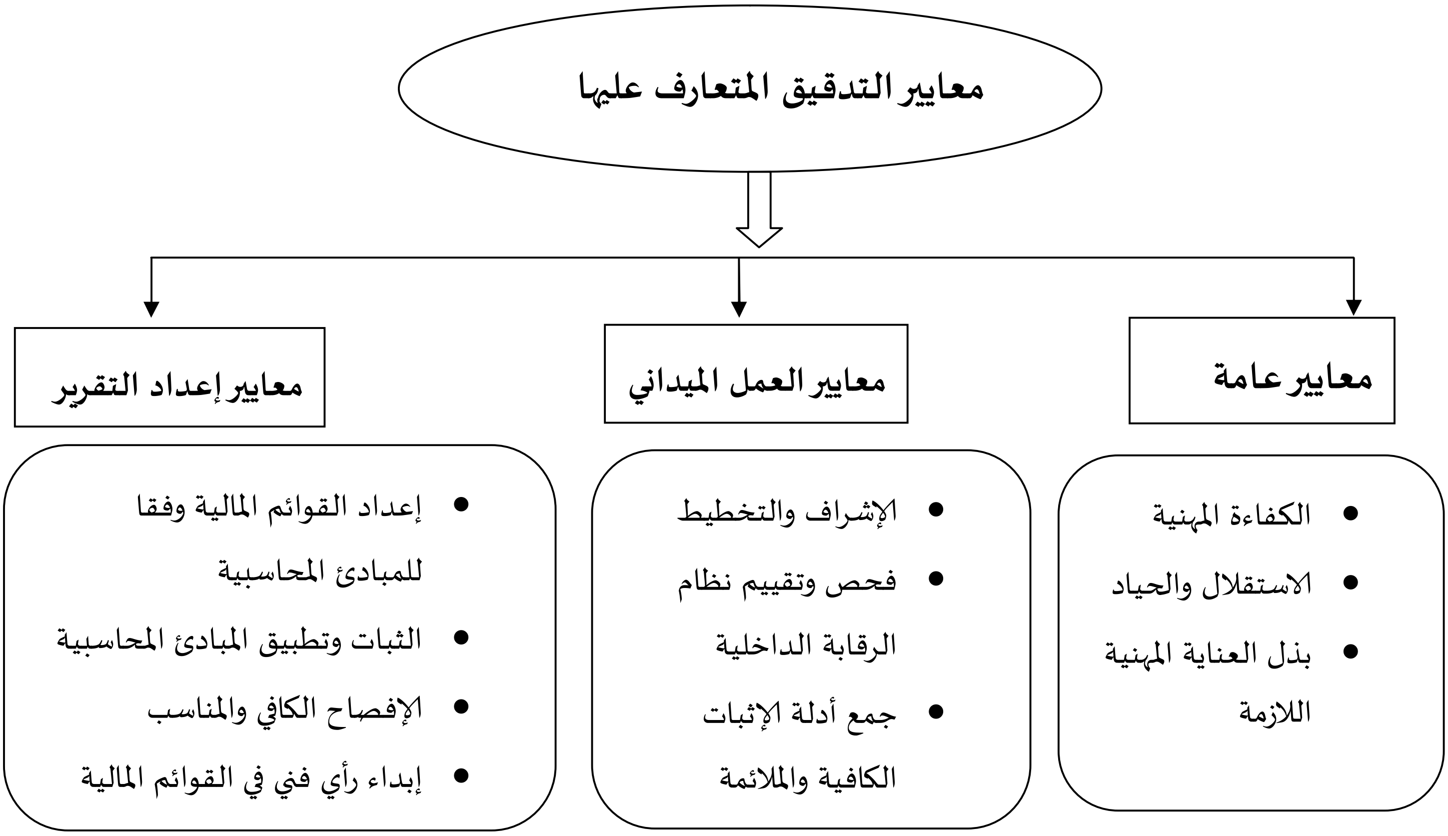
- ✓ يجب على المدقق أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموما .
- ✓ يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى مدى الثباث والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .
- ✓ ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك فإن المعلومات الواردة بالقوائم المالية تعتبر كافية بطريقة معقولة
- ✓ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بشأن القوائم المالية كوحدة واحدة ،وفي الحالات التي لا يمكن فيها إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة ،يجب على المدقق الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ،كما يجب أن يوضح التقرير خصائص الخدمة التي يقوم بها وطبيعتها .[2]

[1] مخلوفي عبد الهادي(2016)، مرجع سابق ذكره ، ص:21-22.

[2] مخلوفي عبد الهادي (2016)، مرجع سابق ذكره ، ص :23 – 24

وفي الأخير يمكننا أن نلخص كل هذه المعايير في الشكل التالي :

الشكل رقم(I-01): أنواع معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر :مخلوفي عبد الهادي ،**دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي** ،مذكرة ماستر ،جامعة محمد خيضر بسكرة،2015-2016 ،ص : 25

المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق

حتى يستطيع المدقق أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وواجبات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ التدقيق وتتمثل هذه الحقوق والواجبات في :

أولا : حقوق المدقق

1 – حق طلب أي مستندات أو دفاتر خارجية أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة ،وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة .

2 – حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول إداري لتوضيح أمر ما .

3 – الحق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ،ووفقا لما تقضى به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية .

4 – حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الإلتزامات المستحقة على الشركة ،وحق الإتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الإلتزامات .

5 – حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإنعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير.

6 – حق حضور إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين .

ثانيا : واجبات المدقق

1 – يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها .

2 – التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة .

3 - التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه .

4 – يجب عليه أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي :

- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها .[1]
- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك .
- حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة .

5 - يجب أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلة هذه القواعد ما يلي :

- تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية .
- إتباع مبدأ الحيطة و الحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ.
- عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة .

[1] محمد السيد سرايا(2007)،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل،الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث،الطبعة1 ،ص:61-62-63

6 – يجب عليه عند حضوره إجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو إجتماع مجلس الإدارة ،أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن :

- ما إذا كان قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله .
- ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير.
- ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها .[1]

المبحث الثالث : الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها ،وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق الخطوات التالية:

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق ؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
- جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير

المطلب الأول : قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق ،لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة ،ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر كتوفر الوقت المناسب .

أولا : الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق والمتمثلة في :

- التحقق من صحة تعيينه ،والذي يتم وفق الشكل القانوني للمؤسسة موضع التدقيق .
- الاتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ،فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته ،فقد يجد من المبررات و الأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه .
- التأكد من نطاق عملية التدقيق .

[1] محمد السيد سرايا(2007)أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سابق ذكره ، ص :63-64-65

- اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق :إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ،ومع من يشتغل معهم ،كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على المؤسسة .[1]
- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة .
- فحص التنظيم الإداري
- معاينة التقارير الضريبية

ثانيا : مخطط التدقيق

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ،يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق ، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ،ومن بين ما يتضمنه ما يلي :

- الأهداف الواجب تحقيقها .
- الخطوات و الإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف ؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة و إجراء ؛
- تحديد الوقت المستنفد فعلا في كل خطوة وإجراء ؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ ؛
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء ؛

البرنامج ليس سردا لخطوات ، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ مهنية متعارف عليها ،فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية ،كم انه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها وظروف العمل الخاصة بها ،ويمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما :

1– برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما : هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق ،يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم ،غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية ،والتي يضيفها المدقق بناءا على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة ولهذه البرامج مزايا أهمها :

- تعتبر تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها ؛
- تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه ؛[2]

---

[1] محمد أمين مازون(2011)،**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3 ،2010-2011 ،ص : 28-29.

[2] محمد أمين مازون (2011) ، مرجع سابق ذكره ، ص : 30 – 31 .

- تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن إتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية ؛
- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه ،وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات .

2– برامج تدقيق متدرجة: تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق ،وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها و كمية الإختبارات إلى مابعد الشروع في عملية التدقيق ،أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق ،ويمكن هذا النوع الموظفين من إستغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم .لهذا النوع من البرامج ميزة كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول .

ثالثا : الإشراف على مهمة التدقيق

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه ،دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم ،بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها ،بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق .

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي :

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق ؛
- حرصه على على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة ؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات ؛
- فحص العمل المنتهي ،وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الإستغلال الأمثل للطاقات ؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة ؛
- حرصه على إحترام عاملي الوقت والتكلفة ،من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم ؛
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم .[1]

رابعا : أوراق العمل

هي جميع الأوراق والبيانات التي تساعد المدقق على كتابة تقرير وافي و ابداء رأي فني محايد في المشروع التي قام المدقق بتدقيقها وهذه الأوراق والبيانات التي يحصل عليها المدقق يقوم بحفظها في ملفين هما:

[1] محمد أمين مازون (2011) ، مرجع سابق ذكره ، ص : 31 – 32 .

أ – الملف الدائم : يحتوي هذا الملف على جميع البيانات والمعلومات الثابتة عن المشروع وهذه البيانات والمعلومات تكون على الشكل التالي :

1 – اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة ومصانعه وفروعه .

2 – نوع الشركة القانوني ،تاريخ التأسيس ،طبيعة النشاط .ذ

3 – النظام الداخلي وعقد التأسيس أو عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة .

4 – النظام الإداري المستعمل في المنشأ .

5 – أنظمة المحاسبة المستعملة .

6 – قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة .

7 – الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة .

8 – ملخص بالإلتزامات المرتبط بها المشروع .

ب - الملف الجاري : ويحتوي هذا الملف على جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي ويتضمن هذا الملف البيانات التالية :

1 – نسخة عن كتاب التعيين

2 – نسخة عن أسماء المدققين السابقين

3 – صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمدقق

4 – تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية[1]

5 – برنامج التدقيق للعام الحالي

6 – ميزان المراجعة

7 – ملخص لسجل الملاحظات وقيود التسوية اللازمة

8 – محاضر الجرد المختلفة

9 _ صورة عن التقرير النهائي .

ويجب أن نعرف بأن جميع المعلومات والبيانات الموجودة في الملفين الدائم والجاري هي ملك المدقق باستثناء السجلات والدفاتر المحاسبية المقدمة له من إدارة المشروع وعلى المدقق أن يحتفظ بهذه المعلومات ويضعها في مكان آمن خوفا من تسرب هذه المعلومات لأن من هذه البيانات والمعلومات يقوم المدقق بإعداد تقريره وبيان رأيه الفني المحايد في القوائم المالية .

[1] توفيق مصطفى أبورقبة ،عبدالهادي أسحق المصري (2014)،مرجع سابق ذكره ، ص : 99 – 100 .

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية بإختلاف الجهات الصادرة عنها ولو كانت تصب في نفس المضمون .

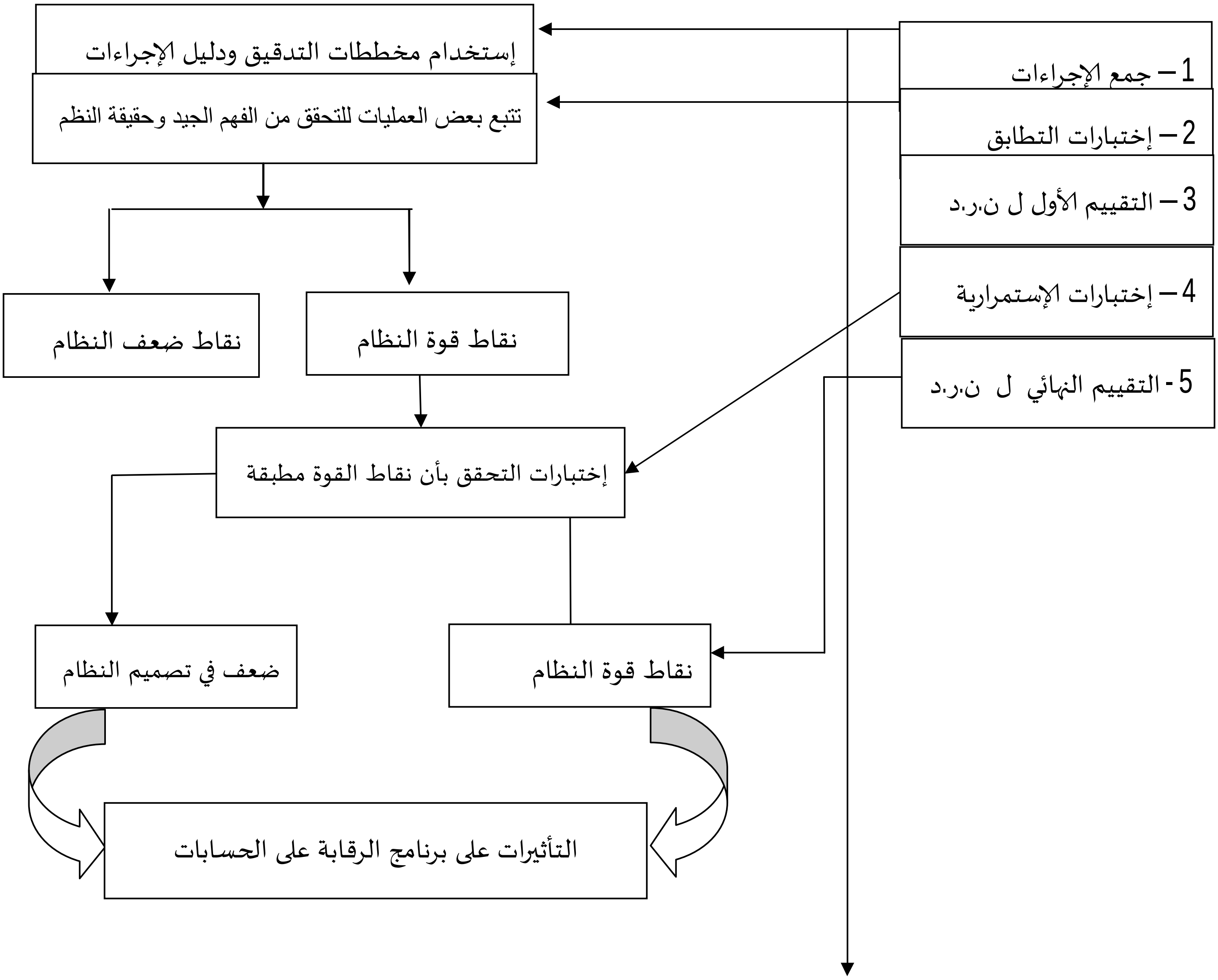
التعريف الأول :"الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات تضعها المؤسسة وتعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين والقواعد ،وتطبيق التعليمات والتوجيهات المحددة من طرف الإدارة العامة،والسير الجيد للإجراءات الداخلية للمؤسسة ومنها المتعلقة بالحفاظ على الأصول وفعالية المعلومات المالية ."

التعريف الثاني:"حسب مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين سنة 1977 الرقابة الداخلية هي مجموع إجراءات الضمان التي تساعد على التحكم في المؤسسة ،لتحقيق أهدافها وضمان حماية والحفاظ على الأصول ونوعية المعلومة من جهة ،ومن جهة أخرى تطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة ، ويظهر ذلك من خلال التنظيم الطرق والإجراءات المتعلقة بكل النشاطات في المؤسسة للحفاظ على دوام هذه الأخيرة."[1]

يتبع المدقق في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات أساسية يمكن التعبير عنها حسب الشكل التالي

[1] عيادي محمد لمين (2008)،مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي ،مذكرة ماجستير ،جامعة الجزائر،2007-2008،ص:135

شكل رقم (I-02): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: مخلوفي عبد الهادي ،مرجع سابق ذكره ، ص :32

وسوف نتطرق لهذه المراحل في الشرح الآتي :

1 –**جمع الإجراءات :** تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المدقق على تقييم الأنظمة ،الإجراءات ، والمناهج في المؤسسة وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال ،الوثائق المستخدمة ،محتواها ،نشرها ، وحفظها ،وكذلك الترخيص والمصادقة ،تسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة ومراقبتها ،وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة ،ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة المدروسة .

