الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و التسير
قسم العلوم و المالية المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة : علوم المالية و المحاسبة
التخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

الموضوع : أهمية التدقيق المحاسبي و الدور المنوط به في تحسين مردودية المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك أرزيو(GNL2Z)

مقدمة من طرف الطالب :
راشي كمال

تحت اشراف الأستاذ
بوشيخي بوحوص

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي		مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص		مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان		مستغانم

السنة الجامعية : 2018/ 2019

المقدمة العامة

الملاحـــق

الفهرس

الفهرس I

الإهداء III

تشكرات IV

قائمة الجداول والأشكال والاختصارات V

المقدمةالعامة 07

الفصل الأول عموميات حول التدقيق المحاسبي

تمهيد 11

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي 12

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي 12

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي 14

المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه 16

المبحث الثاني : خصائص التدقيق المحاسبي 19

المطلب الأول : مبادئ التدقيق 19

المطلب الثاني :أنواع التدقيق 21

المطلب الثالث: وسائل التدقيق 30

المبحث الثالث: معايير التدقيق 33

المطلب الأول:المعايير العامة 33

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني 34

المطلب الثالث: معيار إعداد التقرير 36

خلاصة الفصل 39

الفصل الثاني نظرة على المرد ودية وعلاقتها بالتدقيق

تمهيد 41

المبحث الأول: مدخل إلى المرد ودية ومقاييسها وأنواعها 42

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المرد ودية 42

المطلب الثاني: أهم مقاييس المرد ودية 43

المطلب الثالث: أنواع المرد ودية 47

المبحث الثاني : مكونات ومتطلبات وأهداف المرد ودية 50

المطلب الأول: مكونات المر دودية 50
المطلب الثاني: متطلبات المرد ودية 55
المطلب الثالث: طبيعة وأهداف المر دودية وخصائصها 58
المبحث الثالث: أهمية التدقيق بالنسبة لمر دودية المؤسسة 59
المطلب الأول:أهمية التدقيق داخل المؤسسة 59
المطلب الثاني: دور التدقيق في تحسين المردودية 63
المطلب الثالث: طرق تحسين المرد وديةِ 64
خلاصة الفصل 66

الفصل الثالث دراسة حالة مؤسسة سونطراك أرزيو GNL2Z

تمهيد 68
المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونا طراك 69
المطلب الأول: تعريف شركة سونا طراك 69
المطلب الثاني: مهام و أهداف المؤسس 71
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع سونا طراك و شرح 72
المبحث الثاني: تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعيGNL2Z 76
المطلب الأول: تعريف المركب 76
المطلب الثاني: تنظيم ومصالح مركب GNL2Z. 77
المطلب الثالث: مصلحة المالية 80
المبحث الثالث:علاقة ودور التدقيق داخل المجمع 81
المطلب الأول: دور ومهمة التدقيق 81
المطلب الثاني: الميزانية المالية للمنشأة 82
المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق و المر دودية 84
خلاصة الفصل 86
الـخاتـمة 87
المـراجع 89
المـلاحق 92

إهداء

أهدي هذا العمل إلى والدي العزيزين داعيا للمولى عز وجل أن يحفظهما

والى ابنتي قرة عيني رحمة

إلى كل من علمني حرفا و جلست متعلما بين يديه وكل من أعانني على إنجاز هذا العمل خاصة أصدقائي الأحباء

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي منا علينا بالوصول إلى هذه المرحلة التي ما كنا لنبلغها إلا بفضله

فالحمد لله عز وجل الذي ألهمني الصبر والثبات ومدني بالقوة والعزم على مواصلة مشواري الدراسي.

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة وأخص بالذكر

الأستاذ المشرف **بوشيخي بوحوص**

الذين لم يبخلوا عليا بالمساعدة وتقديم النصائح والتوجيهات الضرورية.

إلى الذين حضيت بشرف الجلوس متعلما بين أيديهم.

كل الأساتذة الذين استفدت من توجيهاتهم.

الفصل الأول

عموميات حول التدقيق المحاسبي

تمهيد:

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين فروع المحاسبة والذي تطور في الفترة الأخيرة بسبب الحاجة إليه ،وبسبب الوسائل والتقنيات المستعملة، وتطور التدقيق المحاسبي في ظل زيادة حجم المؤسسات وكذا ظهور شركات الأموال (مساهمة) وكذا لحماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم ولذا نتطرق في هذا الفصل إلى التطور التاريخي للتدقيق وأهميته والمعايير المتبعة في التدقيق.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشناها على مر ا لعصور، وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية،وقد لعب التدقيق دورا هاما في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجمع،ومدا الأطراف المختلفة بالآراء،كما سايرت المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات وحاولت تحديد الإطار النظري الذي يصون مهنة التدقيق.

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي مفهومه ،أهميته وأهدافه.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذقراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع[1].

مع اتساع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة Luca Pacioli تحت عنوان Somma de Arithmetica,Geometria,proprtioni protionalita عام 1494 فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه ،ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق[2] ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجو ة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي ،فان الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ،ولكن التغير المهم الذي طرأ خلال الفترة ولغاية 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ،والتغيير الآخر كان ألاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد نص على ذلك صراحة قانون الشركات ألإنجليزي لسنة 1862 ،الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة.[3]

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية روكسوناتي وكانت تتطلب ست سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة وكان لبريطا نيا الفضل في هذا التنظيم المهني،حيث أصبحت عملية التدقيق المحاسبي مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين " بإدنبرة 1854 ،ثم كندا 1880 ،وفي فرنسا 1881،والولايات المتحدة الأمريكية 1882، وألمانيا سنة 1896

[1] أ . د خالد أمين عبدا لله، تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع الأردن 2007، ص 17.

- 2- أ . د خالد أمين عبدا لله، تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 18

[3] د هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ،الطبعة الثالثة 2006 ، ص17.

وأستراليا 1904 ،وفنلندا 1911 ،مع العلم أن المهنة نشأت في هذه الدول قبل ذلك حيث تكونت سجلات لقيد أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين.[1]

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير عملية التدقيق من الجانب النظ ري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام ،والتي شهدنها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص،ولذلك سنتطرق فيما يلي لأهم المراحل التاريخية للتدقيق.[2]

المرحلة الأولى:

الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي ،حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة،والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر[3] كما تميزت هذه المرحلة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع للشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه ،واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

المرحلة الثانية:

الفترة ما بين 1500 و1850:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمدققين ، كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متط ورة كما هو مستعمل حاليا وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع[4].

المرحلة الثالثة:

الفترة مابين1850-1905

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدنه هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع ومع صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من طرف مدقق مستقل.

---

[1] د سامي محمد الوقاد وأ.لؤي وديان ،تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010، ص18.

[2] LIONEL COLLINS ET GERNARD VALIN, AUDIT ET CONTROLE INTERNE (ASPECTS FINANCIERS, OPERATIONNELS ET STRATEGIQUES) DALLOZ GESTION, PARIS, 4è EDITION, 1992, P17 .

[3] - د اشتيوي عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة1996، ص14.

[4] - د حسين القاضي، و د حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الأردن 1999، ص2.

كما كان هدف التدقيق في هذه الفترة ينحصر فيما يلي[1].

- اكتشافللغش والخطأ.
- اكتشافومنعا للأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- اكتشاف التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية والاختلاس.

المرحلة الرابعة:

الفترة من1905 إلى يومنا هذا

أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة مما أعطى للمدقق أهمية واضحة وجلية إذ أصبح الاعتماد على التدقيق الاختياري بأخذ عينات إحصائية في عملية التدقيق كما أبرز الهدف الأسمى ألا وهو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي

ما يميز هذا المطلب وهو مختلف التعريفات التي ميزت التدقيق المحاسبي وهي كالتالي:

لقد تعددت التعريفات الخاصة بالتدقيق المحاسبي من قبل المختصين والهيئات والأطراف الفاعلة في هذا المجال وبالرغم من اختلاف بعض المفاهيم من ناحية الشكل إلا أن المصب واحد والهدف نفسه .ولذا نذكر بعض التعريفات المتداولة فيما يخص التدقيق.

التعريف الأول

يرى البعض أن أصل المصطلح ظهر في القرن الثالث قبل الميلاد عندما حاول الرومان تطوير أسس تطوير الحسابات وقاموا بتعيين مدققين لمراجعة الدفاتر المحاسبية في الإمارات التي تخضع لسيطرة الإمبراطورية وفي هذه المرحلة ظهر مصطلح التدقيق إلى الوجود وأصبح شائع الاستعمال في مجال المال والأعمال وهو يقابل اللفظة الأجنبية " Audit " وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire" ومعناها يستمع لأن الحسابات في ذلك العصر كانت تعد من طرف الحكام ممثلي البلاط وتتلى على مسامع المدققين وبحضورهم أثناء الجمعية العامة للحكومة وقد استعمل هذا المصطلح في البداية قي أوروبا وفيما بعد شاع استعماله من طرف الجميع .

أما التدقيق ما هو إلا فحص القوائم المالية للمؤسسة بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء[2].

التعريف الثاني:

[1] - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة ، دار النشر، الأردن2006 ، ص19.

[2] - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، درا الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأ ولى، عمان الأردن، 2000 ص 8.

التدقيق هو التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن لإثبات لما تحتويه دفاتر وسجلات المن شأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير[1].

التعريف الثالث:

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية "التدقيق هو عملية منظمة وم نهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ،التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ،وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق[2].

التعريف الرابع:

عرفه اتحاد المحاسبين الأ مريكيين على أنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو الأرصدة الاقتصادية والأحداث ،وتقييمها بصورة موضوعية ،لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين ،وإيصال النتائج إلى المستفيدين[3].

التعريف الخامس:

عرفه الخبراء ا لمحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي على أن التدقيق فحص مهني مؤهل ومستقل لإبداء الرأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما[4].

من التعاريف السابقة نستخلص ما يلي:

-أن يكون المدقق شخص مستقل ومؤهل.

-عملية التدقيق عملية منظمة

- يجب أن يكون تقرير المدقق مبني على أدلة وقرائن إثبات .

- أن يكون المدقق بعيد عن أي تحيز كما يتسم تقريره بالحياد.

- أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات

- تقديم المدقق للتقرير النهائي،يتضمن رأيه حول صحة القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له

- أن يكون التقرير المقدم من طرف المدقق تم إعداده وفق القوانين والمبادئ المحاسبية.

تعريف شامل:

[1] - محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004 – 2005 ص 18.

[2] - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص20.

[3] - وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية ،1997،ص28.

[4] - Bernard germon, audit financier, guide pour l'audit de l'information financier des entreprises, 1ere édition, dunal, paris, 1991, 10,65.

التدقيق هو الفحص الإ نتقادي المنظم بواسطة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب بغية الحصول على أدلة وقرائن الإثبات لفحص أنظمة الرقابة الداخلية ،البيانات،الحسابات المثبتة في الدفاتر والسجلات بهدف أبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في أية فترة زمنية معينة ومدى تصويرها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة،ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية.

مما سبق يتضح لنا أن التدقيق يرتكز على ثلاث نقاط أساسية وهي:[1]

الفحص، التحقيق والتقرير.

- **الفحص:** يقصد بيه التأكد من صحة قياس العمليات التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.
- **التحقيق:**يقصد بيه إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم للأعمال المشروع عن فترة مالية معينة ،وكدلالة عن الوضع المالي في تلك الفت رة كما يجب الإشارة إلى أن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضى إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثبا تها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع أو خارجه وهو ختام عملية التدقيق ،حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي .[2]

المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه

أهمية التدقيق:

تستمد مهنة التدقيق أهميتها من خلال اعتماد مستخدمي المعلومات المحاسبية أو المستفيدين منها على تقرير المدقق من أجل اتخاذ القرارات المناسبة ،وكلما كبر حجم المؤسسات وزاد عدد مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما أضحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لا ستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية وذلك من خلال الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

أهمية التدقيق المحاسبي: للتدقيق أهمية كبيرة منها:[2]

1) **إدارة المؤسسة:**تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة محايدة التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاية عالية،و يعتبر تقرير المدقق بالنسبة لإدارة المؤسسة بمثابة رأي تعتمد عليه ودليل حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.

---

[1] -2 Bernard germon, audit financier, guide pour l'audit de l'information financier des entreprises, 1ere édition, dunal, paris, 1991, 10,65.

[2] - رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زيفان، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص27.

2) **الملاك والمستخدمين:** تعتمد على القوائم المدققة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراته إلى الجهة التي تتضمن حماية استثماراتهم وتحقق لهم أكبر عائد ممكن.

3) **الدائنين والموردين:** يعتمد الدائنون والموردون على تقرير المدقق من أجل التحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات قبل اتخاذ قرارالإئتمان التجاري والتوسع فيه ، وتفاوت تسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

4) **المؤسسات البنكية ومؤسسات الاقتراض الأخرى :** يعتبر التدقيق مهما لمثل هذه المؤسسات خاصة عند طلب العميل قرضا معينا أو تمويل المؤسسة ،حي ث تعتمد تلك المؤسسات في عملية منح القرض من عدمه على تقرير مدقق الحسابات حول القوائم المالية.

5) **المؤسسات الحكومية:** تعتمد المؤسسات الحكومية على القوائم المالية المدققة لوضع الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتأكيد التزاماتها بالقوانين و اللوائح والتنظيمات والإجراءات والتوجيهات بالإضافة إلى تحديد الانحرافات وأسبابها.

6) **رجال الاقتصاد:** تعتبر القوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات ذات أهمية لما تتضمنه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الاقتصادية.

7) **نقابات العمال :** تعتمد نقابات العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة من أجل تحديد السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال .

8) مصلحة **الضرائب:** تعتمد هذه المصلحة على البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المدققة من أجل الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب ومساعدة هذه المصلحة في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

9) **أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:** يساهم التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة وفعالية ممكنة لإنتاج مختلف السلع والخدمات التي تزيد الطلب عليها،فالموارد الناد رة تجنبها المؤسسات الاقتصادية القادرة على الاستخدام الأمثل لهذه الموارد من خلال الاعتماد على القوائم المالية المدققة، حيث أن القوائم المالية غير المدققة تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة صحيحة.

10) **أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني:** يعتبر ذو أهمية بالغة للاقتصاد الوطني من خلال تقديم الخدمات للأطراف السابقة الذكر،كما يساهم في تنمية المجتمع من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات واستغلال الموارد المتاحة،كما يساعد التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ويعتبر أفضل عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها الوطنية وخاصة ما يتعلق بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة المواطنين وتوفير الرفاهية لاقتصادية والاجتماعية لهم . ويمكن توضيح أهمية تدقيق الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال: [1]

[1] - سامي محمود الوقاد،لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى 2010، ص 26.

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات المتواجدة بالقوائم المالية المدققة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية ،وبالتالي يساعد التدقيق على تجنب مخاطر اتخاذ القرارات .
- الحصول على المعلومات ذات القيمة الموجودة بتقرير المدقق من أجل اتخاذ قرار معين.
- يساهم في دفع وبعث موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

11) **إدارة المشروع** : تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية ،والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة [1]

أهداف التدقيق:

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا في أهدافها وغاياتها وفي الطرق والإجراءات والوسائل وتقنيات التحقق والفحص وكذلك ازدادت الحاجة إلى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، خاصة القبلية منها لما لها من دور وقائي فعال في منع حدوث الأخطاء وتريح المدقق وتخفض تكاليف التدخل.

- ❖ اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي.
- ❖ تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية.
- ❖ يقوم بتمتين وتقوية نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ماحققته من أهداف،ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- ❖ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- ❖ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- ❖ تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- ❖ تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على المنشآت محل التدقيق أو العميل.

وللتدقيق شقين أساسيين فالأول يهدف إلى منع وقوع الأخطاء من خلال الرقابة القبلية والذاتية أما الثاني فمهمته ليس اكتشاف الغش والأخطاء فقط فحسب وإنما إظهار أسباب هذه الأخطاء والغش عند قيام المدقق بمهمته وإعطاء توجيه استشاري لتحسين النظام حتى لا تتك رر تلك الأخطاء مستقبلا.عموما يمكن القول بأن التدقيق المحاسبي يهدف إلى التحقق من بعض الأمور نوجز أهمها فيما يلي [2]

[1] - زيتوني إبراهيم، الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي على الاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة من معهد العلوم الاقتصادية، جامعة وهران، الجزائر، 2009 ، ص 20.

[2] - أحمد حلمي، مرجع سابق، ص 8،9.

- أن النظام المحاسبي سليم والضبط الداخلي كفئ والسجلات ملائمة لأعمال المنشأة وما يتطلبه القانون.
- أن الميزانية وجدول حسابات النتائج أو أية بيانات ختامية أخرى تتفق مع السجلات ومطابقة لها.
- أن المنشأة تملك كافة أصولها التي تظهر في الميزانية وأن القيمة التي تظهر بها هي القيمة الصحيحة.
- أن الخصوم الظاهرة في الميزانية تظهر بقيمتها الحقيقية.
- التزام المنشأة بالمتطلبات القانونية كافة (مثلا وجوب قيام المنشأة بعملية الجرد مرة في السنة على الأقل).
- متابعة ومراقبة درجة تنفيذ الخطط والسياسات وأسباب الانحرافات.
- حماية جميع أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع.
- المصادقة على الوثائق والتقارير المالية المودعة من طرف الإدارة وإعطائها مصداقية أكبر.[1]

المبحث الثاني : خصائص التدقي ق المحاسبي.

المطلب الأول : مبادئ التدقيق

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

- ركن الفحص.
- ركن التقرير.

وبناءا علي ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلي مجموعتين هما:[2]

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

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

2/1-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري :يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية و كذلك 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

[1] - George R,Terry et Stephen G Franklin, les principes du Management, Économico,8e édition, paris,1985, p519

[2] - د أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص23.

من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى 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 الإنساني :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.

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1/2-مبدأ كفاية الاتصال :ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر 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 ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

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

4/2-مبدأ السببية :يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 علي أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

-الاستقلالية.

-الكرامة.

-الموضوعية.

-الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة.

-السرية.

-السلوك المهني.

-المعايير الفنية.

بالإضافة إلي قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي علي المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها(التفسيرات، الجوانب المادية.)

مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلي الأخطاء المادية في القوائم المالي.[1]

المطلب الثاني :أنواع التدقيق:

توجد أنواع متعددة من تدقيق الحسابات كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلي عملية تدقيق الحسابات، والتنوع المتعدد للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم .أو أصل وجوهر عملية تدقيق الحسابات ذاتها[2] وبشكل عام يمكن تبويب التدقيق علي النحو التالي:

1-التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة

ويتضمن نوعين:

1/1-تدقيق المؤسسات العمومية :تنصب عملية التدقيق على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية ،إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين.

1/2-تدقيق المؤسسات الخاصة :هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعين مدقق خارجي ليدقق لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المدقق والمهمة المسندة إليه.[3]

2-من حيث نطاق عملية التدقيق:

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق

1/2-التدقيق الكامل :المقصود بتدقيق الحسابات الكامل، هي عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له.

وفي هذا النوع من تدقيق الحسابات يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات[4]

---

[1] - د أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره ، ص24.

[2] - د محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص27.

[3] - د زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار النشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص51.

[4] - د محمد فضل مسعد و د خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص28.

ومن الناحية النظرية يفترض في تدقيق الحسابات الكامل قيام المدقق بتدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي تمت فعلا، وتدقيق المراكز المالية لجميع الحسابات، أو فحص وتقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ويعني ذلك أن المدقق كان مسئولا عن إجراء حسابات كامل.

ويتناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها علي الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد علي هذا النوع من التدقيق فإن ذلك

يتوقف علي متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو هشاشة هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته.

2/2التدقيق الجزئي :هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من

قبل إدارة المؤسسة، كأن تتفق الإدارة مع المدقق علي تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء

.محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة[1] ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول علىعقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه

تقصيره في الأداء.

3-من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

1/3-التدقيق الإلزامي :هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسات وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة(قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حساباتها، ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله.[2]

وفي ضوء هذه التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القي ود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسئولا إذا ما رضخ لهذه القيود.

2/3-التدقيق الاختياري :وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد تتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء علي صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء

[1] - د نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص24.

[2] - د غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009، ص27.

وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد .وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلي الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب[1]

4-من حيث وقت عملية التدقيق:

1/4-التدقيق النهائي :ويقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت.

ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر

ويعاب علي هذا النوع من التدقيق ما يلي[2]

-الفشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب حال وقوعها

- قد يؤدي إلي تأخير القوائم المالية في المواعيد المحددة (قانونا) لأنه يستغرق وقتا طويلا.
- قد يؤدي إلي التضحية بالدقة اللازمة لتحقيق سرعة انجاز العمل.
- قد يؤدي إلي ارتباك العمل بمكتب التدقيق لتزامن إقفال الدفاتر في مؤسسات عدة يدققها.
- قد يؤدي إلي توقف العمل بمكتب التدقيق حتى يتسنى له جمع أدلة وقرائن الإثبات اللازمة.

ويطلق علي هذا النوع من التدقيق عادة تدقيق الميزانية العمومية ويلاءم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر علي فحص مفردات القوائم المالية وخاصة مفردات الميزانية فحصا تفصيليا للدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية لما هو ظاهر بالدفاتر والسجلات.

2/4-التدقيق المستمر :هو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابلت بإجراء الفحص والاختبارات علي مدار السنة، أي من خلال التردد علي المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية ومن خلال التدقيق المستمر يقوم المدقق بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به وفي النهاية يقوم بإبداء الرأي الفني المحايد في الموعد المحدد بعد أن يقوم بعملية تدقيق نهائية بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية[3]. ويلاءم التدقيق المستمر المؤسسات الكبيرة الحجم التي تتعامل بعدد كبير من العمليات اليومية

حيث أنه يصعب استخدام التدقيق النهائي فيها .ويتميز التدقيق المستمر بالخصائص التالية: [4]

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف علي المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى

[1] - د محمد سمير الصبان ود محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990، ص47.

[2] - د رأفت سلامة محمود ود أحمد يوسف كلبونة،و د عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص31.

[3] - د غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية،دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن،الطبعة الثانية، ص28.

[4] - أ د خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص29.

- سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة.
- انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المؤسسة أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي علي موظفي المؤسسة.
- انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المؤسسة، وذلك بسبب تردد المدقق على المؤسسة

وعلي الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أن إتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها:[1]

- ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق.
-أنه تدقيق غير متصل.
- توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة.

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق علي أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها

وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختباري.

5-من حيث القائمين بعملية التدقيق:

1/5-التدقيق الداخلي :يمكن تعرف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية. ويقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمي هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر من احدي أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي [2]

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي،وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

[1] - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص16.

[2] - د محمد سمير الصبان و د عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص30.

وقد ظهر وتطور التدقيق الداخلي نتيجة ما يلي: [1]

- تحول التدقيق من كامل تفصيلي إلي كامل اختباري.

- اعتماد الإدارة علي البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها إلي التأكد من دقة وصحة هذه البيانات.

- حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتضييق هامش الربح بين المؤسسات المختلفة.

- مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقواراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدي إلي اعتماد الإدارة كلية علي التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة.

ويشمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي .ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالمؤسسة لا يعني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص وتدقيق الحسابات، فالطريقة التي ينفد بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.

2/5-التدقيق الخارجي :هو الفحص ألانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة علي المركز المالي ونتائج الأعمال [2]

إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلي ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة [3] ويتضح من خلال التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي[4] :

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلي توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيه والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.

- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

---

[1] - د رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زيفان، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص33.

[2] - د سامي محمد الوقاد و أ لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى2010، ص40.

[3] - د محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، مرجع سبق ذكره، ص26.

[4] - د غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص26.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.
- أن وجود نظام داخلي للتدقيق لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.

وعلي الرغم من التشابه والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما، يمكن حصرها علي النحو التالي[1]

معيار التفرقة التدقيق الداخلي التدقيق الخارجي

1- **الهدف** خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.

خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.

2- **نوعية القائم**

موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك.

3- **درجة الاستقلال**

يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات، مثل إدارة الحسابات والمالية، ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها. يتمتع باستقلال كامل من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.

4 - **المسؤولية**

مسئول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلي المستويات الإدارية العليا.

مسئول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني فيالقوائم المالية إليهم.

5 - **نطاق العمل**

تحدد الإدارة نطاق العمل، فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل.

يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.

6- **توقيت التدقيق**

يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.

يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

1/6- التدقيق العادي :وهو التدقيق الذي يهدف إلي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية

[1] - د أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره ، ص17.

الختامية عن نتائج أعمال المؤسسة وعن مركزها المالي في نهاية فترة معينة، ويجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك، وقد يكون التدقيق العادي تدقيقا كاملا أو تدقيقا جزئيا إلا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم علي سلامة القوائم المالية للمؤسسة واتفاقها مع ما سبق تسجيله في الدفاتر والمستندات [1]

2/6- التدقيق لغرض معين :ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلي نتائج معينة يستهدفها الفحص [2] ويتم تكليف المدقق للقيام بهذا النوع من التدقيق من خلال عقد كتابي يحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، كأن تقوم المؤسسة بتكليف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية لها بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة، وقد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية، كأن تنتدب محاكمة مدققا لحصر تركة شخص ما أو لتصفية مؤسسة أو إعادة تقييم ممتلكات مؤسسة ما.

ومن الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة إلي حد كبير، فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا وخارجيا وإجباريا وعاديا في آن واحد، كما يمكن أن يكون داخليا وكاملا ولغرض معين.... الخ، ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة علي أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق.

1- التدقيق المالي:

ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج .أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة[3] وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعا في الاستعمال، ويشمل الفحص والتحقيق والتقرير أي فحص البيانات المحتواة في الدفاتر والسجلات، والتحقق من صحتها، ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها إلي الجهات ذات العلاقة.

وينقسم التدقيق المالي إلي:

1/1-التدقيق ألمستندي :ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات الحسابية المحتواة في تلك المستندات.

2/1-التدقيق الفني :ويتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون هنا أغلب الحوار بين إدارة المؤسسة والمدقق في قضايا النسب العادلة للإهلاك واقتطاع الاحتياطات، ومدى اقتناع المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

---

[1] - د نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، مرجع سبق ذكره ،ص28.

[2] - أ د خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص31.

[3] - أ د خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص12.

وتخضع لكافة العمليات المالية للتدقيق المالي و ألمستندي، والتي تقوم علي[1]:

-التأكد من أن الصرف يتماشي مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمولها.

-التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف

وفي حدود التدقيق ألمستندي لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والإيصالات والكشوف الأصلية.

-التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي.

2- التدقيق الإداري:

هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، وهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة، لذلك يقوم التدقيق الإداري بتدقيق جميع الأحداث التي تتم في المؤسسة، خطط الإدارة، أهداف الإدارة، استغلال الطاقة الإنتاجية، الأعباء الإدارية، التنسيق بين الإدارات في مستوياتها المختلفة.[2] ويطلق عليه تدقيق الكفاءة الإدارية للمؤسسة من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة، وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي، وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كبريطانيا والولايات المتحدة وكندا واستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح لزاما على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المؤسسة.