إن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة والضعف وإعداد وثيقة تحليلية تسمح بالإنتقال إلى فحص عمل النظام ،وتعتمد هذه المرحلة على أربع تقنيات هي :

- التعرف على الوثائق الموجودة : تهدف إلى إحصاء كل الوثائق الداخلية والخارجية والتي تساعد المدقق على تقييم الأنظمة والإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة .
- إستجواب التقارب :هي تقنية غير رسمية ،يقوم فيها المدقق بإستجواب أو عدة إستجوابات تهدف لوصف الأنظمة الموجودة ،ويواجه المدقق صعوبات عند تحليل هذه الإستجوابات مرتبطة بحجم المؤسسة وتعقيد نشاطاتها وكثافة معلوماتها .
- تحليل الدورات بإستخدام المخططات : المخطط هو عرض بياني لعمليات متتابعة والتي تبين الوثائق المستخدمة ،مراكز العمل ،القرارات والمسؤوليات ،يعبر عنها برموز مترابطة مع بعضها البعض حسب التنظيم الإداري للمؤسسة .
- قوائم الإستقصاء ودليل الإجراءات :تتضمن قوائم الإستقصاء عددا من الأسئلة المحددة والتي تسمح للمدقق باكتشاف نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية وتظهر في شكلين :

- قوائم إستقصاء مغلقة : تتناول أسئلة تكون الإجابة عليها بنعم أو لا .
- قوائم إستقصاء مفتوحة : تكون الإجابة على الأسئلة فيها مفصلة .

2 – إختبارات الفهم : يقوم المدقق بإختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع ،ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي وإختبار بعض العمليات المذكورة في خرائط سير العمليات .[1]

3 – التقييم الأولي للرقابة الداخلية : إنطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المدقق بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية ،عن طريق إستخراجه مبدئيا لنقاط القوة والضعف ،وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال ،ويمكن استخدام عدة طرق للتقييم الأولي للإجراءات كقوائم إستقصاء الرقابة الداخلية المغلقة وتعتبر الإجابات السلبية عموما عن ضعف الرقابة

[1] مخلوفي عبد الهادي (2016)، مرجع سابق ذكره ،ص : 33-34.

الداخلية والتي يتم تحليلها فيما بعد بدقة ،والإيجابات الإيجابية تعتبر نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها ،وعند الإنتهاء من مرحلة التقييم الأولي يقوم المدقق بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات .

4– إختبارات الإستمرارية :يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا ،أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة .

5 – التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :إعتمادا على إختبارات الإستمرارية السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند إكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة ،بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند التقييم الأولي لذلك النظام ،وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات .[1]

المطلب الثالث : أدلة الإثبات وتقرير محافظ الحسابات

1– أدلة الإثبات :

يقصد بها كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها ليدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية وعلما أن عمل المدقق عبارة عن جمع أدلة وقرائن حتى يتوصل إلى رأيه الفني المحايد .

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق عدة أشكال إلا أن المدقق يمكن أن يستخدم أهمها التي تتمثل في :

- الوجود الفعلي أو الذاتي : يعد من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في التأكد من صحة رصيد الحساب الذي يقوم بفحصه وتدقيقه مثل حساب الصندوق الموجود في خزينة الشركة ومقارنته مع حساب الصندوق الموجود في دفاتر الأستاذ .[2]
- المستندات : تمثل قرائن وأدلة ليستند المدقق إليها عند فحصه للسجلات والدفاتر الموجودة في الشركة ومثل هذه المستندات فواتير الشراء ،فواتير البيع ،دفاتر المحاسبة ...
- الإقرارات المأخوذة من أشخاص خارج المشروع: هي التي يحصل عليها المدقق من الموردين والمدينين والبنوك كمصادقات على الحسابات والكشوفات الموجودة لهم داخل الشركة .
- الإقرارات المكتوبة من ادارة المشروع :هي عبارة عن بعض الأمور التي لا يستطيع المدقق الحكم عليها لهذا السبب يلجأ المدقق إلى الإدارة من أجل إستشارتهم فيما يتعلق بالمشروع من امور غامضة للوصول إلى معلومات سهلة وواضحة والخروج فيها إلى رأيه المحايد .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : الرقابة الداخلية تساعد على ضبط العاملين والتقيد بالنظام والتعليمات والخطط المرسومة من قبل الإداريين في المشروع .

[1] مخلوفي عبد الهادي (2016) ، مرجع سابق ذكره ،ص : 34.

[2] توفيق مصطفى أبورقبة،عبد الهادي أسحق المصري (2014)، مرجع سابق ذكره ، ص :87

❖ نتائج تتبع الأحداث اللاحقة : عادة يقوم المدقق بعمل تقريره بعد 3 أشهر من إنتهاء السنة ويجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة في عمليات المشروع مثل الإلتزام الموجود في الخصوم حيث تقوم المنشأة بتسديد هذا الإلتزام في وقت لاحق أي بعد أن يقوم المدقق بكتابة تقريره لهذا السبب يجب أن يكون المدقق حذرا أثناء تتبعه لهذه الأحداث .

❖ صحة الأرصدة من الناحية الحسابية أي صحتها من حيث الجمع والطرح والضرب والقسمة .[1]

2- تقرير محافظ الحسابات :[2]

التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق لذا يعرف التقرير بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد .

و سيتم التطرق إلى الأركان الشكلية للتقرير وكذلك أنواع التقارير ،وأنواع الرأي بالتقرير .

أولا : الأركان الشكلية لتقرير المدقق :

- عنوان التقرير: يجب أن يشمل تقرير المدقق على عنوان معين ،وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية المعدة من طرف المؤسسة .
- الجهة الموجهة إليها التقرير: وهي الجهة التي كلفت المدقق القيام بمهمته (الإدارة).
- الفقرة الإفتتاحية للتقرير: وهي التي يذكر فيها المدقق القوائم المالية التي قام بتدقيقها بالكامل

والفترة التي تشملها ،والتأكيد على أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم لإزالة أي غموض عمن قام بإعدادها ،وأن مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

- فقرة النطاق : يبرز فيها أنه تم الإعتماد على معايير التدقيق الدولية أثناء أداء المدقق لمهامه ،على ضوء برنامج محدد للحصول على تأكيد بأن هذه القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية ،إضافة إلى فحص أدلة الإثبات على أسس إختبارية بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية .
- فقرة الرأي : حيث يقوم المدقق بإعداد رأيه النهائي حول الميزانية وحسابات النتائج والخسائر وكذلك من حيث تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة من دورة إلى أخرى .
- الركن الأخير من التقرير: يجب أن يحتوي على تاريخ التقرير ،إسم مكتب التدقيق ،رقم المدقق ،عنوانه ،توقيعه وختمه .

---

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة ،عبدالهادي أسحق المصري (2014)،مرجع سابق ذكره ،ص : 87- 88 .

[2] شريفي عمر(2012)، التنظيم المهني للمراجعة ،أطروحة دوكتوراه، جامعة سطيف 1، 2012 ، ص : 107 .

ثانيا : أنواع التقارير: [1]

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير ولكن أكثرها إستعمالا هي :

1 – التقرير المختصر : ويعرف بأنه " التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة الأمريكية ،كندا وبريطانيا وهولندا،ويتكون من جزئين فقرة النطاق وفقرة الرأي ،فالتقرير المختصر هو التقرير الذي يربط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة .

2 – التقرير المطول : يعد بواسطة مدقق الحسابات بناءا على طلب إدارة المؤسسة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات من البنوك ،وهذا النوع له عدة محاسن كونه يقدم للمساهمين وممثلي الإدارة تحليلا للمركز المالي للمؤسسة .

3- التقرير الخاص :وهو التقرير المرتبط بمهام محددة وخاصة ،ولم ينص القانون على إعدادها .

4 – التقرير العام يُعده المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للمؤسسات ،وغالبا مايطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية .

ثالثا : أنواع الرأي بالتقارير

يمكن إيجازها فيما يلي : [2]

1 – التقرير النظيف : وهو يعبر على أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الإنتظامية والصحة .

2 – الرأي المتحفظ :وهو التقرير الذي يذكر فيه مدقق الحسابات بأن القوائم المالية للمؤسسة تمثل وبصورة عادلة الوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات .

ومن بين الحالات التي يمكن فيها لمدقق الحسابات أن يبدي رأيا متحفظا على سبيل المثال :

- وجود إهمال أو أخطاء بشأن تطبيق ابادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- إستحالة القيام ببعض الفحوصات .
- عدم تطبيق الأحكام القانونية .

3 – الرأي السلبي : وفي هذه الحالة فإن مدقق الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،وهذا الرفض صادر عن عدد الأخطاء وبشاعة المخالفات المرتكبة مع ضرورة ذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي .

[1] حجبة منصورية (2018)،دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي ، مرجع سابق ذكره،ص: 31.

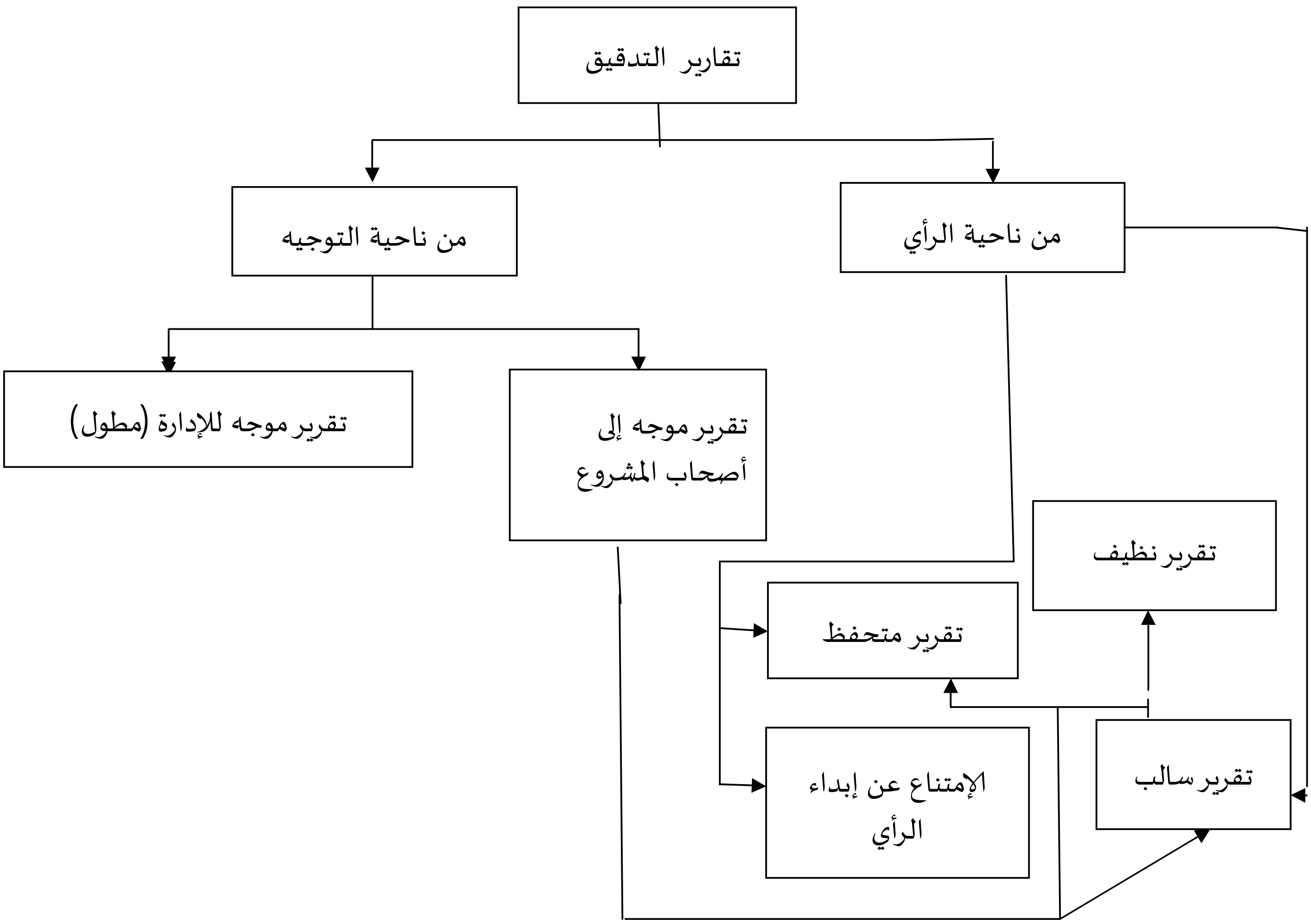
[2] مخلوفي عبد الهادي (2016)،مرجع سابق ذكره،ص : 39- 40

4 – الإمتناع عن إبداء الرأي : يتعذر على مدقق الحسابات الإدلاء برأيه والمصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة ،وذلك عند وجود عقبات في طريقه من بينها :[1]

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق من طرف إدار المؤسسة .
- عدم توفر أدلة الإثبات الكافية والملائمة لعملية التدقيق .
- تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق .
- وجود عناصر هامة لايمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها .

وفي الأخير يمكننا توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي :

الشكل رقم(I – 03): أنواع التقارير



المصدر : محمد أمين مازون (2011)،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير،جامعة الجزائر3،2010-2011،ص :42.

[1] نفس المرجع، ص :40

خلاصة الفصل الأول :

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل التي تفرض على المؤسسة الاقتصادية ،وقد عرف هذا الأخير تطورا كبيرا إلى وقتنا الحاضر ،فهو لم يعد مجرد عملية تهتم بفحص الدفاتر والسجلات وتقديم اقتراحات وتوصيات حول النجاح الذي تحققه المؤسسة ،بل أصبح وظيفة مهمة في تنظيم المؤسسة إذ يساعد في بلوغ الأهداف المسطرة من خلال تقديمه لمعلومات ذات مصداقية كما يساهم في مساعدة مدقق الحسابات على أداء مهامه إذ ينتج عن تكاملهما معا تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة ، فهو يساعد في عملية اتخاذ القرارات .

الفصل الثاني

مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

تمهيد :

يحظى مفهوم الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات لأنه يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة من عدمها ، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاما في تحقيق هدفها الرئيسي ألا وهو البقاء و الاستمرارية.

ولقد لجأت المؤسسة الاقتصادية إلى استخدام الأداء المالي كونه عملية من عمليات المراقبة والتدقيق لسياسة المؤسسة ،ومدى تحقيق أهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وإتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الإقتصادي ودراسة مركزها المالي .

وعليه نهدف ضمن هذا الفصل إلى دراسة الأداء من مختلف الزوايا وذلك في ثلاث مباحث وهي :

المبحث الأول : ماهية الأداء

المبحث الثاني : ماهية الأداء المالي

المبحث الثالث :دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

المبحث الأول : ماهية الأداء

يتصف الأداء بكونه مفهوما واسعا ومتطورا ، كما أن محتوياته تتميز بالديناميكية نظرا لتغير و تطور مواقف وظروف المؤسسات بسبب تغير ظروف وعوامل بيئتها الخارجية و الداخلية على حد السواء ، ومن جهة أخرى فقد أسهمت هذه الديناميكية في عدم وجود اتفاق بين الكتاب والدارسين في حقل التسيير فيما يخص المحتوى التعريفي لمفهوم الأداء ،ويرجع هذا إلى إختلاف المعايير والمقاييس المعتمدة في دراسة الأداء و قياسه من قبل كل كاتب .

سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة عناصر أساسية هي : مفهوم الأداء،أنواعه ومجالاته .

المطلب الأول : مفهوم الأداء

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء ،حيث قبل التطرق إلى مختلف التعاريف يجب الإشارة بداية إلى أن الإشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية (To perform) ،وقد اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية(performer) و الذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل[1] .

أما اصطلاحا يمكننا تقديم مجموعة من التعاريف كالتالي [2]:

1 – تعري ف الأداء حسب A kherakhe : من جهة نظر هذا الكاتب فإن الأداء يدل على "تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ،بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة".

2 – تعريف الأداء حسب la rousse: " هو نتيجة كمية محصلة من طرف فرد أو مجموعة بعد بذل جهد معين ،ويتم الحكم عليه كالأمثل ،الكفء، الجيد .... ".