3 - التدقيق التشغيلي:

هو تقييم الأدلة والقرائن حول كفاءة وفعالية نشاط المؤسسة والخاص بعملية معينة .فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات، على سبيل المثال(تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات،.....الخ .)وعرف التدقيق التشغيلي

بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عن ما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية[3] وقد عرف مجمع المحاسبين الداخليين التدقيق التشغيلي بأنه :إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلي الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات [4]

4 - التدقيق القانوني أو تدقيق الالتزام:

ويقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية

---

[1] - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة الأولى 2006،ص57.

[2] - د غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص32.

[3] - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأر دن، الطبعة الأولى 2006، ص56

[4] - د هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة ، دار النشر، الأردن2006 ، ص24.

التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدول. [1] وعلي سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي علي البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التدقيق الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة(النوعية)التي وضعتها مؤسسة التدقيق أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.

5 - تدقيق نظم المعلومات:

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة. [2] وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

1/5- فصل المهام :يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلي دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي إلي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية بديلة.

2/5 - اختفاء مسار التدقيق :تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية .تطلب ذلك ضرورة القيام بعملية التدقيق علي الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية.

3/5 - تشغيل موحد للعمليات :تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية .وفي المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل اكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب الخطأ مثلا في بناء البرامج.

4/5- مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات :يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5/5 - تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات :تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي علي زيادة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة ب:

- إمكانية الوصول من علي بعد إلي بيانات الحاسب الآلي وخاصة في بيئة شبكات الحاسب.
- التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، علي عكس الحال في بيئة العمل اليدوي.
- عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء.

[1] - أ د خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص13.

[2] - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة الأولى 2006، ص58.

- إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب.

6/5 - زيادة فرص المتابعة والإشراف الإداري :تمنح برامج الحاسب الآلي فرص اكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

7/5 - اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية علي عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب :حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية علي مدى متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي.

8/5 - زيادة الفرص للقيام بالتدقيق التحليلي :نظرا لتوفير الحاسب الآلي لكمية اكبر من البيانات والتقارير فان الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.

6-التدقيق الاستراتيجي:

هو تدقيق شامل ومنظم ودوري للقوى البشرية ولإدارتها، يشمل هذا التدقيق تدقيقا شاملا للأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج والأنشطة المتبعة التي صيغت في إستراتيجية إدارة
القوي البشرية لتحديد والتعرف على قاط الضعف والقوة في تلك الإستراتيجية أو في تنفيذها،
لوضع التوصيات اللازمة لتحسين أداء المؤسسة الاستراتيجي في مجال القوي البشرية.

المطلب الثالث: وسائل التدقيق:

حتى يتسنى لمدقق بالقيام بعمله على أكمل وجه ويدلي برأيه حول شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة للقوائم المالية لابد من إتباع منهجية معينة ،ولابد من توفر وسائل تقنية تفهم بواسطتها الوضعية ويجمع أدلة إثبات يبر ربها رأيه،حيث تتمثل تلك الوسائل في الفروع التالية[1]

الفرع الأول: وسائل شرح وتقييم المراقبة الداخلية

المراقبة الداخلية هي م جموعة ضمانات متمثلة في طرق و إجراءات العمل المكتوبة وغير المكتوبة وتعليمات الإدارة الموجودة والمعمول بها على مستوى كل مصلحة من مصالح المؤسسة ،تلك الضمانات تساهم في التحكم فيها عن طريق الحفاظ على الذمة وحمايتها والسهر على الحفاظ على نوعية المعلومات ،المتدفقة وكذا تطبيق سياسات الإدارة عن طريق التعليمات بهدف تحسين الأداء ولا يتسنى ذلك إلا إذا كان هناك مخطط تنظيمي ومستخدمون ذو كفاءة عالية وواعون مع وجود الوثائق اللازمة.

1 . وصف الإجراءات المعمول بها:

يقوم المراجع بالاطلاع على الإجراءات المكتوبة أو غير المكتوبة ويلخصها بإحدى الطريقتين:
إما إعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة ،أي حوصلة كوصف ع ملية الشراء التي تقوم بها مصلحة الشراء لفائدة كل المصالح الطالبة لها . أو وصف تلك الإجراءات عن طريق ما يسمى بخرائط التابع حيث يتم وصف

[1] - Henri Bouquer , Charles bé cour, op –cite, p11 .

تلك الإجراءات عن طريق أشكال تبين الوثائق المستعملة وكيفية انتقالها عبر المصالح كما يبين بصفة خاصة مخالف أنواع الرقابة التي تخضع لها من طرف موظفي تلك المصالح أثناء مرورها ومعرفة مزاياها وعيوبها.

2 . تقييم الإجراءات المعمول بها :

إن تقييم الإجراءات يعني القيام باختبارات الاستمرارية مادام المراجع قد قام باختبارات الفهم ووقف على نقاط القوة ونقاط الضعف لها،عليه إذا تأكيد أو نفي تطبيق نقاط القوة باستمرار مما يضمن أولا الحماية والحفاظ على الأصول والمصداقية ونوعية المعلومة المتدفقة الداخلة في المعلومات المالية المحتواة في الوثائق المالية فيما بعد وللقيام بذلك يستعمل المراجع وسيلتين[1]

1.2 استمارة المراقبة الداخلية: التي تخص جملة أنواع الرقابة الواجب القيام بها قصد التأكد من نجاح الإجراءات.

2.2 دليل التقييم: الذي بواسطته يتم التأكد من تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف ما وراء كل مراقبة تضمنتها الإجراءات بصدد الدراسة.

الفرع الثاني: وسائل فحص الحسابات

بما أن المراجع المالي شخص مؤهل ومعترف ،فانه يختار جملة من ا لطرق والوسائل تتماشى مع الأهداف المراد تحقيقها ،تمك نه من فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بقرائن هذه الطرق والوسائل وهي:

1. المشاهدة العينية: تعتبر هذه الوسيلة الأفضل حيث يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت بها المؤسسة، وذلك فيما يخص المحزونات ،الاستثمارات ،الأوراق المالية والنقود ، بتع بير أخر ليس المقصود بها تطبيقات من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السبر في الأخير باختبار التدقيق ، الفحص ألانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة ينبغي أن توفر تلك الإجراءات الشروط التالية:

- أن تكون مكتوبة.
- تحدد فيها أماكن التخزين، مكانا بمكان وتواريخ جردها.
- تهيئ الأماكن وأجنحة السلع تسهيلا لعملية الجرد وتفاديا للنسيان أو العد مرتين للسلع أحيانا أخرى.
- تعزل السلع فيما بينها ويفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزء المعطوب والميت ان وجد كما تفصل الكميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها.
- يتم تعيين فوق الجرد بإعطائها ومسؤولياتها وتحديد الوظائف والإشراف بكل وضوح.
- تتوقف حركة المخزون أثناء عملية الجرد المادي.
- لابد أن تتضمن إجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لاحترام مبدأ الاستقلالية للدورات.
- مقارنة بطاقات الجرد بما ومسجل وذلك قبل انطلاق حركات الجرد من جديد.

[1] - محمد بوتين ، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ابن عكنون، الجزائر،2003، ص84-102.

2 . **فحص الدفاتر والوثائق:** التأكد من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها والمستندات والوثائق المبررة لها من مراقبة مخصصات الإهلاك والمئونات مراقبة كيفية إنتاج المؤسسة لعناصرها بنفسها ،مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة ونفقات أخرى.

3 . **المصادقات المباشرة:** إن الحصول على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة لتعد من أقوى الأدلة.

4 . **المراجعة القياسية والفحص التحليلي** :إن قياس وتحليل هذه التقنية يلجأ إليها المراقب في بداية المهمة لتوجيه عملية المراجعة التي يجب القيام بها كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ،هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات مع المؤشرات النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة.

5. **تصريحات المسيرين:** الاستفسار أثناء أداء المهمة على كثير من الأمور مع تقديم المسيرين والمسئولين شروحا عديدة شفوية تدون للرجوع إليها وقت الحاجة كما تقدم تصريحات كتابية في شكل رسائل وهذا كدليل أفضل وأقوى.

الفرع الثالث: تقنيات التسيير

1.تصور السبر : عليه في هذه الخطوة تحديد الهدف والأهداف المراد تحقيقها لأن تحقيق الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها ، هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ الذي يريد المدقق أن يتحقق من غيابه وعليه تحديد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب فيها ، كما على المراقب أحيانا تقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

2.اختيار العينة : تختار العينة بثلاث طرق ، الطريقة الموجهة الشخصية حيث يختار المتدخل العينة حسب حد سن الشخص مما يتعارض مع الإحصاء ،والطريقة العشوائية ،وطريقة السبر الترتيبي بحيث انطلاقا من نقطة معينة تؤخذ المفردات مرتبات معينة.

3.استغلال نهاية المراقبة : يتم استغلال نتائج المراقبة بالقيام بنوعين من التحليل،يق وم المتدخل بتحليل كمي للنتائج ليتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض والأهداف المسطرة .

الفرع الرابع: المراجعة والمعلوماتية

حيث يقوم فيها بعدة دراسات وهي كالأتي:

- الأخطار الناتجة عن استعمال المعلوماتية.
- المحيط القانوني الخاص بالمعلوماتية.
- العناصر المميزة للمؤسسة موضوع المراجعة.
- مميزات نظام الرقابة الداخلية في محيط معلوماتي.
- التشخيص على مستوى مصلحة المعلوماتية.
- تشخيص على مستوى التطبيقات.

المبحث الثالث: معايير التدقيق

من أهم ما يميز التدقيق المحاسبي كمهمة أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل مستقل ،مدرب ومسئول مهنيا ومحايد والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها،هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.

تنقسم المعايير العشر المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير.[1]

المطلب الأول: المعايير العامة

وهي معايير مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ويمكن حصرها في التالي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي.
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال.
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكنا في إعداد التقرير.
- إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية.

الفرع الأول:التأهيل العلمي والعملي.

بنص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمي ة والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.[2]

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية.

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهن ة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة

الفرع الثاني: الاستقلال

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية ، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة.كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات أن يكون مستقلا فعلا أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالمؤسسة عقد عمل.[3]

---

[1] - يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص37.

[2] - محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 1998، ص35.

[3] - محمد بوتين ، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص38.

الفرع الثالث: العناية المهنية

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ،كمن أنه مطالب بتحسين جودة خدماته وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية ال تدقيق فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به وان لم يكن متأكد من أي جزء من هذا العمل فانه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة ،كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسئولا عنها وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فان هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ،وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام وأن تكون الخدمة كاملة.[1]

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فانه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوط به ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

- التخطيط والإشراف الملائمين.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

التخطيط والإشراف الملائمين:

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي[2]

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها.

[1]- محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 1998، ص39.

[2] - صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة تخرج ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2004، ص48.

- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.

- مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

الفهم الكافي للرقابة الداخلية :

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ،فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة) ،فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد ،كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة ،وبالمقابل ضعف نظام الرقابة الدا خلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية[1]:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .

بعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية.
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

- توسيع إجراءات التدقيق .
- اختصار إجراءات التدقيق.
- الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي يجب أن يراعي ما يلي[1]:

[1]- د أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص27 _28.

- افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.

- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة فيفضل انجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين.

- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

جمع أدلة التدقيق الكافية

بنص المعيار الثالث من العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ،شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية للتحقق .فالقرارات التي تصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال وصور كالملاحظة المادية ،العمليات الحسابية،المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ،المستندات،إقرارات رجال الإدارة،وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة.

وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية)هذه الأدلة شأنها شأن كميتها ،فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل[2] ،فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية .أما فيما يخص جودة الأدلة ،فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي .

المطلب الثالث: المعايير إعداد التقرير

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي يتضمن رأيه ال صريح المحايد حول شرعية وصدق البيانات ،غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار ،وتنقسم إلى أربعة معايير:

- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءته.
- إبداء الرأي في القوائم المالية.

أولا: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يعني المعيار الأول من معايير التقرير أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار الى المجموعات التالية:

---

[1] - شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر2004، ص44.

[2] - وليام توماس وأمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية،1997، ص18.

المجموعة الأولى: المبادئ العامة

يمكن إجمال هذه المبادئ كالأتي[1]:

- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ الثبات.
- مبدأ الشمول.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الإفصاح.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.

يمكن إجمالها في الأتي:

- مبدأ تحقق الإيراد.
- مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن ما يلي:

1 - مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

2- مبدأ التكلفة التاريخية.

مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير . والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات .كما يجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية

إبداء الرأي:

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدق ق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة . أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه فيتوجب عليه

[1] - د أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص28.

انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع ، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية ،أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فان تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها[1].

خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم في هذا الفصل حيث تم الوصول إلى جملة من الاستنتاجات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي إذ يعتبر مهنة موجودة منذ القدم إلا أنها لم تولى بالأهمية الكبيرة ،ولكن بعد الثورة الصناعية أعطي للتدقيق

[1]- د غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص48.

قيمته الحقيقية فتطور بشكل لافت للاهتمام وهذا نتيجة تطوير الواقع الاقتصادي حيث أصبحت الحاجة إلى التدقيق أكثر من ضرورية وذلك نتيجة للتغيرات التي مست الشركات جراء انفصال الإدارة عن الملاك، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مؤهل ومستقل يبدي رأيه الفني بصفة محايدة وأكثر موضوعية.

كما انتقل مضمون التدقيق من اكتشاف الأخطاء والغش إلى إبداء الرأي حول مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها في مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة،حيث يعمل المدقق على أن يكون تقريره النهائي مدعوما بأدلة وبراهين تثبت صحة ومصداقية تقريره النهائي،كما يهدف إلى اختصار عملي للوقت والجهد وتحصيل أكبر فعالية.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة سونطراك أرزيو GNL2Z

تمهيد:

بعد معرفة التدقيق المحاسبي والمفاهيم الأساسية المتعلقة به وكذا المر دودية ودورها داخل المؤسسة الاقتصادية، سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي وكيفية تجسيد المفاهيم والمعلومات المتعلقة بالعلاقة الموجودة بين التدقي ق المحاسبي وتأثيره بالشكل الذي يؤدي بالمؤسسة إلى تحسين مرد وديتها انطلاقا من مساعدة التدقيق لها من أجل رفع الأداء الحسن داخل المنشأة قيد الدراسة ألا وهي شركة سونا طراك العالمية في قطاع المحروقات وبالتدقيق مركب تمييع الغاز الطبيعي GL2Z المتواجد بالمنطقة الصناعية أرزيو، وهران .

وسنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة العلاقة بين التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين مرد ودية المؤسسة ولذا ارتأينا أن نخوض في ثلاثة مباحث ألا وهي البحث الأول تقديم مؤسسة سونا طراك، الثاني دور التدقيق داخل المؤسسة أو المجمع، أما ثالثا حول تحليل المر دودية.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونا طراك.

تمهيد:

بعد أن قامت الجزائر بإنشاء عدة شركات وذلك من أجل تحقيق سيادتها الاقتصادية وخاصة في مجال الطاقة، وتعد شركة سونا طراك من أهم وأكبر الشركات التي أنشأتها لاستغلال ثروتها الطبيعية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية وخاصة الفرنسية . وقد شهد هذا القرن عودة أصحاب الأعمال إلى إدارة أعمالهم بأنفسهم أي ظهور شركات تدار من قبل أصحابها، تحقق نجاحات كبيرة بتقديم منتجات وخدمات مبتكرة ويمثل نجاح هذه الأعمال والمنتجات تحديا كبيرا بالنسبة للمؤسسة الكبرى والواسعة في مجال نشاطها وإنتاجها، وهي مرتبطة بظروف قاسية تطلبت تفاعله السريع مع التغير في الإنتاج والتقنيات والأسواق.

فالمؤسسة تعمل على تحديد الطريق الذي تملكه من أجل بلوغ أهدافها، فهدفها الرئيسي هو تحقيق المر دودية في الإنتاج كما ونوعا.

المطلب الأول: تعريف شركة سونا طراك.

نشأة و تطور مؤسسة سونا طراك:

1 - نبذة تاريخية :

هي الشركة الوطنية للبحث عن المحروقات و نقلها و تحويلها و تسويقها ذات رأس مال قدره 245 مليار دينار جزائري موزعة على 245 سهم ، كل سهم 1 مليون دينار جزائري و ه و غير قابل للتصرف فيه بعدما كانت المؤسسة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات سونا طراك برأس مال يقدر بـ 40 مليون دينار جزائري (ملك الدولة) عند نشأتها .

و كتجربة أولى قامت بها سونا طراك لتؤكد شهادة ميلادها بشروعها في إنشاء و تشغيل أنبوب النقل الذي يرتبط بين أرزيو و حوض الحمراء البالغ طوله 805 كلم طولا ، و قد مثل بمثابة خرق اتفاقية افيان بالنسبة لفرنسا ، و قد أدى هذا إلى إجراء مفاوضات في 29 جويلية 1968 باتفاق جزائري فرنسي يقتضي تسوية المسائل المتعلقة بالتطور الصناعي بالجزائر .

1 -1- اتساع حقل النشاط : بموجب المرسوم 66 / 292 الموافق لـ 22 ديسمبر 1966 تغير الشكل القانوني للمؤسسة ، حيث أصبحت الشركة سونا طراك " الشركة الوطنية للبحث ، الإنتاج ، النقل ، التحويل ، تسويق المحروقات " ، كما خلقت اتفاقية الجمع التي عقدت في أكتوبر 1968 نوعا جديدا من العلاقات مع المؤسسات البترولية العامة بالجزائر ، و هذا ما يمنح لشركة سونا طراك فرصة لتقوية موقفه بشكل حاسم و بعدها انضمت الجزائر سونا طراك ضمن ضخامة الدول المصدرة للنفط "OPEC" سنة 1969 توجهت سونا طراك نحو البحث بالأخذ على عاتقها قطاع المناجم و حافظت على اسمها و رمزها باللون الأسود الذي يمثل البترول و اللون البرتقالي الذي يمثل لون الصحراء .

1-2- تأميم المحروقات : أعلن الرئيس الراحل هواري بومدين في 24 فيفري 1972 قراره التاريخي بتأميم المحروقات ، و أصبحت سونا طراك بذلك الوسيط الوحيد للثروات البترولية و الغازية بالجزائ ر و تجسدت هذه القرارات على أرض الواقع بتوقيع مرسوم يوم 12 أفريل 1972 بإصدار القانون الأساسي للمحروقات

مجددا بذلك الإطار العام الذي تشتغل فيه المؤسسات الأجنبية في ميدان التنقيب و استغلال المحروقات في الجزائر.

2- تطور مؤسسة سونا طراك:

2- 1- حركية التطور : للمساهمة في التطور الاقتصادي للوطن أخذت سونا طراك على عاتقها جمع مواد التمويل بالعملة الصعبة بعد التأميم مباشرة ، ركزت سونا طراك منذ بداية التسعينات جهودها حتى تصل إلى أهدافها على تقويم المحروقات من خلال سياسة استثمارية مكثفة و كذا تطوير مختلف الصناعات البترولية بدءا من الاستكشاف في المنبع إلى البتروكمياء في المصب و قد أدى هذا التعدد إلى ظهور شركة كبيرة يضل عدد موظفيها إلى 50061 و حيث وصل معدل النمو خلال هذه العشرية إلى 32 بالمائة ، و تمثلت نشاطاتها في البحث ، التنقيب ، إنتاج البترول الخام ، إنتاج الغاز ، ا لخدمات البترولية ، التصنيع ، النقل بالأنابيب ، البتروكيمياء و تسويق المحروقات .

2-2- إعادة الهيكلة: استطاعت سونا طراك في مدة قصيرة لأن تصل إلى درجة تكامل عمودي و أفقي لنشاطات متعددة و ذلك انطلاقا من الاعتماد على التوزيع، و على الإشراف على عدة توجهات.

المخطط الخماسي 1980-1984 ، أعيدت هيكلتها باختلاف كل المؤسسات الأخرى نشأ عنها 17 مؤسسة .

1 مؤسسات صناعية: ASMIDAL – ENPC – NAFTAL – ENIP

2 مؤسسات خدمية : ENAC – ENAGEO – ENAFOR – ENTP – ENP

CERHYD – EGTP – ENEP – ENGCB

3 مؤسسات للإنجاز: ENAC – ENGCB – EBSTP

4 مؤسسات تسيير المناطق الصناعية : الموجودة بأرزيو، سكيكدة، حاسي الرمل، حاسي مسعود، و قد تفرغت سونا طراك بعد إعادة هيكلتها لمهمة أساسية حيث أصبحت ذات استغلال ذاتي سنة 1986 و انسحبت من نشاطات الخدمات البتروكيماوية و التكرير و التوزيع و لكن بقي لها دور هام في قطاع المحروقات و تشمل نشاطاتها ما يلي : البحث ، النقل و الإنتاج و كذا ميادين أخرى متمثلة في معالجة الغاز الطبيعي و تسويق المحروقات . و لقد صادق على قانون المحروقات الذي ينص على أن الشراكة خيار إستراتيجي كونها تسمح بتقاسم المخاطر الصناعية و المالية التي تتعلق بنشاطاتها و ذلك خلال سنة 1986 .

تتركز مهمة سونا طراك اليوم على الوظائف التالية : البحث و التطوير، الحفر و التنقيب، الإنتاج، النقل البحري، النقل بالأنابيب و تبيع المحروقات و تسويقها.

2-3- سونا طراك اليوم : بعدما تجاوزت شركة سونا طرا ك مراحل حاسمة تحولت إثرها من شركة فتية إلى المجموعة المعروفة حاليا و أصبحت إحدى أهم الشركات البترولية و الغازية ، حيث ألزمها تطور الاقتصاد العالمي للمحروقات أن تتبع شروطه في العمل و التغيير الجاري إذا اقتضى الأمر .

تتمثل هذه المهمة في تغطية الحاجيات الوطنية من المحروقات على المدى الطويل و كذا جلب العملة الصعبة اللازمة لتمويل الاقتصاد الوطني حتى تساير العصرنة .

و قد تم وضع المراحل التالية لذلك :

المرحلة الأولى: 1962 – 1995 أن تكون مجمع بترولي و صناعي جزائري.

المرحلة الثانية: 1995 – 2000 أن تكون مجمع بترولي و صناعي جزائري دولي يتكفل بكل فروع الطاقة و الكيمياء و الخدمات المشتركة.

المرحلة الثالثة: بعد سنة 2000 تكملة النشاطات البترولية و الغازية، الطاقة، الكيمياء بنشاطات أخرى تتطلب معرفة متماثلة مثل خدمات المناجم... الخ .

أصبحت شركة "سونا طراك" اليوم قاعدة صناعية ناجحة قابلة للمنافسة و لمواجهة التحديات خاصة بعد فتح الاقتصاد الوطني على السوق الخارجي ، و الدخول إلى اقتصاد السوق ، و ذلك بفضل الإنجازات الماضية و التوسعات الحالية على الصعيد الوطني و الدولي .

و كذلك بعد وضع قانون المحروقات الجديد الذي تم مصادقته في م ارس 2005 من طرف غرفتي البرلمان و مجلس الأمة.

المطلب الثاني: مهام و أهداف المؤسسة:

أ- مهام مؤسسة سونا طراك:

تتمثل مهام مؤسسة سونا طراك فيما يلي:

- البحث و التنقيب عن الآبار البترولية.
- تنمية واستغلال الحقول البترولية.
- تكرير المنتجات البترولية.
- نقل المحروقات (عملية التسويق).
- المبادلات التجارية للمنتجات البترولية .

ب- الأهداف الرئيسية للمؤسسة ومركباتها :

- تتمثل الأهداف الرئيسية المسطرة لها فيما يلي:
- السيطرة المستمرة و المتواصلة على الأعمال الرئيسية .
- تعزيز وتدعيم القدرات التكنولوجية و الإدارية.
- التنويع في نشاطاتها .
- التطور الخارجي و الشراكة.
- تقوية طاقتها التكنولوجية و التسييرية .

2- تستوعب المؤسسة الوطنية سونا طراك 37000 عامل من بينهم 14500 إطار سامي الذين يمثلون 40% من المجموع العام.

تشمل على وح دات تمييع الغاز الطبيعي ، وتكرير البترول ، بحيث تقع المركبات تمييع و تحويل الغاز الطبيعي في ارزيو، سكيكدة ، فيما يخص مركبات ارزيو لدينا :

GNL2Z، GNL3Z،GNL4Z، GNL1Z

الذي قيد الانجاز ، والتي تبعد عن الجزائر العاصمة بحوالي

الذي سأتطرق إلى 450 كلم ، وقد اقتصر تربصي على مركب تمييع الغاز الطبيعي بارزيو

تقديم بطاقة تعريفية له.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع سونا طراك و شرحه : و يتم التطرق إلى ذلك من خلال:

أولا : الهيكل التنظيمي لسونا طراك : وقع الرئيس المدير العام يوم 10 جانفي 2011 القرار:

أ- 001(ر- 25) المتضمن الهيكل التنظيمي الجديد للبنية الكبرى لسونا طراك و المعتمد من قبل مجلس الإدارة في04 جانفي 2011 ، و ذلك في إطار تطوير قيادة نشاطات المجمع سواء من حيث تكييف إستراتجية التنمية مع المستجدّات الوطنية و الدولية و ذلك بصفة ديناميكية مستمرة ، أو من حيث تعزيز التنسيق بين مجمل النشاطات و موارد الشركة.

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي لمجمع سونا طراك:

الهيكل التنظيمي لسونا طراك هو عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات و العلاقات بالمجمع , و التي هي كما يلي:

أ- الرئيس المدير العام: هو أعلى سلطة تنفيذية بالمجمع, دوره الأساسي الإشراف على التسيير العام.

ب- الديوان: له دور التسيير الإداري للمجمع, و متابعة مختلف الشؤون الإدارية.

ج- اللجنة التنفيذية : و هي لجنة تضطلع بتسيير المجمع , وترفع التقارير إلى كل من مجلس الإدارة , و إلى الجمعية العامة إذا لزم الأمر.

د- لجنة الأخلا قيات: مكلفة بالسّهر على احترام أحكام قانون الأخلاقيات و تعزيز الامتثال للممارسات الأخلاقية في المؤسسة.

ه - مديرية المراجعة للمجمع: تقوم بدور المراجعة الداخلية للمجمع بمختلف الأنشطة و المستويات.

و- المستشارين: لهم دور استشاري يساعد على اتخاذ القرارات، و تي سير فهم التغيرات المختلفة المؤثرة على المجمع.

ز- الأمن الداخلي للمؤسسة : له دور متابعة و تسيير الأمن داخل المجمع، سواء الموفر ذاتيا، أو من طرف مؤسسات الأمن الخاصة.

ح- مفتشية الصحة و الأمن و البيئة : تساهم في صياغة السياسات لحماية صحة و أمن الأفراد داخل المج مع و خارجه ، و كذلك حماية البيئة في مختلف الأنشطة و المستويات و مراقبتها.

ط- مديرية العلاقات التأسيسية و الدولية : تشرف على مختلف العلاقات التأسيسية و الدولية التي يقوم بها المجمع.

ك- نشاط المنبع(AMONT) : يشمل جميع الأنشطة التي تؤدي و تساعد على استخراج المحروقات الخامة من البحث و التنقيب إلى صيانة الآبار و استخراج النفط . و قد جمعت سونا طراك كل هذه الأنشطة في محفظة و هذه الأخيرة التي تضم حصص SPP (واحدة هي الشركة القابضة للخدمات النفطية و شبه النفطية سونا طراك).