3- تعريف الأداء حسب judith: " هو مجموع الرضا في كل ما يتعلق بالنتائج المادية وغير المادية المنشأة من الأطراف المكونة للمؤسسة والمتضمنة لمستوى الثقة في قدرات المؤسسة على انتاج الرضا بشكل دائم ، فالمؤسسة التي تتميز بأداء جيد هي التي من أهم مميزاتها الإستثمار الدائم لزبائنها ،عمالها ،منتجاتها ولمهامها".

[1] مجلة الباحث(2010)،دورية أكاديمية محكمةصادرة عن كلية العلوم الاقتصاديةجامعة قاصدي مرباح ورقلة،تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء،د.الشيخ الداوي،العدد 7،2009-2010،الموقع الإلكتروني: : http://rcweb.luedld.net ، ص : 217

[2] مخلوفي عبد الهادي (2016)، مرجع سابق ذكره ، ص: 44.

المطلب الثاني : أنواع الأداء

يتخذ الأداء صورا عديدة لكن يمكن تصنيفها حسب أربعة معايير وهي : الشمولية ،الطبيعة،المصدر والوظيفة

1)-معايير الشمولية :وتنقسم إلى :[1]

- الأداء الكلي :وهو عبارة عن تفاعل مجموع الأداءات الجزئية أي أنه يتجسد في الإنجاز ات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنشطة الفرعية في تحقيقها،ومن أهم مؤشراته الفعالية الكفاءة ،التقدم في العمل .
- الأداء الجزئي : ويقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة النوعية للمؤسسة والوظائف الأساسية ،والأداء الجزئي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل أداءات الأنظمة الجزئية وهو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل والتسلسل بين الأهداف في المؤسسة .

2)- معايير الطبيعة :

يمكن تقسيم أداء المؤسسات حسب هذا المعيار تبعا للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها و تنقسم إلى:[2]

- الأداء الإجتماعي : ويتمثل في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تقديم الخدمات للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة والوفاء بإلتزاماتها تجاهه وأداء مستوياتها ،ويرى البعض أن فعالية المؤسسة تكمن في قدرتها على تحقيق درجة من الرضا لدى الفئات المطلوب دعمها للمؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية أو الخارجية .
- الأداء الإقتصادي: إن الدور التنموي للمؤسسات يعتبر من المؤشرات الاقتصادية الرئيسية لمستوى أداء هذه المؤسسات العمومية التي تساهم في تحريك المصادر المالية من أجل التنمية الشاملة.
- الأداء السياسي: تسعى بعض المنظمات لتسطير الأهداف السياسية كتمويل المحلات الإنتاجية من أجل إيصال أشخاص معنيين إلى حكم مناصب سياسية لإستغلالهم لصالح المؤسسة والتي لها البقاء والنمو في نفس الوقت .

[1] عبد الماليك مزهودة(2010)،الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم،مجلة العلوم الإنسانية،عدد1،جامعة محمد خيضر بسكرة،ص:75

[2] حفصي رشيد(2011)، تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة ،مذكرة نيل شهادة ماجستير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،الموقع الإلكتروني:https//bu.univ-ouargla.dz تاريخ الإطلاع :17-04-2020، ص : 20

3)- معايير الوظيفة :

يقسم الأداء حسب هذا المعيار تبعا للتنظيم المعتمد في المؤسسة(الهيكل التنظيمي)الوظيفي ،وهذا الأخير كم هو معلوم هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات المختلفة التي يجب أن تمارس في المؤسسة ، حيث أكد الباحثين أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض عليها دراسة الأداء على مستوى مختلف الوظائف ،ومن ثم حصر الوظائف الرئيسية للمؤسسة فيمايلي : التموين ،الإنتاج ،المالية ،الموارد البشرية، التسويق ، البحث والتطوير ،وتبعا لهذاالتقسيم تم تصنيف الأداء إلى مايلي:[1]

- أداء وظيفة التموين: يتمثل الأداء حسب هذه الوظيفةفي قدرة المؤسسة على الحصول على المواد بجودة عالية في الآجال المحددة ،وبأقل التكاليف من خلال قيام المؤسسة بالتفاوض على آجال تسديد الموردين تفوق آجال الممنوحة للعملاء والإستغلال الكفء والجيد لأماكن التخزين .
- أداء وظيفة الإنتاج: يقصد بأداء هذه الوظيفة تمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة من الإنتاجية مقارنة بنظيراتها من المؤسسات المنتمية لنفس القطاع ؛أو المنطقة الجغرافية ،من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية بتكاليف منخفضة وتفادي تأخر في الطلبيات من خلال الإستغلال الكفء لتجهيزات الإنتاج وصيانتها .
- أداء الوظيفة المالية :يتمثل أداء الوظيفة المالية في قدرة المؤسسة على توليد إيرادات مالية سواء كانت من أنشطتها الجارية ،الرأسمالية أو الإستثنائية ،وتحقيق الفوائض المالية من خلال الإبتعاد عن العسر المالي وظاهرة الإفلاس بواسطة توفير السيولة وتحقيق معدل المردودية الجيد بتكاليف منخفضة ،والبحث عن المصادر المالية اللازمة لتغطية احتياجاتها بأقل تكاليف والإستخدام الكفء لهذه الموارد المتاحة .
- أداء وظيفة الموارد البشرية : يتجلى في قدرة الفرد على القيام بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله تبعا لما يناسب قدراته وطبيعة عمله ،فضمان استخدام موارد المؤسسة بكفاءة وفعالية لا يتم إلا من خلال الأفراد ،وهو ما يعطي أهمية كبيرة للدور الذي يلعبه المورد البشري في المؤسسة ،ومن ثم يجب على هذه الأخيرة أن تقوم بجلب واستخدام الموارد البشرية ذات الكفاءة و المهارة العالية وأن تقوم بتسييرهم تسييرا فعالا .
- أداء وظيفة التسويق :يتجسد هذا الأداء في قدرة المؤسسة على الا ستحواذ على حصص سوقية كبيرة من خلال إرضاء العملاء بالمنتجات ذات الجودة ،وتسليمها لهم في الأوقات المتفق عليها،وكذا السمعة الجيدة التي تكتسبها المؤسسة في السوق من خلال مردودية كل منتج وجودته والحرص على تطويره ودخول أسواق جديدة .

[1] مخلوفي عبد الهادي (2016)،مرجع سابق ذكره ، ص :48

- أداء وظيفة البحث والتطوير : يقصد بها قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة ،ومدى مواكبتها للتطورات التكنولوجية الحديثة مع استخدامها في الإنتاج والتسويق،وكذا توفير جو ملائم للإختراع ،الإبتكار والإبداع من خلال تحفيز العاملين على التجديد وخلق جو المنافسة بينهم في هذا المجال.

4)- حسب معايير الجهة التي أنجزت الأداء :

يتم تقسيم الأداء حسب هذا المعيار تبعا لمصدر الأداء إلى أداء داخلي (ذاتي)و أداء خارجي وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات متفاوتة وهي تقسم كما يلي :[1]

- الأداء الخارجي(الظاهري): يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة،حيث تستفيد المؤسسة من هذه الفرص وتجنب المخاطر التي يمكن أن تعترضها من خلال التكيف مع هذه المتغيرات ،ومن هذه الفرص نذكر منها :انفتاح المؤسسة على أسواق جديدة وواعدة ،براءات اختراع التي يتم استثمارها ،مشاكل تعاني منها مؤسسات مماثلة أخرى ،ظهور قوانين حكومية مدعمة لسياسة المؤسسة ،كل هذه الفرص يجب على المؤسسة استغلالها بكفاءة عالية ،لأن هذه المتغيرات يمكن أن تؤثر عليها سلبا أو إيجابا .
- الأداء الداخلي (الذاتي): يتمثل في الأداء الذي تقوم به المؤسسة من تلقاء نفسها دون أن يكون للعوامل الخارجية دور فيها ،أي بفضل المجهودات التي يبذلها القادة الإداريين والمرؤوسين في العمل وكذا مختلف الموارد المستغلة بكفاءة داخل المؤسسة ،وهو ينتج من مجموع الأداءات التالية :

1-الأداء البشري : يقصد بالأداء البشري أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة وتحقيق أفضلية التنافسية من خلال استغلال معارفهم ومهارتهم أحسن استغلال .

2- الأداء المالي : يصف مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة الموارد المالية وتوظيفها التحليل ومؤشرات التوازن والنسب من أبرز مؤشرات الأداء المالي .

3- الأداء التجاري : يصف مدى فعالية وكفاءة الوظيفة التجارية أو التسويقية في تحقيق أهداف المبيعات ورضا الزبائن ويعتبر رقم الأعمال ،المردودية ،عدد الزبائن ،معدل شراء المنتجات من أبرز مؤشرات الأداء التجاري .

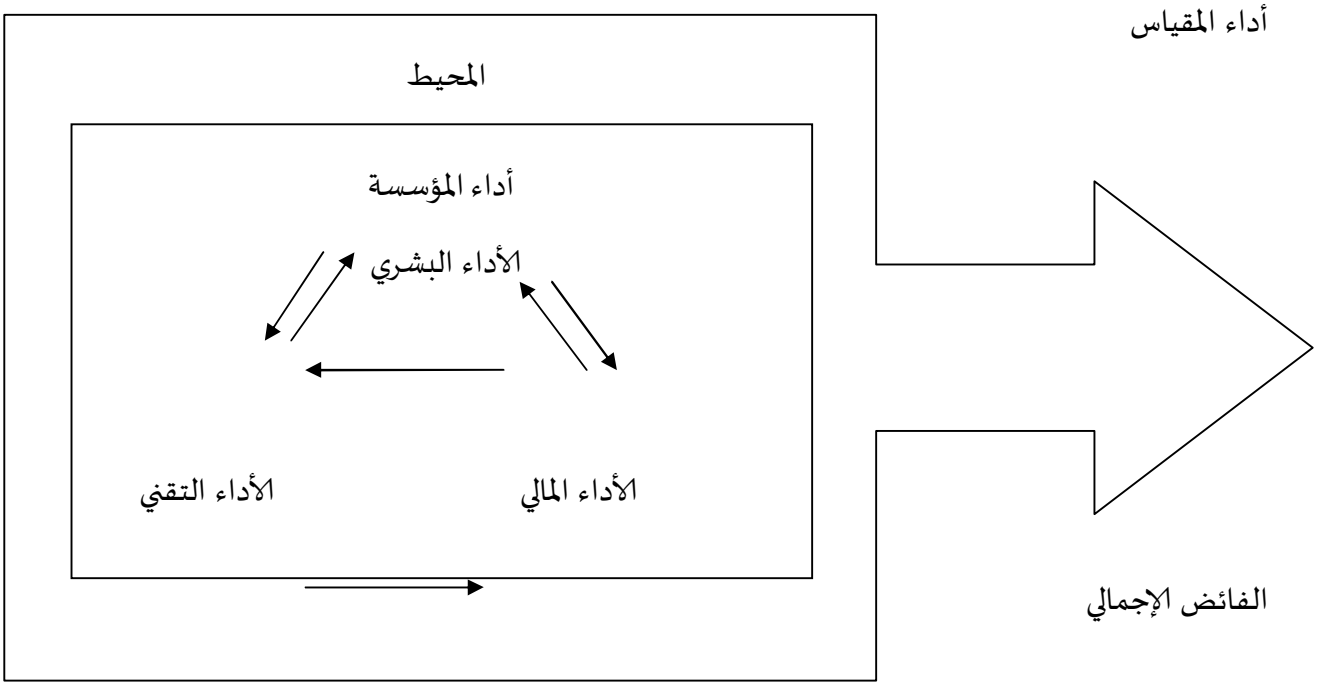
4- الأداء التقني : يتمثل الأداء التقني في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج (الإستثمارات)في العملية الإنتاجية مع ضمان صيانتها ،وتعتبر كمية الإنتاج ،نسبة استخدام الطاقة الإنتاجية من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة .

[1] حفصي رشيد مرجع سابق ذكره ، ص : 18 --19

5- الأداء التمويني : يقصد به أداء المؤسسة في وظائف الشراء ،النقل والتخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية ،المعدات والتجهيزات الإنتاجية بالنوعية والكمية وفي الوقت المناسب ويعتبر معدل دوران المخزون زمن وصول الطلبية من أبرز مؤشرات الأداء التمويني .

والشكل التالي يوضح الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية :

الشكل رقم(I-04)الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة



المصدر: مخلوفي عبد الهادي ، مرجع سابق ذكره ، ص :51

يتضح من الشكل أعلاه أن أداء المؤسسة ككل ما هو الإنتاج من تفاعل بين الموارد البشرية ، التنمية والمالية يضاف إليها التفاعل الموجود بين المنظمة وبيئتها الخارجية وكلما أحسنت المؤسسة التعامل مع بيئتها الخارجية من خلال التعامل الجيد مع الفر ص والتهديدات أدى إلى زيادة كلية في أداء المؤسسة سواء كان هذا الأداء داخلي أو خارجي .

المطلب الثالث : مجالات الأداء

تتنوع وتختلف مجالات الأداء في المؤسسات وذلك بإختلاف أعمالها وطبيعة نشاطها حيث يرى البعض أن هذه المجالات عبارة عن الجوانب الخاصة بالمؤسسات والتي يجب أن يعمل بفعالية لضمان تحقيق نجاح المؤسسة كالتالي :[1]

مجالات ميدان الأداء المالي :

بعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القادم بين الكاتب والباحثين والمدراء سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية والنظرية في عمليات تقييد ضمن الواقع العلمي في مختلف مؤسسات الأعمال حيث يرى " lynch"

بأن الأداء المالي يبقى المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات ،وأن عدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها للخطر ،ويذهب بعض الكتاب إلى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الأداء المالي ،وذلك إلى حد إعتباره الهدف الأهم بالمؤسسة ،وضمن التوجيه يعبر "Hunt m-organ"عن تلك الأهمية بالقول أن الأداء المالي يعد هدف المؤسسات الأساسي ،وأن الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمنيا من خلال تحقيق الأداء المالي ،وضمن المنظور الإستراتيجي للأداء المالي .

مجال الميدان المالي والعملياتي (تشغيلي):

يمثل ميدان الأداء المالي والعملياتي الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات ،فبالإضافة إلى المؤشرات المالية يتم الإعداد أيضا على مؤشرات تشغيله ف الأداء:

كالحصة السوقية ،تقديم منجات جديدة ،نوعية المنتج والخدمة المقدمة فاعلية العملية التسويقية والإنتاجية ،ويرى "Macmenamin" أن الإعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة ،لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بنسب أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال في المؤسسة .

كما يرى " Vonkatraman- Ramanujam" أن :"الإعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العملياتية ،يعد ميدان للأداء الذي يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الإستراتيجية الحديثة " .

مجال الميدان الفاعلية التنظيمية :

يمثل ميدان الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل لأداء الأعمال والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي والعملياتي ،ويرى Cameran-Whetnte: "أنه في المناسب الإعتماد هذا الميدان بمفاهيمه ومقاييسه عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية ،خاصة في مجال بحوث الإدارة الإ ستراتيجية ونظرية المؤسسة نظرا لما تتطلبه المتشابكة للأهداف التنظيمية حاجات الأطراف المرتبطة بها من الإهتمام إذ يعطي

[1] مخلوفي عبد الهادي (2016) ، مرجع سابق ذكره ، ص :51،52

ميدان الفاعلية التنظيمية الأهداف أصحاب المصالح في المؤسسة ،ويجد القياسات المناسبة للأهداف مختلف الأطراف ".

وضمن منطق آخر يؤكد Porter : "على مفهوم الفاعلية وقدرتها كميدان أداء تستطيع المؤسسة من خلاله التفوق تنافسيا ".[1]

المبحث الثاني : ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من مجموع الأداءات الهامة في المؤسسة ،كون هذا الأخير يساهم في مختلف الأداءات المتنوعة في استمرارية المؤسسة ،سوف نتعرض في هذا المبحث إلى مختلف المفاهيم المقدمة للأداء المالي ،وكذا الأهداف المالية ومصادر معلومات المؤسسات الاقتصادية وكذلك معايير ومؤشرات الأداء المالي .