بمجموعة من المؤسسات المملوكة لها كليا أو بالشراكة مع مؤسسات أخرى أهمها:

1- المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء ENAGEO و التي تمتلكها سونا طراك بالكامل .

2- المؤسسة الوطنية للحفر(ENAFOR) و التي تمتلكها أيضا سونا طراك كليا.

3 - المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)، و التي ترجع ملكيتها أيضا كليا للمجمع.

4- المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء(ENGCB)، و التي تمتلكها سونا طراك كليا

ل- نشاط النقل عبر الأنابيب (TRC): يشمل الأنشطة التي تعمل و تساعد على ضمان نقل منتجات المجمع عبر الأنابيب ، و قد جمعت سونا طراك أيضا هذه الأنشطة في محفظة واحدة هي سونا طراك الق ابضة للاستثمار ، و التي تضم بدورها حصص مجمع سونا طراك بمجموعة من المؤسسات التي يشترك في (SIP) و المساهمة ملكيتها مع مؤسسات أخرى، و من أهم مكونات هذه المحفظة:

1- شركة نفل المحروقات(STH)، حيث تصل حصة سونا طراك إلى 60%.

2- الشركة الجزائرية لانجاز المشاريع الصناعية(SARPI)، حيث تمتلك سونا طراك 50% منها.

م- نشاط المصب (AVAL) : و يشمل الأنشطة التي تساهم في معالجة الخامات و تحويلها، و قد جمعت سوناطراك كذلك هذه الأنشطة في محفظة واحدة هي الشركة القابضة للتكرير و كيمياء المحروقات (RCH). و التي تضم حصص المجمع في مجموع ة من المؤسسات التي تمتلكها بالكامل أو بالشراكة مع مؤسسات أخرى ، و التي من أهمها:

1 - المؤسسة الوطنية لتكرير النفط (NAFTAC)، و التي تمتلكها سونا طراك بالكامل.

2- المؤسسة الوطنية للبتروكيمياويات(ENIP) ، و التي تمتلكها سونا طراك بنسبة 100% .

ن- نشاط التسويق : و يشمل جميع الأنشطة التي تساهم في تسويق منتجات مجمع سونا طراك ، و التي جمعت في سونا طراك القابضة لتقييم (SVH) هذه الأخيرة التي تضم حصص المجمع في المحروقات مؤسسات تنوعت ملكيتها ما بين الملكية الكاملة ، و بين الشراكة مع مؤسسات أخرى ، و تتمثل أهم مؤسسات هذه المحفظة فيما يلي:

1- المؤسسة الوطنية لتسويق و توزيع المنتجات النفطية (NAFTAL) و التي يمتلكها المجمع بالكامل .

2- مؤسسة النقل البحري (HYPROC) و التي يمتلكها المجمع كلي.

3- شركة تجهيز و تسويق الغازات الصناعية(COGIZ)، و التي ترجع ملكيتها بالكامل للمجمع .

4- الشركة الجزائرية للطاقة، (AEC) و التي يمتلك مجمع سونا طراك حصة 50% منها.

5- الشركة الجزائرية للطاقة المتجددة (NEAL و التي ترجع ملكية 45% منها للمجمع .

س - المديرية التنسيقية للمجمع للشراكة : تهتم بمتابعة أنشطة المشاركات ، في أنشطة المنبع بمراعاة المسائل العمليّة، الإستراتجية و المالية لسونا طراك.

ع- المديرية التنسيقية للمجمع للبيروكيمياء : تهتم بمتابعة أنشطة البيتروكيماويات .

غ- المديرية التنسيقية للمجمع الإستراتيجية . التخطيط والاقتصاد : تشرف على صياغة و اختيار إستراتيجية المجمع بالتنسيق مع مختلف الأ نشطة ، كما تعمل على تقييم مشاريعه و صياغة سياساته العامة.

ف- المديرية التنسيقية للمجمع للشؤون المالية : و هي المديرية المسؤولة عن مختلف العمليات المالية للمجمع.

ص- المديرية التنسيقية للمجمع للموارد البشرية : تساهم هذه المديرية بصياغة السياسات و الإستراتيجيات على مستوى الموارد البشرية بالمجمع و متابعتها.

ق- المديرية التنسيقية للمجمع للأنشطة المركزية : تشرف على مختلف الأنشطة التابعة إلى المديرية العامة مباشرة.

ر- المديرية التنسيقية للمجمع للفروع و المساهمات : تعمل على ضمان التنسيق , المتابعة و مراقبة ميزانية الفروع و المشاركات في الجزائر و في الخارج ، كما تسهر على تسجيل أهداف الميزانية في إطار إستراتجية سوناطراك و لاسيما في الجوانب الإستراتجية ، التخطيط ، المالية ، الموارد البشرية ، الشؤون القانونية و التدقيق.

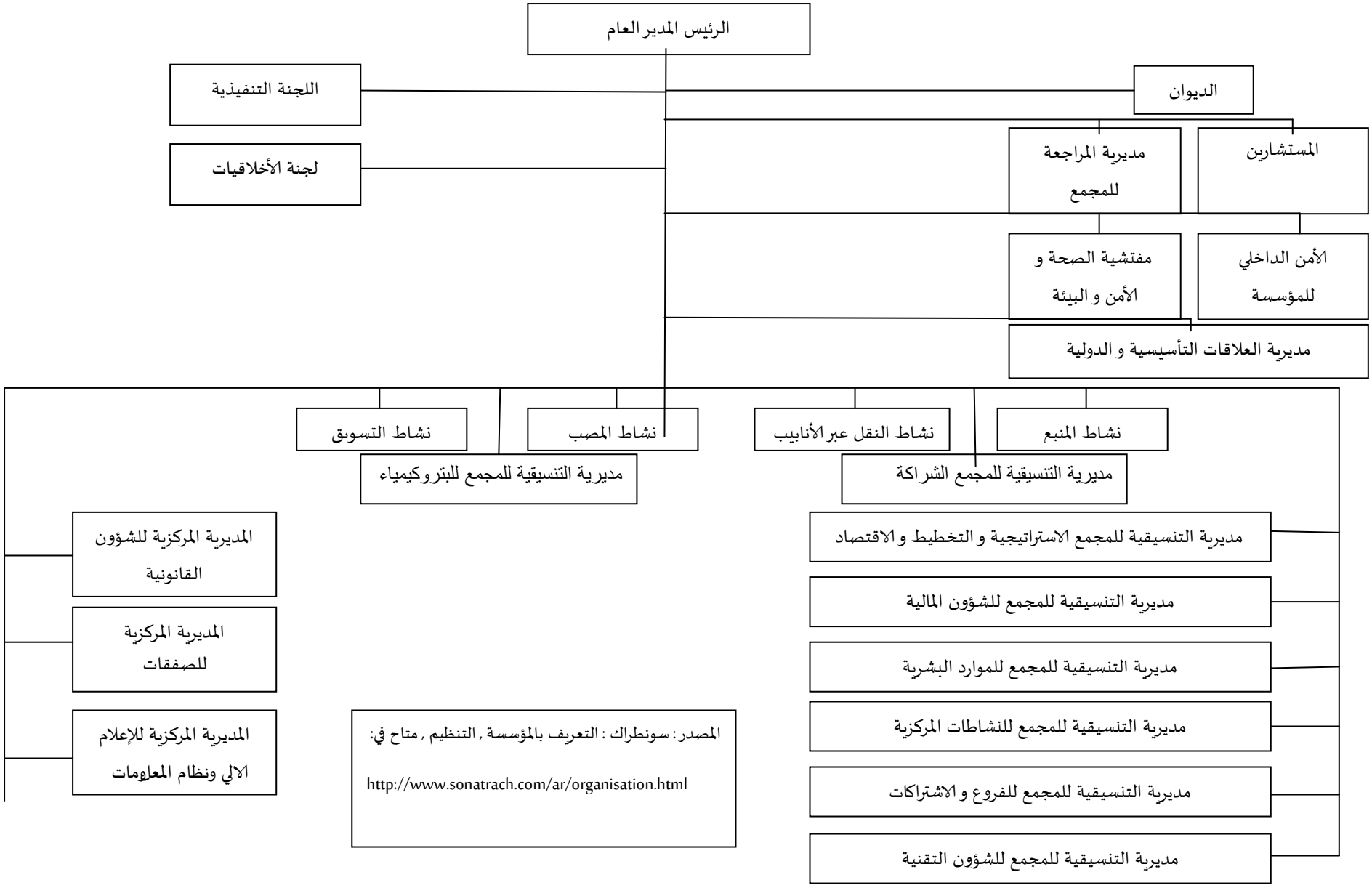
ش- المديرية التنسيقية للمجمع التقنية : تعمل على توحيد و تنسيق جميع موارد الشركة و كذا جعلها مركز تفوّق و تؤهلها للتحكّم بالتكنولوجيات ، تطوير الخبرة و البحث و التنمية.

ت- المديرية المركزية للشؤون القانونية : لها دور متابعة كل التغيرات القانونية الخارجية التي تؤثر على المجمع ، لتقوم بكشفها و توضيحها لمختلف المستويات و الأنشطة ، كما تقوم بإضفاء الطابع القانوني على كل الأنشطة و المستويات و متابعة ذلك.

ث- المديرية المركزية لصفقات : تهتم بمختلف الشؤون المتعلقة بصفقات المجمع.

خ- المديرية المركزية للإعلام الآلي و نظام المعلومات: تشرف على تسهيل الاتصال داخل الم جمع و تبادل المعلومات بين مختلف لأنشطة و المستويات، و كذلك تطوير الأنظمة المعلوماتية و التقنية.

الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك



المصدر: سونطراك : التعريف بالمؤسسة , التنظيم , متاح في:

http://www.sonatrach.com/ar/organisation.html

المبحث الثاني: تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعيGNL2Z.

المطلب الأول: تعريف المركب.

نظرا لأهمية الغاز الطبيعي كثروة طبيعية تعتمد عليها الصادرات الجزائرية لجلب العملة الصعبة وزيادة في ميزان مدفوعاتها، واستخدامه اليومي في الأوساط العائلية ، قررت مؤسسة سونا طراك إنشاء مركب صناعي يقوم بتمييع الغاز الطبيعي الأتي من أبار حاسي الرمل إلى بروبان- بوتان و غازولين، (المركب الصناعي لتمييع الغاز الطبيعي 2) يدعى GNL2Z .

ويعود تاريخ هذا المركب إلى 1976م حيث قررت المؤسسة إجراء عقد مع الشركة الأمريكية POLLMANKELLOG من اجل بناء مركب صناعي وظيفته تمييع ا لغاز الطبيعي بحيث يتضمن العقد الشروط التالية :

- دراسة المشروع.
- التموين.
- التسيير.
- بداية التشغيل تكون على يد الشركة الأمريكية POLLMANKELLOG

وعلى هذا الأساس تم في التواريخ التالية على الترتيب ما يلي:

* 76-02-09 إبرام العقد و توقيعه.
* 76-04-01 بدايةِ الأشغال بالمركب.

أ- موقع مركب GNL2Z:

يقع المركب في الشمال الشرقي لبلدية بطيوة على بعد 40 كلم من ولاية وهران , يتربع على مساحة 70 هكتار تتكون من 3 مناطق :

1- المنطقة الصناعية للإنتاج.

2- المنطقة الصناعية للمنتوجات اللازمة لعملية الإنتاج (الهواء , بخار الماء...).

3- المنطقة الصناعية لتمييع الغاز من 6 قطارات لعبور الغاز المباع سعة إنتاج متوسطة 11000م^3 من الغاز الطبيعي يوميا.

إذا نظرنا إلى حلقة الإنتاج نجد أنها تحتوي على العناصر التالية :

* سعة إجمالية تقدر ب2760 طن في الساعة.(Chaudières)* 22 مرجل.
* 3 وحدات لإنتاج الكهرباء سعة الواحدة 60 ميغا واط.
* محطة لضخ ماء البحر بسعة 19800م^3/الساعة.
* وحدات لإنتاج الأزوت بسعة 214م^3/الساعة منها غازي و53 سائل يقدر إنتاج الوحدة ب54000م^3 يوميا موزعة كالتالي :
- البروبان: 63 طن يوميا.
- البوتان : 448 طن يوميا.

- الغاز ولين : 168 طن يوميا.

أما فيما يخص التخزين فنجد 3 خزانات لتخزين الغاز الطبيعي المميع سعة الواحدة 125000م^3 .

- مضخة الغاز بسعة 29000م^3 .

- رصيفين للتصدير تحتوي على 10 أنابيب تحميل (هذين الرصيفين) يستقبلان البواخر الآتية والغاز ولين للولايات المتحدة الأمريكية من الخارج حيث يصدر الغاز الطبيعي المميع .GNLو أوروبا أما البوتان فيستخدمه المركب المجاورGNL1Z .

* 81-01-09 إنتاج للمركب.

* 81-07-20 أول تصدير للمركب.

المطلب الثاني: تنظيم ومصالح مركب GNL2Z:

1- إن نشاط المركب يمارس من طرف هيئات مختلفة لكنها مرتبطة بينها، فإذا نظرنا إليها من ناحية تسلسل المسؤوليات نجد :

* على المستوى الأعلى : المديرية العامة .

* على المستوى المتوسط: ما يسمى بمركز النشاط مثل الو رشات و المكاتب.

* على المستوى الأدنى: ما يسمى بمركز الشغل مثل العاملة في الصيانة، ويمكن تقسيم هذه الوظائف كما يلي:

	المصالح	عدد عمالها	وظيفتها
الأمن	- الأمن - التوزيع المراقبة تقنية (DRS) Distributeur Contrôle Système	100	- مراقبة تحركات الأشخاص و العمال منهم والزائرين وكذا حركة السيارات و تستعمل لذلك 34 كاميرا وهذا ما يجعل دورها مهم من أجل ضمان الأمن داخل المركب ووقاية العمال من الحوادث.
المالية	- المحاسبة - الإعلام و التسيير - الخزينة - الشؤون القانونية	29	تكمن أهمية هذه المصلحة في أنها المسير المالي المحاسبي للمركب ، إذ تقوم بالاختيار المالي الأمثل سواء على المدى الطويل أو القصير.
	- دراسات		المراقبة اليومية للتجهيزات ، و

التقنية	- تجارب مخبريه - تفتيش	83	بالتالي لنوعية الإنتاج كما تقوم بتزويد الإدارة و المصالح الأخرى بالمعلومات عن الجوانب التقنية للمركب ، وكذا قيامها بتوجيه الدراسات و البحوث التقنية.
مديرية الموارد البشرية DRH	- التمهين - التكوين	20	ضمان الموجودات من الموارد البشرية لكل مصلحة من المصالح، تسيير وتنظيم العمل ، وكذا التكفل بمجال ترقيتهم المهنية وذلك بوضع خطط تكوينية.
الإنتاج	- التخطيط - التحضير و الإرسال	319	تمييع الغاز الطبيعي و تحويله إلى بروبان و بوتان و غاز و لين ، التنسيق بين الطلب و كمية الإنتاج المناسب لتغطية ذلك إلى جوانب حفظ وحدات الإنتاج.
الوسائل العامة MG	- داخلي - التدبير - النقل	98	تلبية جميع المتطلبات من اللوازم و التجهيزات، تجهيزات المصالح الأخرى، توفير النقل المستخدمين.
الصيانة		264	تصليح وحفظ التجهيزات الإنتاج لتفادي أي عطل أو توقف، تنفيذ التغيرات المعلن عنها بطلب من المصالح التقنية، وهذا ما يجعلها ذات أهمية بالغة تتضمن استمرارية السير الحسن للمركب.
المستخدمين	- التأمين - الضمان الاجتماعي - الضمان الصحي	33	تأمين جميع العقود الإدارية للمركب، تأمين المتابعة الاجتماعية و الطبية للأشخاص.

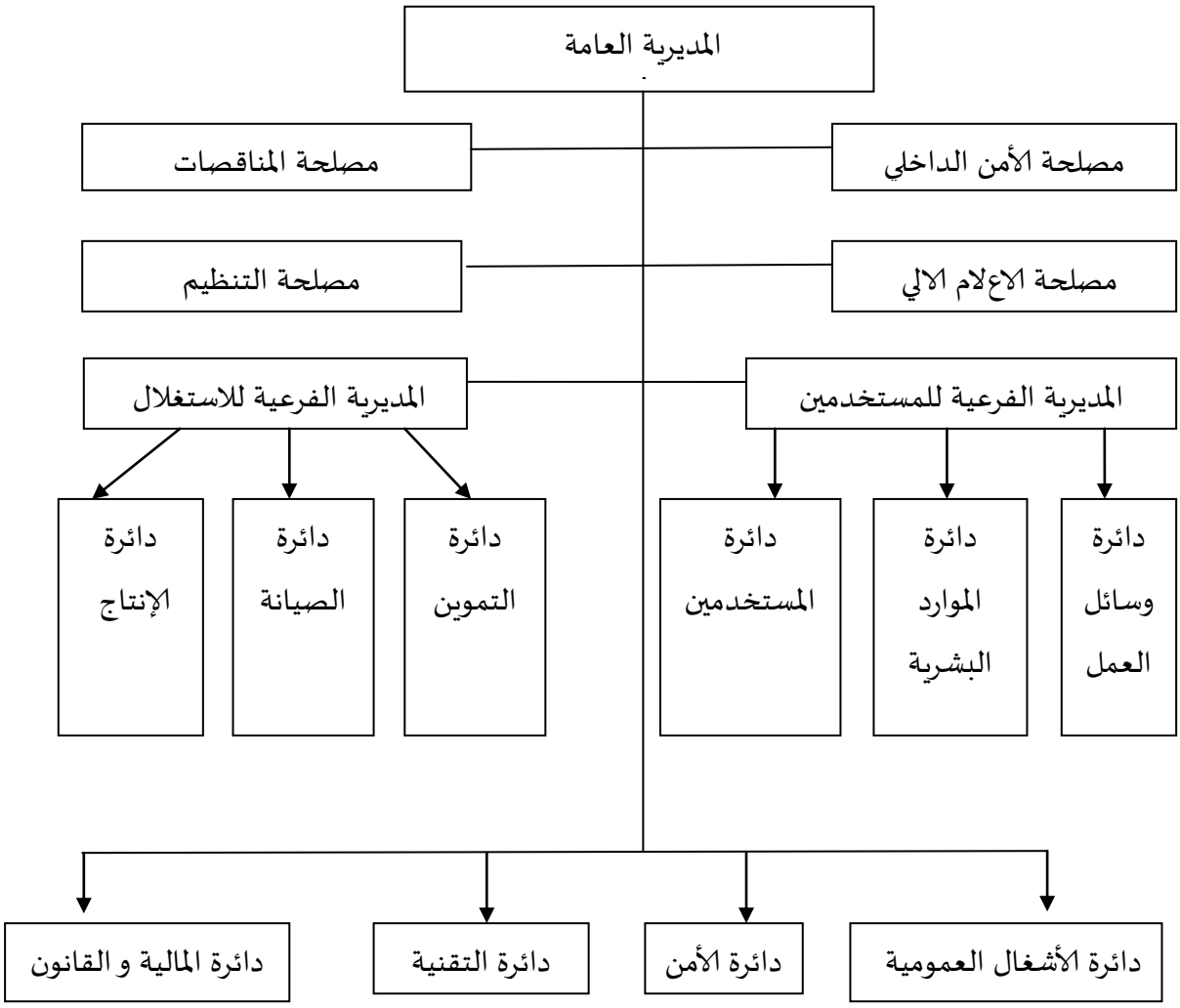
التموين	- الشراء - التخزين	48	شراء و تسيير قطع الغيار المستبدلة، و التجهيزات الخاصة بالمركب، وكذا المواد الكيميائية اللازمة للإنتاج، مراقبة توحيد الرموز حسب الموافقة التقنية التجارية.
خلية الإعلام		08	إدخال أحدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال وذلك لتسهيل العمل بالوحدة، وجعلها تواكب القوة الحالية.
خلية التنظيم		09	هو القسم الذي يعمل على تزويد المركب بالوثائق إلى جانب القيام بترجمة الكتب.
علاقات خاصة بالعمل			المحافظة على سلامة جو العمل داخل المركب وذلك بوضع التزامات وقوانين تفرض على العمال.
المركز الصحي			السهر على سلامة و صحة المستخدمين بتوفير الوسائل العلاج الضرورية في حالة وقوع حوادث داخل المركب.
قسم النشاطات و الرعاية			هذا القسم يكمن دوره في ملء أوقات فراغ العمل بنشاطات رياضية ، ورحلات ترفيهية و استطلاعية.

1- وظائف المراقبة تتضمن كل من المالية - مصلحة التقنيات ومصلحة الأمن.

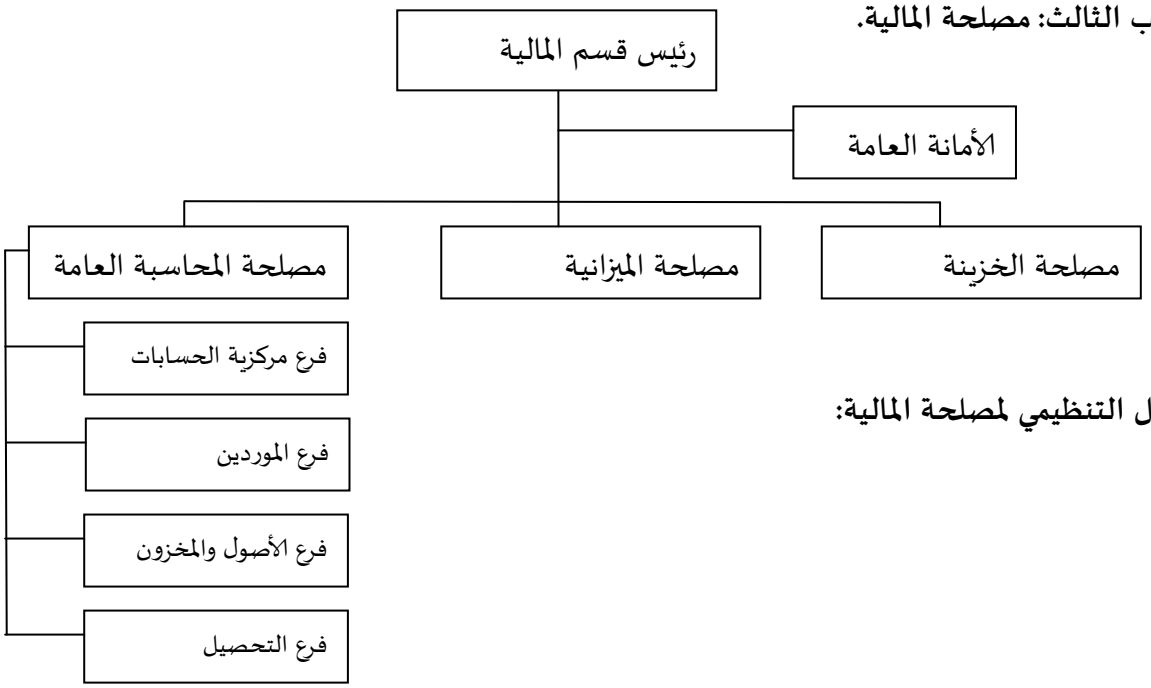
2 - وظائف الاستغلال تتضمن مصلحة الإنتاج - مصلحة الصيانة – مصلحة التموين.

2- مصالح المركب وأهم وظائفها:

الهيكل التنظيمي لمركب تمييع الغاز الطبيعي



المطلب الثالث: مصلحة المالية.



الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية:

يوفر قسم المالية الخدمات على خدمات لموظفي المقر في مجال المحاسبة والمالية بما في ذلك المحاسبة ومسك الدفاتر هياكل مقعد، ومراقبة الهياكل الأنشطة الإنجازات فيما يتعلق التوقعات المالية، وتحديد الثغرات والدعوة الإجراءات اللازمة لمعالجة والتقاط وتوحيد وتحليل كافة الوثائق التوليف :الميزانية العمومية، خطة التدفق النقدي، وخطة التمويل.. ...

تنظيم إدارة الشؤون المالية :ويتكون من ثلاث خدمات

قسم المحاسبة:

يتعامل مع المحاسبة ومسك الدفاتر هياكل مقعد، والمقاطع التي تشكل هذه الخدمة هي:

- قسم المورد : مهمتها هي المعالجة والمحاسبة لفواتير البائعين لشراء والخدمات ومراقبة العقود في نطاق وطني ودولي يظهر أيضا.
- قسم المركزية هي المسؤولة عن التدقيق والمحاسبة لكشوف مرتبات الموظفين والعلاقات للوحدات المشتركة ومراقبة القروض، والإبقاء على ورقة التوازن العام.
- قسم الفوترة الجبائية :المهام الرئيسية لها فواتير خدمات السكن والغذاء المقدم لأطراف الثلاثة(الوحدات، الشركات التابعة، هيئة تنظيم الاتصالات، والرياضة المدرسية والإيجار الثابتة(الفيلات أرزيو ومخيم رقم 3)، نقل سداد الفواتير، الملاحظات التي ذكرت من قبل الغير أي العملاء وتحصيل الديون والصرف الصحي.
- الأسهم والأصول: رصد الاستثمارات، والأوراق المالية (الجرد السنوي) وتدقيق في السجلات الرئيسية لأصول وحساب الاستهلاك.

خدمة المعلومة الإدارية: ويتمثل دورها فيما يلي:

- توطيد احتياجات هياكل المقر المصب وحدات(مجموعة شرائية).
- إطلاق الرفيق للميزانية.
- رصد الرقابة والميزانية.

إعداد التقارير الشهرية والفصلية.

خدمة الدفع النقدي:

دور هذه الخدمة هو السيطرة على الإنفاق بالدينار الجزائري والعملات الأجنبية، ينفذ سلسلة من الدفعات بالدينار لفواتير النفقات (التسوق والخدمات) ، ومرتبات الموظفين والمنظمات الاجتماعية،ووضع ميزانية النقد والسيولة ، ودفع نفقات السفر للخارج وتوطين ملفات الاستيراد.

المبحث الثالث:علاقة ودور التدقيق داخل المجمع.

المطلب الأول: دور ومهمة التدقيق:

ويمر عبر ثلاث مراحل: المرحلة التحضيرية ويتم فيها إدارة البعثات الخاصة بالعملية المطلوبة ألا وهي التدقيق والسهر على الرقابة الفعالة داخل المنشأة أي المركب وتمر عبر مايلي:

عملية الفحص:

- تحضير برنامج عمل الخاص بتدقيق داخل مصالح المنشأة.
- اختيار فريق المدققين.
- دراسة خاصة بمتطلبات المركب.
- تحضير البريد الإلكتروني الخاص بالعملية.
- اتخاذ كل الإجراءات الأولية من التجنيد بكل وسائل المعرفة.
- تحديد المواضيع المطروحة وكذلك الأقسام المستهدفة للتدقيق والتي يجب التركيز عليها أثناء عملية التدقيق.
- تحديد الأهداف الرئيسية من عملية التدقيق.
- تقسيم المهام بين أعضاء الفريق.
- اختيار المنطقة الأولى للبدء بعملية الفحص والمراقبة.

عملية التحقيق:

وفيه تظهر إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع وذلك خلال فترة مالية معينة وكدلالة عن الوضع المالي في نهاية تلك الفترة مع إدراج ملفات لتحليل المشاكل المطروحة.