المطلب الأول : تعريف الأداء المالي

تعددت المفاهيم المقدمة للأداء المالي ، كون أن كل باحث ينظر إلى مفهوم الأداء المالي حسب الزاوية التي ينظر إليها ،ونتيجة لذلك قدمت العديد من التعاريف منها :[2]

- الأداء المالي هو "تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة لمواجهة المستقبل ،وذلك من خلال الإعتماد على الميزانيات ،جدول حسابات النتائج ،الجداول الملحقة ".

- كما يعرف الأداء المالي أيضا على أنه :" مدى تحقيق القوة الإرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة ،حيث الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من نشاطاتها الجارية أو الرأسمالية أو الإستثنائية ،بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها ،والبعض يعرفه بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان يزيل عنها العسر المالي وظاهرة الإفلاس ".

وبصفة عامة يمكن القول أن الأداء المالي هو عبارة عن تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في المؤسسة والتي تمكن من تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل والتصدي للمخاطر والصعوبات المالية .

المطلب الثاني : الأهداف المالية ومصادر معلومات المؤسسات الاقتصادية

لا يمكن الحديث عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دون الحديث عن الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ،وبصفة عامة يمكن حصر تلك الأهداف في ما يلي :

إنشاء القيمة – المردودية – السيولة واليسر المالي – التوازن المالي .

بالإضافة إلى التعرض لمختلف المصادر المستعملة في المؤسسة لجلب المعلومات التي تعتبر ضرورية .

---

[1] مخلوفي عبد الهادي (2016)، مرجع سابق ذكره ، ص :52

[2] أولاد البركة أم كلثوم،بن عيسى سمية(2016)،دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز،مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير،جامعة أحمد دراية أدرار،2015-2016 ،ص :24-25.

أولا: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية.[1]

1_ إنشاء القيمة : نعني بإنشاء القيمة قدرة المؤسسة على لإنشاء قيمة للمساهمين من خلال تمكنها من تحقيق مردودية الأموال المستثمرة تفوق تكلفة مختلف مصادر التمويل ،حيث يجب أن تكون هذه المردودية كافية ولا تقل عن المردودية التي يمكن للمساهمين الحصول عليها من خلال استثمار أموالهم في مشروعات أخرى ذات مستوى خطر مماثل .

2_ السيولة واليسر المالي : نعني باليسر المالي أو السيولة قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها المالية الجارية عند تاريخ استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى ،يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا .

3_ التوازن المالي : يقصد به تحقيق القائض في الخزينة ،حيث تمول الأصول الثابتة بالأموال الدائمة ،إذ يستوجب إبقاء الموارد المستخدمة في تمويل الأصول لمدة لا تقل عن مدة بقاء الإستثمارات ،مما يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء من السيولة لمواجهة مختلف الإلتزامات ،وتحقيق تغطية الأموال الدائمة الأصول الثابتة ،وهذا ما يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات ،وبالتالي فإن التوازن المالي مهم جدا للمؤسسة فهو يساهم في توفير السيولة واليسر المالي .

4_ المردودية : تعتبر من الأهداف الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية ،حيث أنها تمثل أحد العناصر المحددة لمستوى أدائها ،حيث يرى Peter-Drucker بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب على المؤسسة أن تحدد فيها أهدافها وهي على التوالي كما يلي :الإنتاجية- المردودية – الموارد المالية – الحصة السوقية – أداء المسيرين – المسؤولية الإجتماعية للأفراد –الموارد الفيزيائية .

فالمردوية كمفهوم تعرف على أنها :" ذلك الإرتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها ، حيث تحدد مستوى مساهمة رأس مال المستثمر في تحقيق النتائج المالية ،أو قدرة الوسائل على تحقيق النتائج من استعمال الرأس مال الإقتصادي والمالي معا ،أي من خلال المردودية المالية والاقتصادية معا .

ثانيا : مصادر معلومات المؤسسة الاقتصادية :

وتتمثل في مصادر داخلية ومصادر خارجية :

1 – المصادر الخارجية :[2]

تقوم المؤسسات الاقتصادية بنشر تقاريرها المالية عادة لإبراز ما قامت به الوحدة الاقتصادية من نشاط خلال مدة زمنية معينة خاصة المدرجة منها في البورصة ،فهي تستعمل هذه المعلومات في عملية تقييم الأداء المالي ،حيث يمكن أن يكون مصدر المعلومات خارجي والمتمثل في معلومات عامة حيث تكون هذه الأخيرة

[1] محمد محمود الخطيب ، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات ، دار حامد للنشر والتوزيع ،عمان ، ص : 35

[2] محمد محمود الخطيب ،مرجع سابق ذكره ، ص 36

متعلقة بالظرف الإقتصادي تبين فيه الوضعية العامة للإقتصاد أو المعلومات القطاعية من خلال نشرها ،لتستفيد منها مؤسسات أخرى في إجراء دراسات المالية والاقتصادية من خلال تجميعها في حسابات مجمعة واستخلاص منها نسب ومعلومات قطاعية وهذا ما يتم إعداده غالبا في معظم الدول النامية .

2- المصادر الداخلية:[1]

أما المصدر الثاني للمعلومات فهي المصادر الداخلية ،والتي تعتمد عليها كثيرا في إجراء عملية التقييم المالي للمؤسسات ،وتتمثل عموما في المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة والمتمثلة في الميزانية العمومية ،جدول حسابات النتائج ،الملاحق وتقارير للنشر.

تقوم الميزانية بتقديم معلومات متعلقة بمصادر الأموال وأوجه استخدامها ،وذلك في زمن معين عادة ما يكون في نهاية السنة وتعرف على أنها :"جدول مرتب ومقوم لعناصر الموجودات ومطالب المؤسسة في تاريخ معين".

وتنقسم إلى جانبين هما:الأصول والخصوم ،فالأصول تجمع بنود متعلقة بحقوق المؤسسة وما تمتلكه من أموال في شكل أصول ثابتة أو متداولة ونقدية جاهزة ،بالإضافة إلى حسابات التسوية في حال ما إذا كانت نتيجة الدورة خسارة ،وترتب هذه العناصر تبعا لمدة الإستعمال ،أما الخصوم فهي تجمع البنود المتعلقة بالإلتزامات التي هي على عاتق المؤسسة والتي تتمثل في الأموال الخاصة ،يضاف إليها مختلف القروض المحصل عليها لتمويل العمليات الإستثمارية ومختلف المؤونات الموجهة للمخاطر والتكاليف وحسابات التسوية في حال كانت نتيجة الدورة ربح وترتب بنودها تبعا لتاريخ استحقاقها .

أما جدول حسابات النتائج فيقوم بتقديم ملخص عن نشاط المؤسسة دوريا ،في شكل تكاليف وإيرادات التي ساهمت في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة وكيفية تشكلها خلال دورة معينة ،وقد حدد النظام المحاسبي المالي من خلال هذا الجدول مستويات عدة للنتائج بغية الوصول إلى نتيجة الدورة والمتمثلة في : مستوى الهامش الإجمالي ،مستوى القيمة المضافة ،مستوى نتيجة الإستغلال ،مستوى نتيجة خارج الإستغلال،مستوى نتيجة الدورة ،والتي تعبر عن النشاط الحقيقي للمؤسسة في تاريخ معين .

أما الملاحق فهي تجمع كل المعلومات الإضافية التي تشرح وتفصل تلك الأرقام والمعطيات الموجودة في الوثائق المحاسبية ،ويتكون الملحق عادة من وثائق أخرى(الحسابات السنوية ،جداول التمويل ،جدول تخصيص النتيجة ،جرد القيم المتداولة ،المبادئ المحاسبية ،...الخ).

يضاف إلى كل ما سبق تقارير التسيير والتي تعتبر بدورها مكملا للوثائق المحاسبية الشاملة ،فهي تبين وتعطي تفسيرات حول البيانات المعروضة ،وتعرض كذلك آفاق تطور المؤسسة والمخاطر وبعض التوصيات

[1] مخلوفي عبد الهادي ، مرجع سابق ذكره ، ص : 56 – 57.

،كما يعطي معلومات عن المساهمين ومحددات الرقابة ،بالإضافة إلى معلومات متعلقة بتسيير الموارد البشرية وطريقة التسيير في المؤسسة .

المطلب الثالث : مؤشرات الأداء المالي

تعتبر دراسة مؤشرات الأداء المالي جانب بالغ الأهمية تمليه متطلبات التخطيط المالي السليم ،بإعتباره يمكن الإدارة من الحكم على الأداء السابق للمؤسسة والتنبؤ بالمستقبل بشكل دقيق ،ولايتم ذلك إلا من خلال وضع خطط مالية كفيلة بتحقيق أهداف المؤسسة ،بالإضافة إلى الرقابة المالية التي تهتم بتقييم كفاءة العمليات المالية عن طريق مجموعة من المعلومات المتوفرة في الميزانية وجدول حسابات النتائج لسنة مالية محددة ،ومقارنتها بنتائج التحليل لسنة مالية سابقة أو مقارنتها بنفس المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع أو بالمؤشرات المعيارية .

و تعرف النسب المالية على أنها:"علاقة بين رقمين ،وناتج هذه المقارنة يتم استخدامه لتقييم موقف معين ".

وتعرف كذلك أنها: "تعبير رياضي عن علاقة منطقية بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية المعدة عن فترة معينة وتأخذ شكل كسر عادي أو عشري أو نسبة مئوية"،والنسب المالية أيضا عبارة عن معدل أو مؤشر يكشف عن نقاط القوة والضعف في المؤسسة .

لا تكون هذه النسب ذات مدلولية في التحليل إلا إذا تم مقارنتها بنسب ذاتها على مدار عدة سنوات سابقة ،وفي ما يلي أكثر مؤشرات الأداء المالي شيوعا :[1]

أولا: مؤشرات السيولة

وهي مجموعة النسب المالية التي تتمكن من خلالها المؤسسة قياس قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها المالية الجارية ،عند استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى يمكن تحويلها بسرعة إلى نقدية دون أن يؤدي تحويل تلك الأصول إلى خسائر تؤثر سلبا على المركز المالي للمؤسسة ،ويقصد كذلك بها قدرة الأصول المتداولة على التحول إلى نقدية سائلة تكفي للوفاء بالإلتزامات المتداولة (ديون قصيرة الأجل) في مواعيد استحقاقها ودون تأخير ،وتهدف هذه النسب إلى تقييم قدرة المؤسسة المالية في الأجل القصير ،وهي تختلف بإختلاف الأطراف المستفيدة منها ويقع ضمن هذه النسب ما يلي :[2]

[1] حفصي رشيد ، مرجع سابق ذكره ، ص :39

[2] مخلوفي عبد الهادي ، مرجع سابق ذكره ، ص : 59، 60

1 – نسبة السيولة العامة أو نسبة التداول:

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة

كلما زادت هذه النسبة عن الواحد صحيح دل ذلك على وجود هامش أمان للمؤسسة ،يمكنها من سداد التزاماتها قصيرة الأجل ،ولكن ارتفاع هذه النسبة قد لا يترجم دائما بوضع سيولة جيد فقد يكون ناتج عن تضخم بنود الأصول المتداولة بسبب عدم التسيير الجيد للإدارة ،غير أنه في بعض المؤسسات الخاصة بقطاع الكهرباء والهاتف غالبا ما تكون نسبة التداول فيها أقل من الواحد و سببه يرجع إلى طبيعة النشاط بحد ذاته بالإضافة لضخامة الأصول الثابتة ،لكن ما يعوض هذا الإنخفاض هو انتظام التدفقات النقدية لتلك المؤسسات ،وهذا ما أدى بالباحثين إلى إعتبار أن النسبة المثالية للسيولة العامة هي بين (1،2) وهي تحدد تبعا لنوع القطاع وطبيعة الموجودات المتداولة ومدى انتظام التدفقات .

2- نسبة السيولة السريعة (السيولة المختصرة):

وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الإلتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة السريعة = أصول متداولة - المخزون / ديون قصيرة الأجل

قيمة هذه السيولة تتراوح بين 0.3كحد أدنى و 0.5كحد أقصى إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة والغير الجاهزة نصف الديون القصيرة أو أقل ،وإذا كانت منخفضة فتدل على صعوبة الدفع .

3- نسبة السيولة الحالية (الفورية):

وهي النسبة التي تهتم بأكثر أصول المؤسسة سيولة وهي النقدية وذلك في علاقتها بإلتزامات المؤسسة قصيرة الأجل ،وتعطى بالعلاقة الآتية :

نسبة السيولة الحالية = النقدية / إجمالي الخصوم المتداولة

إذا كانت أكبر من الواحد فهذا يدل على تراجع نشاط المؤسسة،نقص الإستثمارات ،فائض النقدية .

ثانيا : مؤشرات المديونية

وهي النسب المهمة بالنسبة للمقرضين والمستثمرين ،حيث تظهر مدى مساهمة الديون سواء ممثلة في الإلتزامات قصيرة الأجل أو طويلة الأجل في تمويل أصول المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك من بينها:[1]

[1] مخلوفي عبد الهادي ، مرجع سابق ذكره ، ص :61

1 – نسبة الديون إلى إجمالي الأصول :

تقيس هذه النسبة نسبة الديون التي ساهم فيها الغير بالنسبة إلى إجمالي أصول المؤسسة حيث كلما زادت النسبة كلما قلت قدرة المؤسسة على الإقتراض الخارجي بالمستقبل وتساوي :

نسبة الديون إلى إجمالي الأصول = [(المطلوبات المتداولة +المطلوبات طويلة الأجل)] ×100 / الأصول

تعتبر هذه النسبة مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات فهي توضح لها مدى التوازن الموجود في الهيكل المالي بين مصادر التمويل الذاتي ومصادر التمويل الخارجية وتعطى بالعلاقة التالية :

نسبة الديون إلى حقوق الملكية = [(الديون ×100) / حقوق الملكية]

3- معدل تغطية الفوائد: يوضح مدى قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وتحمل أعبائها ،وكلما كان كبيرا دل على قدرة المؤسسة في الوفاء بإلتزاماتها ويؤكد المقرضون والدائنون على هذا المعدل من أجل الإطمئنان قبل إعطاء أي قرض

معدل تغطية الفوائد= صافي الربح قبل الفوائد والضريبة / الفوائد المدفوعة

ثالثا : مؤشرا

يطلق عليها أحيانا نسب إدارة الموجودات ،وتقيس هذه النسبة مدى كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع مواردها المالية توزيعا مناسبا على الأصول المختلفة ،وتأتي أهمية هذه النسبة من خلال سرعة تشغيل أصول المؤسسة (دورانها)حيث أنها تؤثر في الدورة الإنتاجية للمؤسسة من خلال تحويل النقد إلى الصناعة ثم إلى النقد مرة أخرى ،وهذا ما يؤثر على ربحية المؤسسة وسيولتها ومن أبرز النشاط مايلي :[1]

1 – معدل دوران مجموع الأصول :

يقيس هذا المؤشر درجة استغلال أصول المشروع على اختلاف أنواعها (أصول ثابتة ومتداولة)في توليد الأرباح من المبيعات وتعطى بالعلاقة التالية :

معدل دوران مجموع الأصول = صافي المبيعات / مجموع الأصول الصافية

وتنقسم هذه النسبة إلى نوعين هما :معدل دوران مجموع الأصول الثابتة ،معدل دوران مجموع الأصول المتداولة .