عملية التقرير:

ويقصد بها بلورة نتائج الفحص والتحقيق معا وإثباتهما في تقرير يقدم إلى الهيئة المكلفة بالمراقبة ويندرج فيه رأي المدققين المحايد في شأن القوائم المالية ككل من حيث تصورها لمركز المشروع المالي كما أن التقرير يبين عمليات القياس للمعاملات المالية إذ أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

المطلب الثاني:

الميزانية المالية للمنشأة:

أولا : الميزانية المالية (2012-2013)

الأ صول	2013			2012
	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية				
فارق بين الاقتناء – المتوج الإيجابي أو السلبي				
تثبيتات معنوية	1933261.53	450406.90	1482854.63	16237920.94
تثبيتات عينية	1356654667.47	149179550.78	1216475116.69	894827477.24
أراضي				
مباني				
تثبيتات عينية أخرى	1365654667.47	149179550.78	1216475116.69	894827477.24
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات يجرى إنجازها	821412922.14		821412922.14	178347802.42
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى و حسابات دائنة				

ملحقة بها				
سندات أخرى مثبتة				
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية				
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الأصول غير الجارية	2189000851.14	149629957.68	2039370893.46	1074799072.60
أصول جارية				
محزونات و منتجات قيد التنفيذ	986627307.12		986627307.12	600775024.99
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة				
الزبائن	161762087.78		161762087.78	91333746.22
المدينون الآخرون	125602141.92		125602141.92	149971962.99
الضرائب و ما شابه بها	133615604.85		133615604.85	54286932.57
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وما شابهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى				
الخزينة	472692.55		472692.55	9346.27
مجموع الأصول الجارية	1408079834.22		1408079834.22	896377013.04
المجموع العام للأصول	3597080685.36	149629957.68	3447450727.68	1971176085.64

الخصوم :

الجدول(2): الميزانية المالية (خصوم)

البيانات	2013	2012
رؤوس أموال		
رأس المال تم إصداره	102400000,00	102400000,00
رأس مال غير مستعان به		
علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة[1]		
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة[1]		
نتيجة صافية – نتيجة صافية حصة المجمع	(17038470,09)	(1551975,84)
رؤوس أموال خاصة – ترحيل من جديد	(25111938,58)	(23559962,74)
حصة الشركة المدمجة[1]		
حصة ذوي الأقلية[1]		
مجموع 1	60249591,33	77288061,42
خصوم غير جارية		
قروض وديون مالية	1245543480,22	760945594,47
ضرائب مؤجلة و مرصود لها		
ديون أخرى غير جارية		
مئونات و منتجات		
مجموع 2	1245543480,22	760945594,47
الخصوم الجارية		
موردون و حسابات ملحقة	487693127,60	54104267,44
ضرائب	978384,00	937037,00
ديون اخرى	183614648,43	123188051,94
خزينة سلبية	1469371496,10	954713073,37

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمردوديةّ:

الإتصالات مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارات مطولة معهم ومع من يعمل معهم ، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها[1].

فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها:

- النظام المحاسبي المالي والقطاعي.
- كيفية القيد والترحيل.
- دقة السجلات وكفايتها.
- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- طرق الإهتلاك المنتهجة.
- طريقة تقييم المخزونات.
- العمليات بالعملة الصعبة.
- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة : يوجب الإطلاع الحسابات الختامية والميزانية العامة التي أعدت عن السنة السابقة ويطلع على تقرير المدقق السابق، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة.
- النظام الجبائي: رغم أن الناحية الجبائية ليست إلتزاما مباشرا للمدقق إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الجبائية للمؤسسة محل التدقيق وكذا معاينة التقارير الجبائية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب والرسوم المستحقة، وإذالم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام.
- مخطط التدقيق: عقب انتهائه من كافة الخطط التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لاتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ويتضمن مايلي:

-الأهداف الواجب تحقيقها .

-الخطوات والإجراءات الفنيةالواجب اتباعها لتحقيق الأهداف.

- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء.
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء.
- ملاحظات الشخص المساؤل عن كل خطوة وإجراء نفذ.
- توقيع الشخص المسؤول عن الإنجاز للإجراء.

[1] - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الأردن ، ص139.

- استخلاص النتائج.

- البرنامج هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق الأهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها والبرنامج يخدم عدة أغراض فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها، فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.[2]

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى ولو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها ، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها.

يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما:

-1- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما.

-2- برامج تدقيق متدرجة.

الإشراف على مهمة التدقيق: يمكن تلخيص الإشراف فيما يلي:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق.
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق ، ترتيب المهام حسب الأولويات.
- فحص العمل المنتهي ، وفحص تحليل الأداء اليومي بغرض الإستغلال الأمثل للطاقات.
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- حرصه على احترام 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.

أوراق العمل: وتتمثل فيما يلي:

- أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق ، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها الإلتزام بالسياسات ونتيجة عملية التدقيق.
- الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعد المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.
- تسمح بتنظيم نشاطاته وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح بابداء رأيه النهائي حول نظام المعلومات المحاسبي ،ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما:
- الملف الدائم .
- الملف الجاري (ملف الدورة الحالية).

[2]- زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، الراية للنشر، الأردن 2009، ص79.

خلاصة الفصل:

تعد المؤسسة الوطنية سونا طراك إحدى المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، ومن أنجح المؤسسات الوطنية . فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني ,وتعمل مؤسسة سونا طراك في مجال المحروقات

و تعتبر كذلك أهم مؤسسة على المستوى الوطني، فهي تلعب دورا كبيرا في إدخال العملة الصعبة للوطن والتي تقوم باستخراج وتسيير وتصدير النفط على كامل التراب الوطني ، ومديرية ارزيو هي ثاني مديرية للصيانة ، حيث تعطي مؤسسة سونا طراك أهمية بالغة لصيانة أجهزتها ومحطاتها ، وهذا بهدف تجنب تعطل

آلات ضخ البترول والغاز والتي قد تؤدي إلى خسائر فادحة في ميزانية المؤسسة ومن ثم موازنة الدولة ، على اعتبار أن النفط هو أهم مورد لموازنة الدولة.

وقد أولت المؤسسة أهمية كبيرة للتدقيق المحاسبي وهذا لهدف تحسين الأداء المالي وكذلك مردودية جميع الوحدات الإنتاجية.

الخاتمة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا أن مهمة التدقيق المحاسبي تحتاج إلى توفر صفات ذات ية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبأنظمة المحاسبة المالية التي تقوم بفحصها انتقائيا من أجل إعطاء رأي فني محايد يوضح فيه الصورة الحقيقية للقوائم المالية إذا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك يبين المركز المالي للمؤسسة مدعما رأيه بالأدلة والبراهين هذا من جهة، أما من جهة أخرى فإن التدقيق المحاسبي يخدم عدة طوائف تستخدم القوائم المالية وتعتمد على التقرير لإتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن بين هذه الطوائف المستثمرين ورجال الأعمال والهيئات الحكومية والمساهمين وذلك في ظل الظروف الإقتصادية لكونها ترفع المركز المالي خاصة عندما تكون التقارير سليمة من خلال التعبير الدقيق والسليم للحسابات الختامية ، وهذه التقارير يقدمها المدقق سواء كان داخلي أو خارجي، حيث تقوم الجهات المختصة بتعيين هذا الأخير باتخاذ الإجرا ءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول والإقتراحات من أجل تفادي الإختلاس والغش أو تقديم قرارات مستقبلية للإدارة حول قضايا ذات طابع مالي مثل الرقابة والتقديرات وهذه الأهداف تسعى إلى ترشيد القرارات مما يسمح بتحسين مردودية المؤسسة ، وعليه نجد أن التدقيق من بين أهم العوامل المؤثرة في المردودية لأن الملاحظات التي يعطيها المدقق تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة وبالتالي ارتفاع فعالية المؤسسة إلى الأحسن.

نتائج الإجابة على الفرضيات:

بعد الإلمام لتحليلنا لمختلف جوانب التدقيق المحاسبي و أهميته بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية توصلنا إلى نتائج هامة:

- الفرضية الأولى: ضرورة وجود التدقيق في المؤسسة مهما كان نوع نشاطها، في غيابه يعني زوال المؤسسة و يعتبر المدقق الجوهر الأساسي في عملية التدقيق كما ان التدقيق الجيد يؤدي إلى ترشيد القرارات و با لتالي الإرتقاء بفعالية المؤسسة و كذا الدور الفعال في إبراز النصائح و الأراء المطلوبة لإضفاء صبغة المراقب العام و الإجابي للمؤسسة مما يجعلها تحافظ على ممتلكاتها و ديمومة نشاطها المالي و الإداري.

- الفرضية الثانية: الكيفية المتبعة للتطبيق التدقيق المحاسبي دا خل مؤسسة و هذا لإتباع منهجية صحيحة و دقيقة بلإلتزام بقواعد التدقيق و مبادئه من فحص، تحقيق و تقرير إذ أن الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية تكون بعد فحص شامل لكل عناصر المؤسسة من اجل التعبير السليم لأعما المشروع و كدلالة على الوضع المالي و الإداري لل مؤسسة، أما التقرير هو بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتهما في تقرير يقدم إلى الهيئة المكلفة.

- الفرضية الثالثة: العلاقة الوطيدة بين التدقيق المحاسبي و مردودية المؤسسة للوصول إلى تحسينها و هنا نجد مؤسسة سونا طراك و بالأخص مركب تميع الغاز الطبيعي يبحث دائم ا على الحلول المناسبة لتناسق

بين الوظيفتين من أجل تطوير منتجاتها مستقبلا و الاستفادة من التقارير التي ترفع للإدارة المكلفة بالنشاط المالي خصوصا لما تدرج الآراء و النصائح التي تصلها في ملفات لتحليل المشاكل المطروحة ك ما أن المردودية ليست هدف بل غاية تسعى من ورائها المؤسسة إلى تحقيق إستراجيتها.

التوصيات و الإقتراحات:

بناءا على المعلومات التي توصلنا إليها من خلال الدراسة المتعلقة بأهمية التدقيق المحاسبي و الدور المنوط به في تحسين مردودية المؤسسة نضع مجموعة من الإقتراحات أهمها:

- ضرورة إعطاء قيمة كبيرة للمدقق سواء كان من داخل المؤسسة أو خارجها.

- التنسيق المستمر بين الإدارة المالية و المدققين.

- إضهار ان المدقق ليس بذالك الذي يحكم و يعاقب بل هو العين الساهر التي تحمي ممتلكات المؤسسة من الغش و الأخطاء و التلاعب و الإختلاس.

- توحيد جهود المحاسبين ومختلف المسيرين للخروج بقوائم مالية ذات قيمة فعالة بالنسبة للمؤسسة و كذا إعطاء معلومات دقيق و ذات مصداقية من اجل إتخاذ قرارات ذات أهيمة و مصيرية.

قائمة المراجع

1) الكتب بالغة العربية:

- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لم راجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004 – 2005 ص 18.
- د خالد أمين عبدا لله، تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع الأردن 2007، ص 17.
- وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة بين النظر ية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية ،1997،ص28.
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الأردن ، ص139.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدول ية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة الأولى 2006،ص57.
- زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، الراية للنشر، الأردن 2009، ص79.
- سعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات اقتصادية، التحديات الراهنة، دار النشر الرياض، المملكة العربية السعودية2000، ص63.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية،دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن،الطبعة الثانية، ص28
- محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 1998، ص35.
- محمد بوتين ، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ابن عكنون، الجزائر،2003، ص84-102.
- ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على المرد ودية للمؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر2008، ص14.
- سامي محمد الوقاد و أ لؤي م حمد الوديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى2010، ص40.
- صالح محمد الحناوي، أحداث تحليل والتخطيط في الإدارة، دار النهضة العربية، مصر، 2002ن ص65.
- صالح محمد الحناوي، أحداث تحليل والتخطيط في الإدارة، دار النهضة العربية، مصر، 2002ن ص65.
- محمد سمير الصبان و د عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص30.

1.

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، درا الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2000 ص 8.

- اشتيوي عبد السلا م، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة1996، ص14.
- بيار كولاس، التسيير المالي للمؤسسة، دار الطبع دانيو، ص237.
- حسين القاضي، و د حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الأردن 1999، ص2.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زيفان، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص27
- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار النشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص51.
- سامي محمد الوقاد وأ،لؤي وديان ،تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010، ص18.
- سامي محمود الوقاد،لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى 2010، ص 26.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية ال نظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009، ص27.
- محمد سمير الصبان ود محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990، ص47.
- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص27.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1990، ص75.
- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص24.
- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن ،الطبعة الثالثة 2006 ، ص17.

2) الكتب باللغة الفرنسية:

[1] - Bernard Colosse, la rentabilité de l'entreprise, Analyse prévision et contrôle, 3eme Edition, Dunod, Paris, 1982, p31

[1] - Pierre Conso, La gestion financière de l'entreprise, cas et commentaires, Tome Dunod, Paris, 1976.

- George R,Terry et Stephen G Franklin, les principes du Management, Économico,8e édition, paris,1985, p519

- Henri Bouquer , Charles bé cour, op –cite, p11 .
- Hubert de la brulerie, analyse financier et risque de crédit, Dunod, Paris, 1999, p163
- J L Boulot et autre, op, vt, p156 .
- Jaques Margerin, Gestion budgétaire Edition courroux

- Mokhtar Belaiboud, de la survie à la croissance de l'entreprise, o .p.i, Alger, 1995, p33, p36.

- Paul Jubin ; le pilotage économique de l'entreprise, entreprise moderne, Edition Paris,1972, P94
- Vizza Vanna, pratique de gestion, édition bertc, 1991, p79.

-2 Bernard germon, audit financier, guide pour l'audit de l'information financier des entreprises, 1ere édition, dunal, paris, 1991, 10,65.
Compte-analytique, outil de gestion aide décision Gaussait et Marge Rim, page26.
-lionel collins et gernard valin, audit et controle interne (aspects financiers, operationnels et strategiques) dalloz gestion, paris, 4è edition, 1992, p17 .

3) المذكرات:

- بن شليف محمد أمين، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مرد ودية المبيعات، مذكرة من المركز الجامعي يحي فارس، المدية 2003، ص26.
- زيتوني إبراهيم، الرقابة الداخلية و التدقيق المحاس بي على الاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة من معهد العلوم الاقتصادية، جامعة وهران، الجزائر، 2009 ، ص 20.
- شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر2004، ص44.

- صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة تخرج ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2004، ص48.