معدل دوران مجموع الأصول الثابتة = صافي المبيعات / صافي الأصول الثابتة
معدل دوران مجموع الأصول المتداولة = صافي المبيعات / صافي الأصول الثابتة

[1] مخلوفي عبد الهادي ، مرجع سابق ذكره ، ص : 61،62

2- معدل دوران المخزون :

يقيس هذا المعدل مدى سلامة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة في إدارتها للمخزون من خلال ربط تكلفة التخزين مع تكلفة المبيعات خلال دورة مالية معينة أي عدد مرات التي يمكن أن يتحول فيها المخزون إلى مبيعات ودرجة سيولة المخزون وتعطى بالعلاقة التالية :

معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات / متوسط رصيد المخزون
متوسط رصيد المخزون = (رصيد أول مدة +رصيد آخر مدة)÷ 2
معدل دوران المخزون باليوم = معدل دوران المخزون / 360يوم

3- معدل دوران المدينين (العملاء):

يعكس هذا المعدل عدد المرات التي تتحول فيها الحسابات المدينة في المؤسسة إلى نقدية في الدورة المالية ويعطى بالعلاقة التالية :

معدل دوران العملاء = صافي المبيعات الآجلة / متوسط المدينين

يعبر هذا المعدل عن سرعة حركة الإستثمار في الحسابات المدينة ،أي عدد مرات البيع بالإئتمان ثم التحصيل حيث أن ارتفاع هذا المعدل يعكس كفاءة المؤسسة في تقديم الإئتمان وتحصيله ،أما فيما يتعلق بمتوسط الفترة فهي تعكس المدة التي تبقى فيها المبيعات الآجلة ديونا بذمة الآخرين وتعطى بالعلاقة التالية :

فترة تحصيل الحسابات المدينة بالأيام = 360 يوم / معدل دوران الحسابات المدينة

حيث أن معدل دوران الحسابات المدينة وفترة تحصيلها يتعلقان بسياسة البيع بالأجل وهذه السياسة تختلف من مؤسسة إلى أخرى .

4 – معدل دوران الدائنين (الموردين):

تعبر هذه النسبة عن قدرة المؤسسة على إدارة الموردين من خلال سداد إلتزاماتها المتداولة حيث تعطى بالعلاقة التالية :

معدل دوران الموردين = صافي المشتريات الآجلة / متوسط الدائنين
فترة التسديد الممنوحة للمؤسسة= 360يوم / معدل دوران الحسابات الدائنة

رابعا: مؤشرات المردودية

تعتبر هذه المجموعة من النسب المحصلة النهائية لأداء المؤسسة ،كون أن النسب السابقة تختص في تقييم جوانب معينة من الأداء بينما هذه النسبة تبين قدرة المؤسسة على تحقيق الربح من خلال الأنشطة التي تقوم بها وبالتالي الحكم على الأداء الكلي للمؤسسة وتنقسم هذه النسب إلى ما يلي :[1]

1 – مردودية استثمارات المساهمين : ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

مردودية استثمارات المساهمين = الربح الصافي بعد الضريبة / استثمارات المساهمين

2– مردودية القيمةالصافية : تحسب بالعلاقة التالية :

مردودية القيمة الصافية= صافي الأرباح بعد الضرائب / صافي المبيعات

3- مردودية مجموع الأصول : يعبر عنها بالعلاقة التالية :

مردودية مجموع الأصول = الربح الصافي بعد الضريبة /مجموع الأصول

4 – المردودية التجارية : ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

نسبة الهامش الصافي = الربح الصافي / رقم الأعمال

5 – المردودية المالية : ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

نسبة المردودية المالية = الربح الصافي / إجمالي الأصول الصافية

6 – نسبة المردودية : ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

نسبة المردودية = هامش التمويل الذاتي / رأس المال المستثمر الحالي

7- نسبة مردودية الأموال الخاصة : ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

نسبة مردودية الأموال الخاصة = الربح الصافي / الأموال الخاصة

[1] بن خروف جليلة (2009)،دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات ،رسالة ماجستير، جامعةبومرداس ، ص : 90-92

خامسا : مؤشرات التوازن

تتمثل مؤشرات التوازن في :[1]

1 – رأس المال العامل :

يعرف رأس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة (أي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنية لا تتعدى السنة)وبين الخصوم المتداولة (الإلتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لا تتعدى السنة)،ويتم حسابه كما يلي :

رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

رأس المال العامل = الأصول المتداولة – ديون قصيرة الأجل

ويمكن تقسيمه إلى أربعة أنواع هي :

- رأس المال العامل الخاص
- رأس المال العامل الأجنبي
- رأس المال العامل الإجمالي
- رأس المال العامل الصافي

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة – الأصول الثابتة

رأس المال العامل الأجنبي = رأس المال العامل الصافي – رأس المال العامل الخاص

رأس مال العامل الأجنبي = مجموع الأصول المتداولة

رأس مال العامل الصافي = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

ملاحظة:

- عندما يكون رأس مال العامل الصافي أكبر من الصفر يعبر عن وجود توازن مالي .
- عندما يكون رأس مال العامل الصافي يساوي الصفر يدل على أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة فقط .
- عندما يكون رأس مال العامل الصافي أقل من الصفر يعبر عن وجود عجز مالي وعدم قدرة المؤسسة على تمويل إستثماراتها .

[1] مخلوفي عبد الهادي ،مرجع سابق ذكره ، ص :65

2- إحتياجات رأس المال العامل :

يمكن تعريف الإحتياج من رأس مال العامل على أنها رأس مال العامل الأمثل ،أي ذلك الجزء من الأموال الدائمة الممول لجزء من الأصول المتداولة ،والذي يضمن للمؤسسة توازنها المالي الضروري ،وتظهر هذه الإحتياجات بالعلاقة التالية :[1]

إحتياجات رأس المال العامل = (قيم الإستغلال+ قيم غير جاهزة) – (الديون قصيرة الأجل – سلفات)

3 – الخزينة :

الخزينة الصافية هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة الإستغلال ، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فورا ،والخزينة الصافية على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن وجود توازن مالي بالمؤسسة وتحسب كما يلي :[2]

الخزينة الصافية = القيم الجاهزة – سلفات مصرفية
الخزينة الصافية = رأس المال العامل –إحتياجات ر أس المال العامل

ملاحظة :

- عندما تكون الخزينة صفرية فهي تدل على الحالة المثلى وتعبر عن وجود توازن مالي .
- عندما تكون الخزينة موجبة فهناك فائض في رأس المال العامل مقارنة بإحتياج رأس المال العامل.
- عندما تكون الخزينة سالبة أي رأس المال العامل أقل من الإحتياج أي أن المؤسسة بحاجة إلى موارد مالية لتغطية إحتياجاتها المتزايدة من أجل استمرار النشاط .

المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

بعد الدراسة النظرية لجانبي التدقيق المحاسبي والأداء المالي سنحاول عرض العلاقة الموجدة بين التدقيق المحاسبي والأداء المالي نظريا ،وكان هذا بعد إجراء الدراسة الميدانية خلصنا إلى ما يلي :

المطلب الأول : دور التدقيق المحاسبي في إكتشاف الفساد والحد منه

نظرا لإنتشار ظاهرة الفساد المالي من غش و إحتيال التي تتعرض لها المؤسسات ودورها في إنهيارها وحدوث خسائر كبيرة لديها وخروجها من السوق وضياع أموال المساهمين ،مازلنا نبحث في دور التدقيق المحاسبي في ضبط وتحسين الأداء المالي ،فلابد أن نعرج على دور التدقيق المحاسبي في مكافحة الفساد المالي والتقليل من حالاته حيث أن وجود التدقيق والرقابة دائما يمنع من تسول له نفسه بالقيام بالأعمال الغير

[1] مخلوفي عبد الهادي ، ملرجع سابق ذكره ، ص :65-66
[2] بن خرف جليلة ، مرجع سابق ذكره ، ص :92

المشروعة حيث أن تدقيق أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات وأية عملية تخصيص غير مناسبة للأصول والموجودات ،وينشأ خطر الإحتيال من وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين تدفعه إلى ممارسة الإحتيال،وجود فرصة سانحة مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية ،وكذا عدم نزاهة الشخص القائم بالتحايل وبالتالي يقع على عاتق مدقق الحسابات تلمس الحالات السابقة بشكل دائم وعدم إغفال أي إشارة قد توحي بحدوث الغش والإحتيال و رصدها و متابعتها و معاقبة مرتكبيها ،وهذا يعتبر أحد الأدوار التقليدية للتدقيق المحاسبي حيث أن الحذر والشك المنطقي أو ما يقصد به الشك المهني من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها المدقق والتي تساعده في مهمته ،وقد أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول دور التدقيق المحاسبي في إكتشاف الغش والإحتيال في القوائم المالية إلى أهمية أن يرفع التدقيق تقاريره إلى مجلس الإدارة وليس الإدارة العليا للمؤسسة وذلك يتم بعد إجراء التحقيقات والتحريات الكافية من طرف مدقق الحسابات الذي تشترط فيه الإستقلالية العالية وعدم تدخل أي فرد كان في مهامه.

وكما رأينا يعمل التدقيق المحاسبي على الحد من الفساد المالي ،وبالتالي جودة المعلومات والقوائم المالية الذي يكون في صالح أداء المؤسسة المالي ويعمل على تحسينه .[1]

المطلب الثاني : مساهمة التدقيق المحاسبي في إتخاذ القرارات

يلعب التدقيق المحاسبي أدوارا مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات جودة وفعالية ،وبالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرارات فإن التدقيق المحاسبي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لإتخاذ القرارات الإدارية و تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية و إعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع وبذلك يتم تشخيص الوضع المحيط و تحديد درجة الخطر الناجم ومن تم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك ،ليبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق المحاسبي ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الإقتراحات المناسبة ،فينتج بذلك و من خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لإتخاذ القرار وتساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية .

حيث تكتسي التقارير التي يعدها المدقق أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات و اقتراح التحسينات ويعطي هذا التقرير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الإستثمار والتمويل حيث حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لإتخاذ

[1] مخلوفي عبد الهادي ، مرجع سابق ذكره ، ص :68

قراراتها التي تكون في صالحها ،حيت أن اتخاذ الإدارة العليا لتوصيات المدقق بعين الإعتبار وعلى أساسها يتم إتخاذ قراراتها هذا يساهم في التحسين من أداء المؤسسة المالي ويعطيها مركز تنافسي في السوق ويستوجب في ذلك أن يتمتع مدقق الحسابات في المؤسسة بالإستقلالية الكافية لقيام بمهامه .[1]

المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين إدارة المخاطر

إن التدقيق المحاسبي له دور في إدارة المخاطر لأن تدقيق إدارة المخاطر يكشف عن نقاط ضعف البرنامج وبالتالي يخلق فرصة لعلاج عيوبه ،ومن الواضح أن المؤسسة لن تستفيد إذا وضع التقرير على الر ف من أجل الرجوع إليه مستقبلا،وبينما سيوفر الكثير من المناقشات مرجعا مفيدا لسنوات مقبلة حيث كل التقارير تحتوي على توصيات قوية ،ومنه يتضح أن العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة ،فهذا الأخير يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تحسين وتقوية فعالية الكيفية التي تدير بها مخاطرها ،وتجنبا للمخاطر والتقليل منها وإكتشاف الأخطاء قبل أن تصبح باهظة التكاليف ويعمل على حسن التعامل معها ،وبالتالي يقلل الخسائر ويرفع من أداء المؤسسة المالي وهو الهدف الذي تسعى إليه كل مؤسسة .[2]

[1] مخلوفي عبد الهادي ، مرجع سابق ذكره ، ص :68-69

[2] نفس المرجع ، ص 69

خلاصة الفصل الثاني :

إن الأداء المالي هو عملية التعرف على مدى تحقق الأهداف المالية للمؤسسة التي تمكن من تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل ، و يتوقف تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية على التحكم الجيد في مختلف وظائفها عن طريق أساليب ر قابية محكمة تشمل جميع نشاطات المؤسسة وتتمثل في التدقيق المحاسبي فهو يعمل في صالح المؤسسة بتقديم توصيات حول تقييم الوضع المالي، والحد من الفساد المالي و معالجة العمليات من حيث الكفاءة والفعالية ،وبالتالي المساهمة في تحقيق أقصى كفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية عن الأداء المالي من خلال المساهمة في عملية التحسين التي تكون لصالح المؤسسة كون أن القرارات المتخذة داخل المؤسسة لها انعكاسات على الأداء المالي .

ولذلك يستوجب توفر آلية التدقيق المحاسبي في المؤسسة من أجل تحسين أدائها.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية بما تحتويه من مفاهيم حول التدقيق المحاسبي من جهة و الأداء المالي من جهة أخرى، باعتبار أن التدقيق المحاسبي إحدى الأدوات التي تساهم في تحسين الأداء المالي و المؤشرات الدالة عليه من نسب ومؤشرات التوازن ،ولمحاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ،تم اختيار إحدى المؤسسات الجزائرية لإجراء الدراسة الميدانية والمتمثلة في مؤسسة ميناء مستغانم .

و لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث متمثلة في:

- المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة
- المبحث الثاني : طريقة التدقيق المحاسبي والأداء المالي في المؤسسة
- المبحث الثالث:مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة

يعتبر ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل ،فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية و خدمات الصيد البحري .

و سنتناول من خلال هذا المبحث التعريف بالمؤسسة، أهدافها وهيكلها التنظيمي بالتفصيل.

المطلب الأول : لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم والتعريف بالمؤسسة

1 – لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم EPM:

- يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو،بين خطي العرض 35°و 56°شمالا وخطي طول 00°و 05°شرقا .

- كان خليجا صخريا حادا يمتد بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة ،استخدمه القراصنة لإقتسام الغنائم فيما قبل 1833م "مرسى الغنائم" ومن هنا سميت المدينة بمستغانم .

- في سنة 1848م أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80م ليصل امتداده ل 825م بحلول سنة 1881م.

- انطلق أول مشروع لتهيئة الميناء سنة 1882م وبعد 3سنوات أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة ،ومن ثم تلته أعمال تهيئة ضخمة بين 1890م و 1904 م انتهت بميلاد أول حوض للميناء .

- بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء 1941م تم إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430م فيما بين نهاية 1955م وبداية 1959م منذ ذلك الحين يتم تطوير الميناء بما يتماشى مع متطلبات المنطقة ،حيث أصبح يشكل اليوم جزءا أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل ،في المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية .[1]

2- تعريف مؤسسة ميناء مستغانم :

- تاريخ التأسيس :1982/08/14م بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287الصادر بتاريخ 14-08-1982،تاريخ استقلالية المؤسسة 1989/02/29م.

- النظام القانوني للمؤسسة : مؤسسة عمومية – إقتصادية –شركة ذات أسهم .

- رأس المال الإجتماعي : 25000000دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ".

- المخازن : عددها 16 مخزن بمساحة 7455م^2 .

- الأحواض : الحوض الأول بمساحة مائية تقدر ب 14 هكتار.

الحوض الثاني بمساحة مائية تقدر ب 16 هكتار.

- مهام المؤسسة :

- إستغلال الآلات و الإنشاءات المينائية .
- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية .
- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين .

[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

- مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية .
- مزاولة عمليات القطر ، القيادة ،الإرساء وغيرها .
- القيام بكل العمليات التجارية ،المالية ،الصناعية والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم .[1]

المطلب الثاني : أهداف وخصائص ميناء مستغانم

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي تميزها ،وتتمثل هذه الأهداف و الخصائص فيما يلي :[2]

1 – أهداف ميناء مستغانم :

تسعى المؤسسة إلى تحقيق الأهداف التالية

- ❖ تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع .
- ❖ تسيير أملاك الدولة .
- ❖ تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاءة عالية).
- ❖ تسيير الإستثمار وتطوير ميناء مستغانم .
- ❖ استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية .
- ❖ تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتجديد البنايات الفوقية للميناء .
- ❖ تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية .

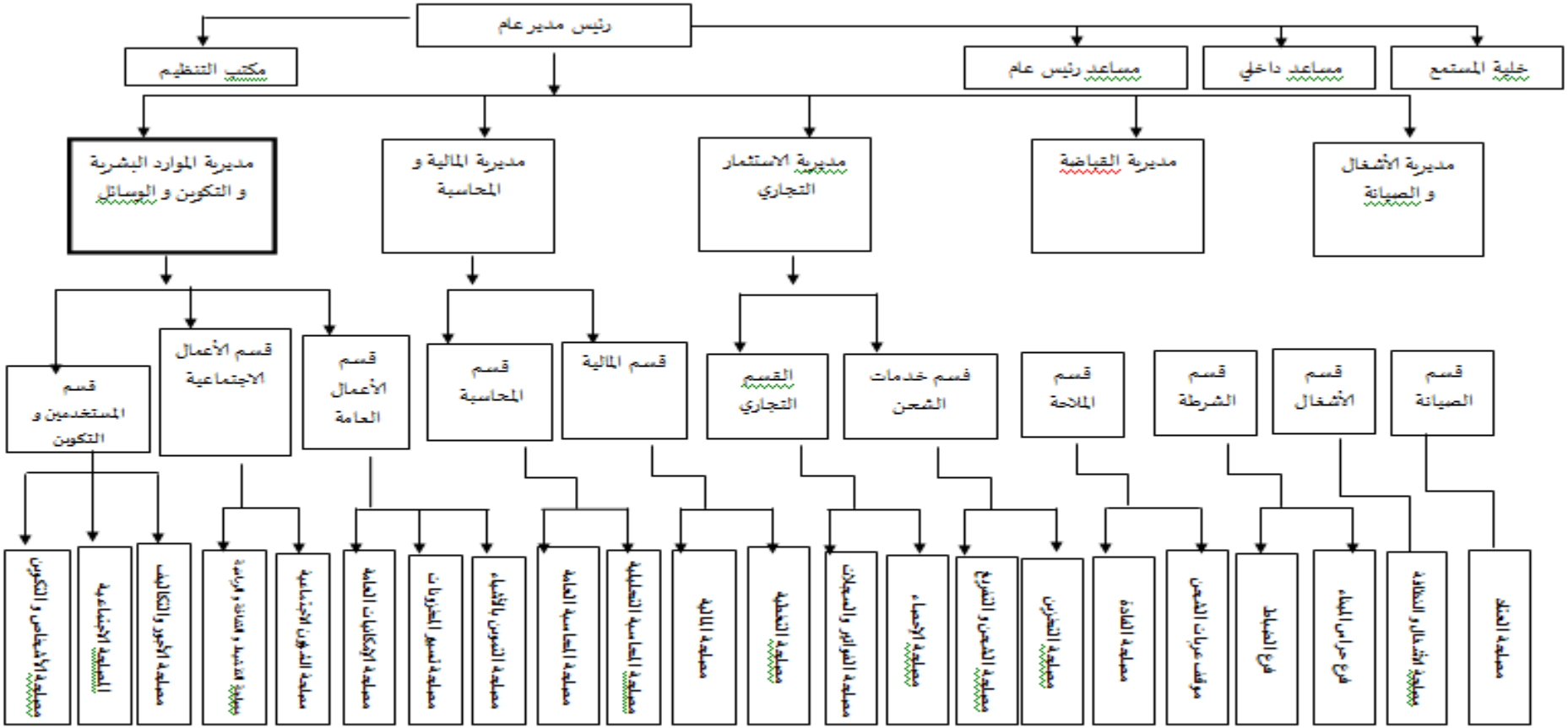
2- خصائص ميناء مستغانم :

- موقع جيو إستراتيجي هام .
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية .
- حماية جيدة للبضائع .
- تنوع طرق تسليم البضائع السكة الحديدية ،الطريق الأرضي (عبر التراب الوطني).
- بنى فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الإقتصاديين .
- إطارات وعمال مهيئون و مدربون على عمليات الشحن والتفريغ .
- إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب ،السكر ،الخمور وناقلات الزفت .
- ساعات عمل متواصلة 24سا/ 24ساو 7 أيام /7 أيام .

[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

[2] مديرية المالية والمحاسبة

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم



الشكل رقم (05.III) الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

شرح الهيكل التنظيمي :[1]

1 – المديرية العامة : وظيفتها التسيير ،المراقبة ،التنظيم والسير الحسن للمؤسسة ،ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليهم .

1-1-رئيس مدير عام :هو الممثل الوحيد القانوني للشركة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة .

2-1-مساعد مدير عام: حيث يعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة .

3-1- مساعد الأمن الداخلي :وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل الشركة ومعاونيه يشرفون على الحفظ من الأخطار المادية والبشرية والتصدي لكل الأخطار المحتملة.

4-1-مكتب التنسيق العام : وهو الشخص الذي يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه،والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المدريات والحفاظ على التسيير الحسن والسكينة للمديرية ومنع دخول الأجانب .

5-1- خلية التدقيق :هذه الخلية على علاقة مباشرة بالإدارة العامة وتتمثل مهامها في التأكد من احترام إجراءات التسيير وكذلك تدقيق و فحص العمليات والأنشطة المختلفة بالمؤسسة .

2 – مديرية الأشغال والصيانة :

وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ونعني بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الأجواء الملائمة للسير الحسن للعمل والمتمثلة في توفير الإنارة ،تعبيد الطرق ،بناء الهياكل،النظافة ،و إزالة الأخطار التي تهدد سلامة العمال .

أما الصيانة يقصد بها أن الشركة تمتلك عتاد و آلات تساعد على تنفيذ العمل بصفة منتظمة وسريعة وعليه فإن هذه الآلات قد تحتاج إلى عملية إصلاح في حالة تعرضها لعطب ،فيقوم عمال مؤهلون بعملية إصلاح لتلك الآلات .

1-2- قسم الصيانة :يقوم بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع الأنشطة وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة إلى استبدال المعدات ،وقطع الغيار ويتكون من مصلحتين :

[1] مديرية المالية والمحاسبة

أ – مصلحة الصيانة : وهي مسئولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع ، وموقف السيارات والمعدات الميكانيكية .

ب – مصلحة العتاد : تهتم بتنظيم عمل مشغلي الآلات و توفير ومراقبة معدات المناولة .

2-2- قسم الأشغال : يهتم بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء و أعمال الصيانة ويتكوم من مصلحة الأشغال والصيانة التي تشرف على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة .

3- مديرية قيادة الميناء :

تأمين حركة الملاحة (دخول السفن ،خروجها ،تحويلها من مركز رسوها إلى آخر)و تأمين الحدود المينائية ، وتتكون من دائرتين :

أ – دائرة الملاحة : تشرف مباشرة على جميع البحارة النائبين لها والملزمون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسئوليهم المباشرين ،ويلزم أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن لهؤلاء البحارة أن يتولوا مهامهم في المؤسسة .

ب – دائرة الأمن : وهي الدائرة المختصة في حفظ الأمن ،وتعني بالأمن كل الأخطار التي من شأنها أن تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال .

4 – مديرية الإستثمار التجاري : و تقوم ب :

- ❖ تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن ،التفريغ ،التخزين).
- ❖ تسيير أملاك الدولة المينائية .
- ❖ تسيير الإنشاءات المتخصصة .
- ❖ متابعة تطور تقنيات الإستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة.

وتتفرع هذه المديرية إلى:

4 – 1 –دائرة الشحن والتفريغ : تقتصر مهامها على الشحن والتفريغ والتخزين و الإستيراد و تتكون من :

4-1-1- مصلحة الشحن والتفريغ : هي الدائرة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرفأ الميناء أو التي تنتظر دورها للرسو وتتطلب عملية الشحن والتفريغ يد عاملة مؤهلة وغير مؤهلة كما تتطلب آلات ورافعات لتنفيذ العمل المنشود.

4-1-2- مصلحة التخزين : تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم كما تسهر على الا ستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين وتراقب وترسل مستندات التخزين إلى مصلحة الفواتير.

4-1-3- مصلحة الحاويات : وهي المصلحة المختصة على الإشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء ،ومعرفة محتوياتها وفرزها .

4 – 1 – الفرع التجاري : ينظم مهام مصلحة الفواتير ،الأملاك و الإنشاءات المتخصصة ،تسهر على ترجمة وتطبيق سلم الأثمان المعمول به وينقسم إلى مصلحتين :

1-2-4 مصلحة الفوترة: هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة ومكلفة بمتابعة دخول السفن ،إنشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في إعدادها .

2-2-4- مصلحة الإحصائيات : إعداد الدوريات الإحصائية .

_ خلية الدراسات والتخطيط : وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية وسنوية توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر ،ومع إحصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد ،وتحديد نوعية حمولة كل سفينة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه ،كما تضع مخططات تبين نسبة النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة ومقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل إذا وجد ،وتوضع المخططات لتوضيح السنة المقبلة وتحدد فيها الأهداف و الأرقام التي تهدف الشركة للوصول إليها ،وهذا طبعا عن طريق وضع احتمالات تقريبية .

_ خلية التسويق : وهي الخلية التي يتمحور دورها الأول في التعريف بالميناء ودوره الجيو استراتيجي بمنطقة الغرب الجزائري ،كونه يعتبر همزة وصل بين الغرب الجزائري، منطقة الوسط والجنوب الجزائري.

_ خلية المنازعات : وهي الخلية المختصة في المنازعات التي قد تنشأ أثناء تنفيذ العمل ،فهي قد تكون منازعات ناتجة عن إخلاء أحد المتعاملين مع الشركة بإلتزامات أو نتيجة اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية أو على أي أشكال من شأنه أن يؤثر على صحة التعاملات التجارية.

5 – مديرية المالية والمحاسبة :

وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة واحدة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، إحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، إمساك الدفاتر التجارية المبين للنشاط التجاري.

5 – 1 – قسم المحاسبة : إن المحاسبة العامة تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج .

5 – 2- مصلحة المحاسبة: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع العمليات الحسابية التي قامت بها الشركة والناتجة عن عمليات النشاط التجاري وتتمثل في قيد هذه العمليات سواء كانت مصروفات أو إيرادات أو أرباح في الدفاتر التجارية ، و إعداد الميزانية السنوية ولمعرفة الأصول والخصوم ،وهل الشركة حققت أرباح أو خسائر ،و إعداد تقرير سنوي يتولى الإشراف عليه الخبير الاقتصادي ويتولى هذه الأعمال

عمال مؤهلين ومتخصصين في المحاسبة العامة وكل هذا تحت إشراف ومتابعة مدير المحاسبة والمالية للشركة.

5 – 3 – مصلحة التحصيلات : تشرف على متابعة الأوضاع المالية للشركة وذلك بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الاقتصاديين وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين أو الالتزامات اتجاه الشركة مع تهديد هؤلاء المتعاملين (الزبائن) باللجوء إلى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم .

6 – مديرية الموارد البشرية :

تهتم بالعمال وما يحتجون إليه من تكوين كما أنها تنظم عملها اتجاه كامل بنية المؤسسة وتقوم بتطوير وتفتح العمال ولتحقيق الأهداف المرجوة كما أن لها تنظيم خاص بها .

1-6-مصلحة الأجر والتكاليف: تشرف على دفع أجور العمال و تكاليف العمل من منح ومكافآت نضير العمل الذي يقوم به العامل خلال الشهر الواحد و طول مدة تواجده في الشركة،والاستفادة كذلك من باقي الأرباح التي تحققها الشركة، وبمساعدة العمال وذلك بمنحهم كل الوثائق التي تبين ارتباطهم بالشركة.

2-6-مصلحة الإعلام الآلي: ينحصر دورها في إدخال أحدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال وذلك لتسهيل العمل بالوحدة وجعلها تواكب العصر الحالي.

3-6- مصلحة الوسائل العامة: تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات للمساعدة على تنفيذ العمل وقطع غيار مختلف المركبات وقطع الغيار الخاص بالقاطرة ومختلف العتاد ،كما تشرف مباشرة على جميع المهام التي يقوم بها أعوان الشركة أثناء تنفيذ أعمالهم في المهام الخاصة بداخل و خارج الوطن، كما تحرص و تضبط وتقيد جميع أملاك الشركة سواء كانت منقولة أو عقارات، وتقوم بعملية جرد لهذه الأملاك سنويا،كما تقوم بتأمينها من كل الأخطار المحتملة التي قد تتعرض لها.

4-6-مصلحة الخدمات الاجتماعية: تشرف وتعالج الجانب الاجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الاجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه ،وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد تصيبه سواء كانت حوادث عمل أو أمراض مهنية واستفادته من منح و تعويضات أثناء كامل مدة العجز أو المرض ومن جميع التأمينات الاجتماعية.

5-6-مصلحة التكوين: تهتم بتكوين و إعادة تأهيل الأشخاص المرشحين للتكوين في الخارج وتقوم بتوفير كل المستلزمات الخاصة بعملية التكوين ويقوم كذلك بوضع مخططات التكوين و إعداد الميزانية.

6-6- مصلحة النشاط الرياضي الثقافي : تشرف على جميع الأنشطة الرياضية والترفيهية التي تتم طوال السنة الواحدة لصالح أبناء العمال والعمال كمكافأة لهم على المجهودات المبذولة طوال السنة وتتمثل في

برمجة رحلات سياحية خلال الأعياد الموسمية و موسم الإصطياف، أما الأنشطة الرياضية فتتمثل في برمجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الاقتصادية الأخرى لتوحيد و إشعارهم بروح التضامن و الإخاء فيما بينهم.

المبحث الثاني : طريقة التدقيق المحاسبي و الأداء المالي في المؤسسة

من خلال الزيارة الميدانية التي قمنا بها للمؤسسة محل الدراسة تحصلنا على بعض المعلومات التي تخص موضوع بحثنا ،وتتجسد في واقع التدقيق المحاسبي و الأداء المالي، وكانت كما يلي:

المطلب الأول: التدقيق المحاسبي في المؤسسة

نظرا للتعاملات المتنوعة التي تقوم بها المؤسسة، وكثرة تدفق المعلومات المحاسبية والمالية، ومن أجل منع الأخطاء والانحرافات، تم اقتراح مدقق محاسبي ومالي تابع إلى الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق.

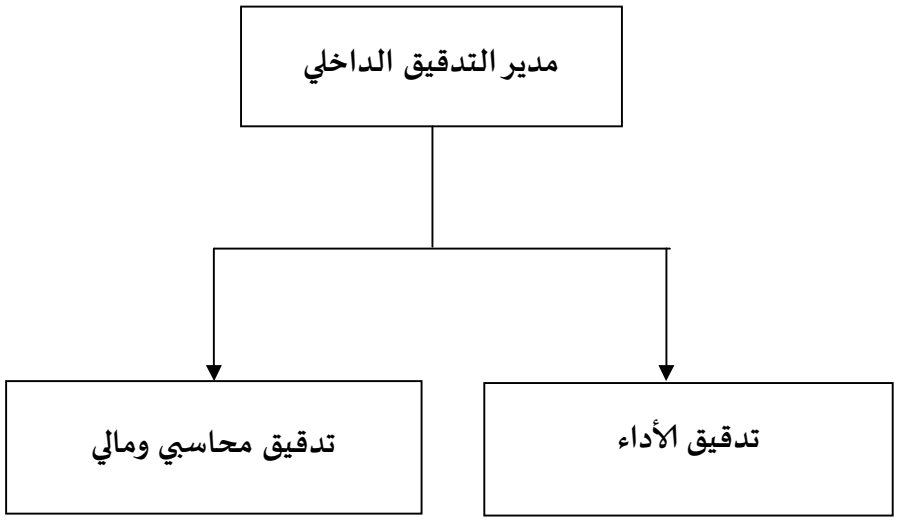
1 – مهمة المدقق المحاسبي والمالي :

يقوم المدقق المحاسبي والمالي بفحص مصداقية وصحة وشرعية وعدالة المعلومات المحاسبية والمالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والوسائل و الأساليب المستخدمة لتحديد قياس وتصنيف ونشر هذه المعلومات.

2 – الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي :

يوضح الشكل الموالي الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي :

الشكل رقم(III- 06): الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي



المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم

3- تنظيم العمل :

- التأكد من التسجيل المحاسبي وفقا لمبادئ المحاسبة .
- التأكد من التسجيل الصحيح لجميع العمليات لكل دورة محاسبية.
- التأكد من صحة و توزيع الإيرادات و التكاليف المتعلقة بالدورات المحاسبية الأخرى.
- دراسة سبل الحفظ على الأصول والتحقق من وجودها .
- تحديد الأخطاء والغش .
- التحقق من تنظيم الأوضاع المالية في إطار الجوانب المالية والمحاسبة والإقتصادية.
- فحص العمليات و البرامج من أجل التأكد من أن النتائج متناسقة مع الأهداف المسطرة لها .
- إعداد التقرير في الوقت المحدد وفقا للمعايير المقبولة عموما .

4 – المسؤوليات :

- تنفيذ جميع المهام الموكلة إليه من طرف مدير التدقيق .
- احترام البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي .
- المحافظة على الوسائل الموضوعة تحت تصرفه .
- احترام قواعد السلوك وفقا لأخلاقية المهنة .

5 – مؤهلات وشروط عمل المدقق المحاسبي والمالي :

أ – المؤهلات :

- التعليم العام: شهادة جامعية في المحاسبة والمالية .
- التكوين المهني: التدقيق المحاسبي والمالي ، IFRS/IAS
- الخبرة المهنية :الحد الأدنى 5سنوات في المحاسبة والمالية .

ب – شروط العمل :

- المهارات البدنية : حدة البصر والسمع ،وحالة بدنية جيدة .
- المهارات العقلية : العمل الجاد ،القدرة على الإتصال والتنظيم ،الفكر التحليلي والتركيبي.

المطلب الثاني: واقع الأداء المالي في المؤسسة

سوف نقوم في النقاط الموالية بعرض الميزانية و جدول حسابات النتائج الخاصة بالمؤسسة خلال الفترة 2015 -2016

الجدول رقم(III- 02): ميزانية الأصول لمؤسسة ميناء مستغانم

الأصول	المبلغ الصافي سنة **2015**	المبلغ الصافي سنة**2016**
الأصول الثابتة غير مادية	1875533.67	2613078.72
مباني	298516927.68	407773160.85
الأصول الثابتة الأخرى	1136892424.52	1329228790.30
الأصول قيد الإنشاء	26507830.11	69960177.95
المستحقات الأخرى المرفقة	70000000.00	70000000.00
عناوين أخرى مؤمنة	_	200000000.00
الأصول الضريبية المؤجلة	109684897.31	105795564.18
مجموع الأصول غير الجارية	**1643477613.29**	**2185370772.00**
المخزونات	36042646.42	57670682.76
زبائن	80755337.25	186434509.42
المدينين الآخرين	9058113.79	3794139.67
الضرائب وما شابهها	121317540.54	68120568.28
الموجودات وما يماثلها	1959420999.27	1261309418.47
مجموع الأصول الجارية	**2206594637.27**	**1577329318.60**
المجموع العام للأصول	**3850072250.56**	**3762700090.6**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

جدول رقم (III -03) : ميزانية الخصوم لمؤسسة ميناء مستغانم 2015-2016

الخصوم	المبلغ الصافي لسنة 2015	المبلغ الصافي لسنة 2016
رؤوس أموال خاصة	/	/
رأس المال الصادر	1500000000.00	1500000000.00
العلاوات والإحتياطات	424493871.73	859665921.70
فارق إعادة التقييم	_	_
النتيجة الصافية	273399340.92	102913590.90
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	2580185921.70	2462579512.60
الخصوم غير الجارية		
القروض والديون المالية	2293463.83	2293463.83
الضرائب المؤجلة	_	_
الديون الأخرى غير **الجارية**	794562056.28	755327516.81
مجموع الخصوم غير الجارية	**796855520.11**	**757620980.64**
الخصوم الجارية		
الموردون	34758591.26	68557433.226
الضرائب	112616376.27	84463652.817
الديون الأخرى	325655841.22	389478511.33
مجموع الخصوم الجارية	**473030808.75**	**542499597.36**
المجموع العام للخصوم	**3850072250.56**	**3762700090.60**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة .

جدول رقم(III- 04): حساب النتائج

البيان	2015	2016
رقم الأعمال	1588954421.34	1354570642.84
تغير مخزونات المصنعةوالمنتجات	_	_
اعانات الإستغلال	_	_
1انتاج السنة المالية	1588954421.34	1354570642.84
مشتريات مستهلكة	36250748.81	34471935.35
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	108171188.64	135083214.29
2 استهلاك السنة المالية	**144421937.45**	**169555149.64**
3 القيمة المضافة للإستغلال	**1444532483.89**	**1185015493.20**
مصاريف المستخدمين	837278626.07	842133544.32
ضرائب ورسوم ومدفوعات مشابهة	33861028.67	29839988.22
4 الفائض الإجمالي عن الإستغلال	**573392829.15**	**313041960.66**
المنتجات العملياتية الأخرى	1086704.07	51527840.46
الأعباء العملياتية الأخرى	7002630.03	9984474.80
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	320332056.17	30208936.95
استئناف عن خسائرالقيمة و المؤونات	10007032.34	53829455.87
5 النتيجة العملياتية	266932218.36	**100205845.24**
منتوجات مالية	39627158.32	38392361.09
مصاريف مالية	0	0
6 نتيجة مالية	**39627158.32**	**38392361.09**
7 نتيجة العادية قبل الضرائب	**306559376.68**	**138598206.33**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	66532659.02	31795282.30
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	-33338290.51	3889333.13
مجموع منتجات الأنشطة العادية	1649455655.07	1498320300.26
مجموع أعباء الأنشطة العادية	1376090646.90	1395406709.36
8 نتيجة الصافية للأنشطة العادية	273365008.17	**102913590.90**
العناصر غير العادية(منتوجات)	34332.75	_
العناصر غير العادية (مصاريف)	_	_
9 نتيجة غير عادية	34332.75	
10 نتيجة صافية للأنشطة العادية	**273399340.92**	**102913590.90**

- إعداد الميزانية المختصرة بالإعتماد على الميزانية المفصلة

جدول رقم(III- 05):الميزانية المالية المختصرة ل 2015-2016

الأصول	2016	%	2015	%	
الأصول الثابتة	2185370772.00	58.1%	1643477613.29	42.7	↑(541893158.71)
قيم الإستغلال	57670682.76	1.5%	36042646.42	1	↑(21628036.34)
القيم قابلة للتحقق	258349217.37	6.9%	211130991.58	5.5	↑(47218225.79)
القيم الجاهزة	1261309418.47	33.5%	1959420999.27	50.8	↓(698111580.8)
المجموع	**3762700090.60**	**%100**	**3850072250.56**	**100%**	↓(87372159.96)
الخصوم					
الأموال الخاصة	2462579512.60	65.5%	2580185921.7	67	↓(117606409.1)
ديون طويلة الأجل	757620980.64	20.1%	796855520.11	20.7	↓ (39234539.47)
ديون قصيرة الأجل	542499597.365	14.4%	473030808.75	12.3	↑(69468788.615)
المجموع	**3762700090.60**	100%	**3850072250.56**	100%	↓ (87372159.96)

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

1 – حساب مؤشرات التوازن المالي :

كما تطرقنا في الجاني النظري فإن مؤشرات التوازن المالي تتمثل في رأس المال العامل FR،إحتياجات رأس المال العامل BFR ، والخزينة TR .

1-1 –حساب رأس المال العامل :FR

يوجد طريقتين لحساب رأس المال العامل :

أ – حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية :

رأس المال العامل=(الأموال الخاصة+ديون طويلة الأجل)- الأصول الثابتة

جدول رقم(III- 06): حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية

السنوات / البيان	2015	**2016**
الأموال الخاصة CP	2580185921.7	2462579512.60
ديون طويلة الأجل DLT	796855520.11	757620980.64
الأصول الثابتة AF	1643477613.29	2185370772
رأس المال العامل FR	**1733563828.6**	**1034829721.2**

المصدر:من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم

ب – حساب رأس المال العامل من أسفل الميزانية :

رأس المال العامل = (قيم الإستغلال + قيم محققة + قيم جاهزة)- ديون قصيرة الأجل

جدول رقم (III -7): حساب رأس المال العامل من أسفل الميزانية

البيان / **السنوات**	**2015**	**2016**
قيم الإستغلال VE	36042646.42	57670682.76
قيم محققة VR	211130991.58	258349217.37
قيم جاهزة VD	1959420999.27	1261309418.47
ديون قصيرة الأجل Dct	473030808.75	542499597.365
رأس المال العامل FR	**1733563828.6**	**1034829721.2**

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق :

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل انخفضت سنة 2016 وهذا يدل على أن المؤسسة لا تمتلك سيولة جيدة .

1-2 حساب احتياج رأس المال العامل BFR:

إحتياج رأس المال العامل= (قيم الإستغلال+قيم محققة)- (ديون قصيرة الأجل- خزينة الخصوم)

جدول رقم(III- 08): حساب احتياج رأس المال العامل .

البيان / السنوات	2015	2016
قيم الإستغلال	36042646.42	57670682.76
قيم محققة	211130991.58	258349217.37
ديون قصيرة الأجل	473030808.75	542499597.365
خزينة الخصوم	-	-
احتياج رأس المال العامل	-225857170.7	-226479697.2

المصدر : من إعداد الطالة بالإعتماد على وثائق المؤسسة .

التعليق :

نلاحظ من خلال الجدول أن احتياج رأس المال العامل سالب في كلا السنتين وهذا يدل على أن المؤسسة لديها احتياج لتموين دورة الإستغلال .

1-3 حساب الخزينة الصافية :

الخزينة الصافية = قيم جاهزة – خزينة الخصوم

جدول رقم(III-09): حساب الخزينة الصافية

البيان / السنوات	2015	2016
قيم جاهزة	1959420999.27	1261309418.47
خزينة الخصوم	-	-
الخزينة الصافية	1959420999.27	1261309418.47

المصدر :من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق :

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة الخزينة انخفضت في سنة 2016 مقارنة مع سنة 2015 وهذا راجع إلى إنخفاض القيم .

2 حساب النسب المالية :

2 -1-نسب المردودية :

جدول(III-10): نسب المردودية

البيان / السنوات	2015	2016
نسبة المردودية المالية = النتيجة / الأموال الخاصة	%0.11	%0.04
المردودية الإقتصادية = النتيجة /مجموع الأصول	%0.07	%0.02
المردودية التجارية = النتيجة / رقم الأعمال	%0.17	%0.07

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة .

التعليق :

من خلال الجدول نلاحظ أن كل من نسب المردودية المالي و الإقتصادية والتجارية انخفضت سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا راجع لإنخفاض رقم الأعمال سنة 2016 .

2-2- نسب الهيكلة :

جدول رقم(III-11): نسب الهيكلة

البيان / السنوات	2015	2016
نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	%1.6	%1.4
نسبة المديونية = الديون / الخصوم	%0.32	%0.34

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق :

- نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم أكبر من 1 وهذا يعني أن المؤسسة غطت أصولها الثابتة بأموالها الدائمة.

- نسبة المديونية تقيس مدى مساهمة الدائنين في تمويل المؤسسة كذلك تسمح بمعرفة درجة الخطر ويستحسن أن تكون أقل من 0.5 ، ومن خلال الجدول نلاحظ أن هذه النسبة تراوحت بين 0.32 و0.34 أي أن المؤسسة في حالة جيدة .

2-3-حساب نسب السيولة :

جدول رقم(III-12): نسب السيولة

البيان / السنوات	2015	2016
نسبة التداول = (VE+VR+VD) / DCT	4.66	2.90
نسبة السيولة النسبية = DCT / (VD+VR)	4.58	2.80
نسبة السيولة الفورية = DCT / VD	4.14	2.32

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة .

التعليق :

- نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التداول أكبر من 1 وهذا يدل على وجود أصول متداولة لدى المؤسسة تمكنها من سداد التزاماتها من ديون ومستحقات اتجاه المؤسسات .

- نسبة السيولة النسبية : نلاحظ أن هذه النسبة مرتفعة وهذا ما يدل على امكانية سداد الإلتزامات القصيرة الأجل خلال فترة قصيرة .

- نسبة السيولة الفورية : نلاحظ أن هذه النسبة مرتفعة جدا وهذا يدل على أن المؤسسة قادرة على تسديد ديونها .

المطلب الثالث : نتائج الدراسة (إيجابيات – سلبيات)

عند زيارتنا للمؤسسة من أجل الحصول على المعلومات الضرورية لمحاولة تطبيق الجانب النظري على الجانب التطبيقي ،كان تقييمنا لعمل المدقق كالتالي :

الإيجابيات:

- دعم خلية التدقيق بمدقق محاسبي ومالي و بمدقق الأداء .
- يقوم المدقق الداخلي بالزيارات الميدانية للوحدات مرتين في السنة ليطلع على ما يحدث.
- يقوم المدقق الداخلي بإعداد التقارير اللازمة وإبداء رأيه الفني المحايد.
- في حالة وجود انحرافات يتم تصحيحها عن طريق إجراءات خاصة .

- يقوم مجلس الإدارة بمقارنة الأداء المنجز و الأداء الواجب انجازه ضمن الأهداف والخطط المطروحة .

السلبيات :

- وجود مدقق داخلي واحد .
- لا يطلع المدقق الداخلي على جميع ما يحدث عند قيامه بالزيارات الميدانية وذلك لضيق الوقت.
- لا يهتم المدقق الداخلي بتدقيق المؤشرات المالية .

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

سنتطرق في هذا المبحث عن مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء بميناء مستغانم .

المطلب الأول : تدقيق الميزانية المالية

أولا : عند تدقيق الميزانية المالية للمؤسسة اتبعنا الخطوات اللازمة لجانب الأصول والمتمثلة في :

- إعادة الإحتساب بالأرقام من أجل التحقق من صحة الأصول الثابتة.
- التحقق من الملكية .
- التحقق من الوجود الحقيقي للأصول .

1 – الأصول الثابتة:

الأصول	2016	%	2015	%
القيم الثابتة	2185370772.00	%58.1	1643477613.29	%42.7
المجموع	**3762700090.60**	%100	3850072250.56	%100

- نلاحظ أن الفرق بين النسب كبير ،ففي سنة 2015 كانت تمثل الأصول الثابتة 42.7%من مجموع الأصول وسرعان ما ارتفعت إلى 58.1%سنة 2016،و يعود سبب ذلك إلى اقتناء المؤسسة لتثبيتات جديدة.
- ويتم التحقق من القيم الثابتة بالجرد الفعلي للإستثمارات ،أوراق الملكية ،مراقبة ومتابعة جدول الإهتلاكات .

قيم الإستغلال:

الأصول	2016	%	2015	%
قيم الإستغلال	57670682.76	1.5%	36042646.42	1%
المجموع	**3762700090.60**	%100	3850072250.56	%100

- ارتفعت نسبة قيم الإستغلال وهذا نظرا لزيادة حجم المخزونات حيث تمت مقارنة الموجودات بالدفاتر والموجودات بالمخازن (الجرد الفعلي).

3 – القيم القابلة للتحقق:

الأصول	2016	%	2015	%
القيم القابلة للتحقق	258349217.37	%6.9	211130991.58	%5.5
المجموع	**3762700090.60**	%100	3850072250.56	%100

- أما بالنسبة للقيم القابلة للتحقق فكانت الخطوات كالتالي :

- القيام بعملية الجرد مع المحاسب.

- التأكد من الزبائن .

- تدقيق الزبائن المشكوك فيهم .

- نلاحظ أن نسبة القيم القابلة للتحقق ارتفعت وهذا نتيجة اكتساب عملاء جدد ؛أو توريد أشخاص آخرين .

4 – القيم الجاهزة :

الأصول	2016	%	2015	%
القيم الجاهزة	1261309418.47	%33.5	1959420999.27	%50.8
المجموع	**3762700090.60**	%100	3850072250.56	%100

- تم تدقيق القيم الجاهزة بالإعتماد على الكشوف البنكية .

- نلاحظ أنه انخفضت نسبة القيم الجاهزة بالنسبة لمجموع الأصول في سنة 2016إلى 33.5%مقارنة بالسنة السابقة ،و يعود السبب الرئيسي إلى زيادة حجم استثمارات المؤسسة وتوسع نشاطها وإستثمار أموالها وعدم تجميدها في الخزينة .

ثانيا :

عند الإنتهاء من تدقيق الأصول تم تدقيق جانب الخصوم ،حيث تم الرجوع إلى السجلات ودفتر الأستاذ واليومية للتأكد من المبالغ الموجودة بالميزانية.

1 –الأموال الخاصة والديون طويلةو قصيرة الأجل :

الخصوم	2015	%	2016	%
الأموال الخاصة	2580185921.7	%67	2462579512.60	%65.5
ديون طويلة الأجل	796855520.11	%20.7	757620980.64	%20.1
ديون قصيرة الأجل	473030808.75	%12.3	542499597.365	%14.4
المجموع	3850072250.56	%100	**3762700090.60**	%100

- نلاحظ انخفاض في الأموال الخاصة وهذا راجع للتخفيض من الاحتياط ؛ أو الحصول على نتيجة سالبة حيث تم تدقيق الأموال الخاصة كما يلي :

- التحقق من قيم رأس المال الظاهرة في ميزانية الشركة من خلال الإفصاح المحاسبي السليم لعنصر رأس المال .

- الإطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة الغير العادية وعلى محاضر مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما .

- نلاحظ انخفاض في قيمة الديون طويلة الأجل من سنة 2015 إلى 2016 ، وهذا راجع إلى تسديد المؤسسة جزء من قرضها الذي تحصلت عليه ،حيث تم تدقيقها كما يلي :

- التأكد من أن النظام الأساسي للشركة لا يمنع الإقتراض .

- الإطلاع على قرار مجلس الإدارة بالموافقة على عقد القرض .

- نلاحظ ارتفاع في قيمة الديون قصيرة الأجل وهذا راجع للزيادة في عدد الموردين حيت تم تدقيقها كالآتي:

- طلب الكشوف الخاصة بأسماء الحسابات الشخصية للموردين .

- مطابقة الكشوف مع دفتر الأستاذ للموردين ،وحساب إجمالي الموردين ،ودفتر أستاذ المشتريات .

- التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات قد أدخلت إلى المخازن .

المطلب الثاني : تدقيق المؤشرات المالية

بعد تدقيق عناصر الميزانية المالية المختصرة قمنا بتدقيق معطيات الأداء المالي (المؤشرات المالية)،وشملت رأس المال العامل ،إحتياجات رأس المال العامل ،والخزينة بالإضافة إلى بعض النسب .

أولا : تدقيق مؤشرات التوازن المالي

جدول رقم(III -13):تدقيق مؤشرات التوازن المالي

البيان	2015	2016
رأس مال العامل	1733563828.6	1034829721.2
احتياجات رأس المال العامل	-225857170.7	-226479697.2
الخزينة	1959420999.27	1261309418.47

- يمثل الجدول رأس المال العامل ،إحتياجات رأس المال العامل والخزينة،في الفترة 2015-2016،حيث لم يقيم من طرف المدقق الداخلي طيلة المدة لعدم اعتماده على هاته المؤشرات ،مما أدى إلى تذبذب وعدم انتظام هذه القيم وعدم وجود توازن مالي .

- نستخلص من خلال النتائج المتوصل إليها بإستخدام بعض مؤشرات التوازن المالي أن الأداء المالي في المؤسسة في حالة حرجة نسبيا ،إذ نلاحظ أن احتياج رأس المال العامل سالب في كلا سنتين وهذا يدل

على أن المؤسسة لديها احتياج لتموين دورة الإستغلال ،كما نلاحظ انخفاض في الخزينة وهذا راجع إلى انخفاض القيم .

ثانيا : تدقيق النسب المالية :

جدول رقم(IIII-14) تدقيق نسب السيولة :

البيان	2015	2016
نسبة السيولة العامة= الأصول المتداولة/الديون قصيرة الأجل	4.66	2.90
نسبة السيولة المختصرة =قيم قابلة للتحقق+ق .جاهزة/د.ق.الأجل	4.59	2.80
نسبة السيولة الجاهزة= القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل	4.14	2.32

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

- نسبة السيولة العامة :تكون هذه النسبة في أحسن وضعية عندما تفوق 1 .

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة العامة أكبر من 1 أي أن المؤسسة لديها قدرة على تسديد الديون من جهة ومن جهة أخرى لديها إمكانية الحصول على قروض أخرى ،وبالتالي يمكن القول أن المؤسسة استطاعت مواجهة التزاماتها في مواعيد استحقاقها وذلك بفضل السيولة التي لديها ،وذلك يعني أن وضعها المالي متوازن نسبيا .

- نسبة السيولة المختصرة: تكون هذه النسبة في أحسن وضعية عندما تكون محصورة بين 0.3و0.5

نلاحظ من خلال الجدول أن هذه النسبة تفوق النسبة المثلى مما يدل على أن هناك سوء استغلال الخزينة وهذه الوضعية غير ملائمة للمؤسسة .

- نسبة السيولة الجاهزة:تكون هذه النسبة أقل من 1.

من خلال الجدول نلاحظ أن هذه النسبة ليست جيدة للمؤسسة لأنها تجاوزت النسبة المثلى 0.2و0.3.

2 – نسب المردودية :

(III-15)جدول رقم تدقيق نسب المردودية

البيان	2015	2016
نسبة المردودية المالية	0.11	0.04
نسبة المردودية الإقتصادية	0.07	0.02
نسبة المردودية التجارية	0.17	0.07

- من خلال النتائج المتحصل عليها نلاحظ أن كل دينار واحد مستعمل من الأموال الخاصة يعطي نتيجة صافية قدرها (0.11في 2015)و (0.04في 2016)،كما نلاحظ أن كل من نسب المردودية المالية ،الإقتصادية والتجارية انخفضت سنة 2016 وهذا راجع لإنخفاض رقم الأعمال .

المطلب الثالث : تحليل وتفسير النتائج

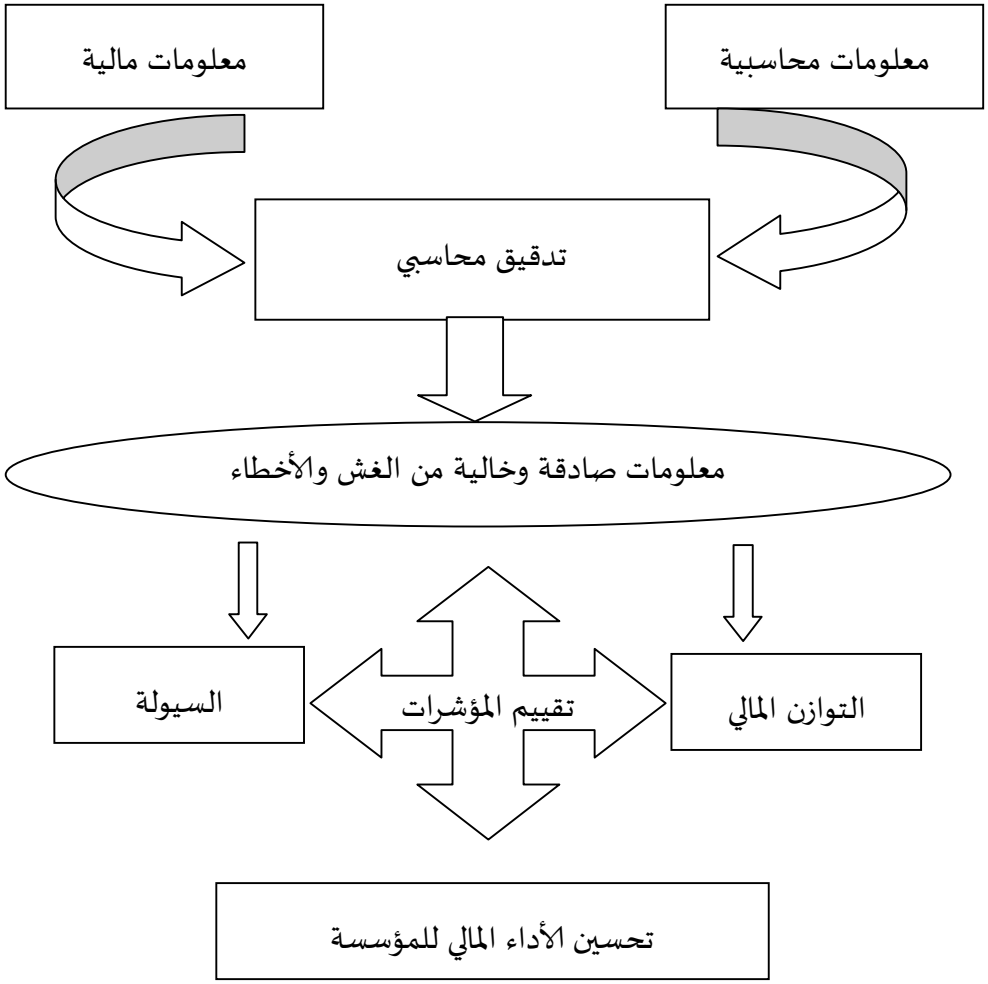
بعد القيام بعملية التدقيق المحاسبي لبعض مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة ميناء مستغانم ،وذلك بهدف معرفة مدى تأثير التدقيق المحاسبي على الأداء المالي وكيفية تحسينه إستنتجنا أن المدقق لا يعتمد على مؤشرات الأداء المالي وكانت هذه أهم النقاط التي توصلنا إليها بعد تدقيق مؤشرات الأداء المالي :

- بالنسبة للتوازن المالي فالمؤسسة في وضعية مالية حرجة نسبيا حيث انخفض رأس المال العامل سنة 2016و لتحقيق التوازن كانت الإقتراحات كالتالي .
  - الزيادة في الأموال الدائمة .
  - التخلي عن بعض الأصول الثابتة .
  - التخفيض من مخصصات إهتلاكات الأصول الثابتة .
- بالنسبة للخزينة فسجلت انخفاض وهذا راجع لإنخفاض القيم ولرفعها يجب على المؤسسة تحصيل الأموال من العملاء .
- بالنسبة للسيولة العامة فنقترح لتحسينها مايلي :
  - إعادة تصحيح الفواتير المرسلة للعملاء .
  - تسديد الديون قصيرة الأجل في فترة إستحقاقها .

من خلال الدراسة بالمؤسسة توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي يساهم بشكل كبير وفعال في تحسين الأداء المالي ،حيت يمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة ،وذلك بالإعتماد على المؤشرات المالية التي تعتبر صورة واضحة عن الوضع المالي ،ويتجلى دور التدقيق المحاسبي في تصحيح العمليات ومراقبتها حيث يجنب المؤسسة السرقة والغش وكذلك الأخطاء الغير مقصودة ،بالإضافة إلى توجيه جهود العمال نحو تحقيق أهداف المؤسسة ،وكل هذا يصب في مصلحة الأداء المالي للمؤسسة ووضعها في السوق بشكل عام .

والشكل الموالي يوضح دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي :

الشكل رقم(III-07): دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي



المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

خاتمة

يعتبر التدقيق المحاسبي وظيفة مهمة داخل المؤسسة لأن المؤسسة تسعى دائما لحماية ممتلكاتها وحقوقها ،وهذا لضمان بقائها و استمراريتها و التدقيق المحاسبي يساعدها في تحقيق أهدافها وهذا من خلال حماية المؤسسة من شتى أنواع التلاعب و الإهمال ،الغش والتزوير حيث يضمن سير عملياتها بشكل جيد ،وكذا سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية .

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة ،توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات .

فيما يخص اختبار الفرضيات ، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية :

- بالنسبة للفرضية الأولى" حق إطلاع المدقق على السجلات والدفاتر والمستندات وكل ما يساعده على أداء مهمته"، بعد الدراسة استنتجنا أن هذا حق من حقوق المدقق على الإدارة احترامه وتقديم كافة المعلومات التي يحتاجها المدقق لتسهيل مهمته وحتى يستطيع إبداء رأيه بكل موضوعية .
- بالنسبة للفرضية الثانية "إتباع المدقق لمنهجية واضحة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية" فهذه المنهجية تبين المراحل أو الخطوات المتبعة لعملية التدقيق بحيث تتطلب مهمة التدقيق وجود خطة محكمة وحصول المدقق على كافة أدلة الإثبات من أجل إعداد تقرير يبدي فيه رأيه .
- بالنسبة للفرضية الثالثة " تقييم الأداء هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على مواجهة المستقبل"،بعد الدراسة أثبتنا صحة هذه الفرضية حيث أن التقييم المالي هو قيام إدارة المؤسسة بفحص وتشخيص المركز المالي و مقارنة نتائج ما حققته وما ضيعته من فرص ،وتقديم خطط كفيلة بمواجهة المستقبل .
- الفرضية الرابعة "تحسين الأداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق إقتراحات وتوصيات عملية التدقيق "، تؤثر بشكل ايجابي في تحسين نوعية المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية عند اتباع نصائح وتوصيات المدقق إذ تتناقص حالات الغش ،التزوير والأخطاء وبالتالي يتحسن الأداء المالي .

أما النتائج المتحصل عليها بعد الدراسة الميدانية بمؤسسة ميناء مستغانم :

- يحظى التدقيق المحاسبي على مكانة هامة من خلال الخدمات التي يقدمها للمؤسسة .
- لتقرير المدقق أهمية في تحسين أداء المؤسسة .
- وجود مدقق داخلي واحد مسؤول على عملية التدقيق ،وهذا يؤدي إلى قصور في الأداء .
- لا يهتم المدقق بمؤشرات التوازن المالي .
- المدير العام هو من يقوم بتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة .
- المؤسسة لا تتابع أدائها المالي بشكل جيد رغم الضعف الذي يشهده .

التوصيات :

- دعم وظيفة التدقيق داخل المؤسسة .
- توفير إجراءات تسيير تساعد المدقق على القيام بمهامه على أكمل وجه .
- توعية العمال بأهمية عملية التدقيق حتى يكون هناك تعاون بين العمال والمدقق .
- مسايرة التطورات المرتبطة بهذه الوظيفة عن طريق تكوين المدققين بما يتناسب مع هذه التطورات.
- الاهتمام أكثر بمؤشرات الأداء المالي .

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع

الكتب :

1 – توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري،تدقيق ومراجعة الحسابات،الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع،2014 .

2 – محمد محمود الخطيب ،الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات ،دار حامد للنشر والتوزيع ،عمان، 2009.

3-محمد السيد سرايا،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري – المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي،الطبعة الأولى،الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث ،2007 .

الرسائل الجامعية:

1 – أولاد البركة أم كلثومو عيسى سمية،دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ،مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة أحمد دراية أدرار، 2015 -2016 .

2 – بن خروف جليلة،دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات،رسالة ماجستير،جامعة بومرداس ،2009 .

3 – حجبة منصورية ،دور التدقيق المحاسبيفي تحسين الأداء المالي دراسة مؤسسة سوناطراك،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم،2017 -2018 .

4 – حمو حبيب ،دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء المؤسسات الإقتصاديةدراسة حالة مؤسسةالترقية العقارية زيغام عبد القادر،مذكرة ماستر ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،2018-2019.

5 – حفصي رشيد،تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة،مذكرة ماجستير،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2010-2011.

6 – شريفي عمر ،التنظيم المهني للمراجعة،أطروحة دوكتوراه،جامعة سطيف 1 ،2012 .

7 – عيادي محمد لمين ،مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي،مذكرة ماجستير،جامعة الجزائر ،2007-2008

8 – مازون محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة ماجستير ،تخصص محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 3 ،2010-2011 .

9 – مخلوفي عبد الهادي ،دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الإقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد،مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي،جامعة محمد خيضربسكرة 2015-2016 .

المجلات :

1 –مجلة الباحث دورة أكاديمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الإقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء،د. الشيخ الداوي، العدد 7 ،2010،2009

2 – مجلة العلوم الإنسانية، عبد المليك مزهودة،الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم ،جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول ، 2010 .

الملخص

الملخص :

عرف التدقيق المحاسبي خلال السنوات الأخيرة تطورا كبيرا فلم يعد تلك العملية المحدودة التي تقتصر على تدقيق القيود والقوائم المالية ،بل وصل إلى أبعد من ذلك حيث أصبح اليوم وظيفة لا يستغنى عنها بإعتباره وظيفة حيوية تقوم عليها جميع أنشطة المؤسسة .

وتهدف الدراسة التي بين أيدينا إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر ،وبالضبط في مؤسسة ميناء مستغانم .

كان من أهم نتائج الدراسة أن التدقيق المحاسبي بالمؤسسة يتسم بالإستقلالية والموضوعية التامة وتوصلنا أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي – الأداء المالي – المؤسسة .

Abstract:

Accounting auditing has known during recent years a great development. It is no longer a limited process that is limited to auditing financial records and entries, but has gone further, as it has become today an indispensable function as it is a vital function upon which all the activities of the institution are based.

The study in our hands aims to know the role that auditing plays in improving the financial performance of the economic institution in Algeria, and precisely in the Mostaganem Port Corporation.

One of the most important results of the study was that the institution's accounting auditing is characterized by complete independence and objectivity, and we found that the accounting audit contributes to improving the financial performance of the institution.

Key words :

Accounting audit- Financial performance- Enterprise- *institution*.