- فاطمة بن ربعة، حادة بولمسام، أثر التكوين على مرد ودية المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة البليدة دفعة 2004، ص48.
- فتيحة شابي وآخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مرد ودية المؤسسة،مذكرة، المركز الجامعي ،يحي فارس، المدية،2005، ص47.
- محمد أمين عكوش، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المرد ودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2010، ص30.
- محمد بولحية، العجز المالي ومشاكل تمويل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة2000، ص97.

4) المحاضرات:

- محاضرات التسيير المالي للسنة الثالثة مالية، جامعة الجزائر2002.

الفصل الثاني

نظرة على المرد ودية وعلاقتها بالتدقيق

تمهيد:

مع التطور الاقتصادي الحاصل وتعدد الشركات الاقتصادية والمنافسة الشرسة بين المؤسسات أصبح للتدقيق المحاسبي أهمية بالغة إذ يولي المسيرون اهتماما كبيرا بالتدقيق من أجل ضمان استمرارية نشاط المنشأة ولن يتأتى ذلك إلا بالاعتماد على مدققين يحدون من المخاطر المحيطة بالمؤسسة وكذا التقليل من أشكال الخطأ والغش لتعود بالفائدة على المؤسسة من حيث تحقيق الأرباح وجعل المساهمين لهم عوائد تجعلهم يقبلون التحدي بتقبل الآراء والنصائح المقدمة من قبل المدققين،وهذا م ن أجل تحقيق مرد ودية فعالة تساعد المؤسسة على التحكم في القدرة الإنتاجية والأداء الحسن داخل المنشأة ،ولذا سنتطرق في هذا الفصل إلى العلاقة بين التدقيق وتأثيره على المرد ودية المالية في المؤسسة .

المبحث الأول: مدخل إلى المرد ودية ومقاييسها وأنواعها

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المرد ودية

الفرع الأول : مفهوم المرد ودية

لقد تعددت المفاهيم حول المرد ودية ،ويمكن حصر بعضها كالأتي:

تعريفها لغتا: المرد ودية مشتقة من فعل رد لأي رد ومعناه إعادته على التمام أي بدون نقصان منه ع لى الأقل والمعنى اللغوي لها هو الشيء الذي يمكن أن ينتج لنا مردودا أو عائدا ، أما أصل المرد ودية فهي مردود أو عائد والمؤسسة يكون لها مردودا إذا كانت نسبة الأموال المتحصل عليها أكبر نسبة الأموال المستمرة أو المستعملة[1]

أما اصطلاحا فتعرف كالأتي : المرد ودية هي العلاقة الموجودة بين النتيجة المحققة و الوسائل المستعملة في تحقيقها [2].

- المرد ودية هي عبارة عن ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية[3].
- المرد ودية هي عبارة عن الفائض النقد ي الناتج عن فرق بين العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة وتطبق على كل الأنشطة الاقتصادية وهي عبارة عن العلاقة بين النتيجة المحققة وحجم تكلفة الأموال المستثمرة[4].
- كما عرفها ًploranzeً بأن المرد ودية بصفة عامة عبارة عن الفضاء النقدي الناتج عن العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة ،وبالتالي فالمرد ودية عبارة عن العلاقة بين قوة تحقيق الناتج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة .
- عرفها بوخزار وكونصوٌ المرد وودية هي قاعدة تطبق على كل المراحل الاقتصادية وهذا يوضح الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة .

وحسب بعض الأخصائيين فـي المرد ودية هي الفرق بين المبالغ الإجمالية والتكاليف أو النفقات لقاء هذا المردود ويسمى هذا الفرق بالربح أو الدخل الصافي وحسب بيار كونصو فان المرد ودية هي القاعدة التي تطبق عامة على الكل وعلى المراحل الاقتصادية وهذا يوضح الإمكانية المالية والمادية[5]

التعريف الاصطلاحي للمرد ودية:

[1] - صالح محمد الحناوي، أحداث تحليل والتخطيط في الإدارة، دار النهضة العربية، مصر، 2002ن ص65.

[2] - ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على المرد ودية للمؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر2008، ص14.

[3] - إلياس بن سابي ، يوسف قريشي

[4] - سعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات اقتصادية، التحديات الراهنة، دار النشر الرياض، المملكة العربية السعودية2000، ص63.

[5] - محمد أمين عكوش، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المرد ودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2010، ص30.

لقد ثار اختلاف بين المحللين الماليين والاقتصاديين حول التعريف الشامل للمرد ودية ولكن بالرغم من الخلافات السابقة إلا أنهم يكادون يتفقون في النهاية على أن المرد ودية هي العلاقة التي توجد بين النتيجة المحققة والوسائل المستعملة في تحقيقها.

ويمكن إعطاء مفهوم علمي دقيق للمرد ودية بعيدا عن تضارب آراء الاقتصاديين والماليين، فالمرد ودية تقيس مدى تحقيق مشروع المشتريات المتعلقة بأداء الأنشطة وهيكل التكلفة كما أنها تعبر عن حصيلة النتائج السياسية والقرارات التي تخضها المشروع فيما يخص السيولة والوضع المالي[1]

وانطلاقا من المفاهيم السابقة يمكن أن نستخلص أن المرد ودية تعالج النشاط المالي خلال الفترة الزمنية المحددة للنشاط،وتهتم بربحية المؤسسة ويمكن حساب معدل المرد ودية

إلا أنه يجب معرفة أي نوع من أنواع المرد ودية فعند مقارنة ربع الأموال الخاصة تحصل على المرد ودية التجارية وعند مقارنة أصول المؤسسة مع الربع فهذا بين المرد ودية الاقتصادية وأما المرد ودية الاجتماعية فهي الأهداف العامة للمؤسسة بغرض امتصاص البطالة كما يجب أن نفرق بين المرد ودية والربحية فالمرد ودية هي العلاقة بين النتائج المتحصل عليها الإ مكانيات المستخدمة سواء كانت مادية أو بشرية ومالية أما الربحية فلها علاقة مباشرة بالسعر فهي الفرق بين البيع وسعر التكلفة[2]

ومن خلال ذلك يتضح لنا مدى تطور مفهوم المرد ودية الذي كان في الأول يرتبط باستغلال الأرض ليشمل بعد ذلك كل العمليات المالية داخل المؤس سة،كما يمكن القول أنها عبارة عن الربح المحصل عليه بعد كل عملية بيع أو تبادل وبعد ذلك طرح النفقات والتكاليف شريطة أن تكون الإمكانيات ضرورية مثل الأموال والقوة البشرية متوفرة[3].

المطلب الثاني:أهم مقاييس المرد ودية.

يهتم بدراسة تفصيلية ومعمقة لمقياس المرد ودية على مستوى النتيجة والعلاقة التسلسلية التي تربط كل عنصر بأخر.

الفرع الأول: مقاييس المرد ودية على مستوى النتيجة:

1- الهامش الإجمالي: يعني الفرق بين المبيعات من البضاعة والتكاليف شرائها حيث يكون البيع لهذه المواد أو البضاعة على حالتها أي بدون إجراء أي تغيير عليها ويكون الهامش الإجمالي في المؤسسة التجارية أو القسم التجاري في حالة ما إذا كانت المؤسسة مزدوجة النشاط.

ويتم تقييم المبيعات من البضائع على أساس سعر بيع البضاعة بعد طرح التخفيضات التي قد تمنح للزبائن ،وكما الحال عند تقييم تكلفة البضاعة المباعة فإنها تحسب بمجموع ثمن شراء البضاعة وذلك مضاف إليها المصاريف التي تتعلق بها وهذا في حالة استعمال الجرد المستمر.

إذن الهامش الإجمالي ذو أهمية بالنسبة للمؤسسة التجارية في حالة دورة النشاط العادية، حيث يعبر عن تسييرها أي عن المصدر الحقيقي لأرباحها

---

[1] - صالح محمد الحناوي، أحداث تحليل والتخطيط في الإدارة، دار النهضة العربية، مصر، 2002ن ص65.

[2] - Jaques Margerin, Gestion budgétaire Edition courroux .

[3] - فاطمة بن ربعة، حادة بولمسام، أثر التكوين على مرد ودية المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة البليدة دفعة 2004، ص48.

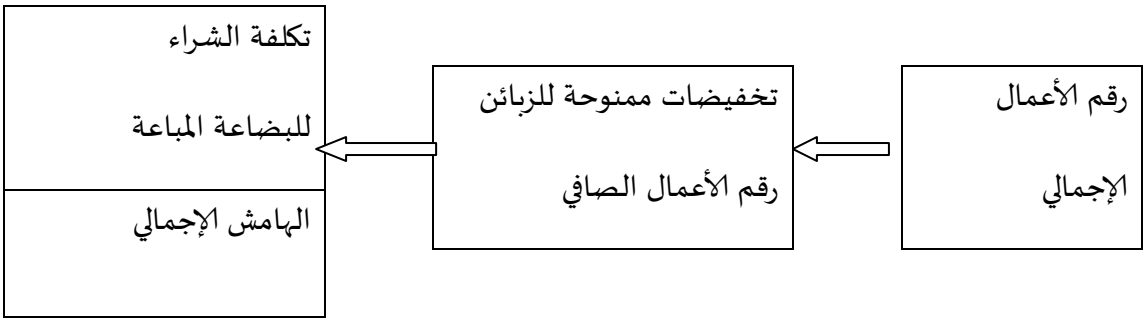
كما أنه يستعمل في قياس درجة مرد ودية المؤسسة التجارية ومقارنته بالمؤسسات الأخرى[1].
من نفس النشاط ومن قطاعات أخرى وذلك بالنظر إلى النسب النموذجية المحددة ومن هذه النسب:

الهامش الإجمالي ، الهامش الإجمالي

مبيعات البضاعة تكلفة البضائع المستهلكة

إن التغيير في الهامش الإجمالي من دورة استغلالية إلى أخرى يرجع للأسباب وهي عند ارتفاع سعر الوحدة الصافي أو سواء انخفاض في سعر تكلفة البضاعة المباعة أوكلاهما في نفس الوقت.
ومن بين فوائد حساب الهامش الإجمالي في التسيير هوانه يسمح بقياس ومراقبة القدرة التجار ية للمؤسسة لذا فعند حدوث أي تغير في الهامش الإجمالي يجب أن نبحث عن مسؤولية التي قد تعود إلى سياسة الشراء غير الجيدة ،كما أنه يستعمل كأساس للتقديرات[2].
ويمكن تمثيل الهامش الإجمالي بيانيا كما يلي:

الشكل رقم(1): التمثيل البياني للهامش الإجمالي:



من خلال هذا التمثيل البياني للهامش الإجمالي نلاحظ أن هذا الأخير يتعلق بطريقة تقييم المحزونات المباعة ،ومنه تحدد تكلفة السلع المباعة وبالتالي الهامش الإجمالي لذا يجب على المسيرين أو مدراء المؤسسات الاقتصادية إن يتحققوا من استمرارية طرق التقييم واختيار أحسنها.

2 - القيمة المضافة:

تعني الفرق بين الإنتاج من جهة الاستخدامات الوسطية من السلع وخدمات المتحصل علي ها من الغير والمستعملة من هذا الإنتاج من جهة ثانية فان القيمة المضافة في الوحدات التج ارية تعبر عن الفرق بين

[1] - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر،1990، ص75.
[2] - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر،1990، ص76.

الهامش الإجمالي والخدمات المستهلكة ،أما في الوحدات الإنتاجية فتساوي الى الفرق بين الإنتاج المخزون وانتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة[1].

وتعني كذلك الثر وة الإضافية المنشأة في المؤسسة باستعمال خدمات ومواد الغير ، بالإضافة الى وسائلها الخاصة وتحسب كما يلي:

القيمة المضافة = قيمة الإنتاج *مستلزمات الإنتاج من السلع والخدمات ويمكن دور القيمة المضافة في مساهمتها في النهوض بالإقتصاد الوطني (الدخل الوطني) وكذلك كمقياس لحجم

ودرجة التكامل العمودي أو الداخلي للمؤسسة وكمقياس لتطوير قدرة المؤسسة وذلك باستعمال النسبة التالية[2]

القيمة المضافة

إنتاج السنوات التالية

3- **نتيجة الاستغلال:** وهي تعبر عن نتيجة الاستغلال العادي لدورة معينة وتتمثل في الفرق بين مصاريف المؤسسة والنواتج، وتخص العناصر المرتبطة بالإنتاج والاستغلال وهي نتيجة تظهر في جدول حسابات النتائج[3].

ويعبر عنها بالمعنى الحقيقي لمصلحة الأعمال التي تنجزها المؤسسة خلال فترة النشاط العادية وتأخذ كل الإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في أي انحراف ،وهذا إذا توفر عنصر الاستقلالية التامة في الوسائل المؤدية إلى تحقيق الهدف المنشود وخاصة الأهداف التسويقية والمتمثلة في سياسة تحديد الأسعار وهو أهم مشكل تعاني منه معظم المؤسسات الوطنية فأسعار السلع والبضائع الضرورية والتي تحدد من طرف الحكومة وذلك بمراعاة دخل المواطنين ودراستها ،وهكذا فان المؤسسات أو الفروع التابعة لها التي تعمل بمثل هذه السلع قد تحقق خسارة في نتيجة الاستغلال وهذا راجع لأن إيراداتها لا تعطي كل تكاليفها ونتيجة خسارة مثل هذه المؤسسات ترجع إلى أسباب سياسية واجتماعية معينة ولمن تكون هذه الأخيرة قادرة على مواكبة سير التطور النقدي [4].4

4-**النتيجة الصافية:** تعتبر هذه النتيجة مؤشرا مهم لقياس مرد ودية الأموال الخاصة المستعملة في المؤسسة وكذا لحساب مرد ودية عناصر الصول الثابتة وهي النتيجة التي تظهر بعد خصم الضرائب على أرباح الشركات [5].

---

[1] - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر،1990، ص78.

[2] - بن شليف محمد أمين، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مرد ودية المبيعات، مذكرة من المركز الجامعي يحي فارس، المدية 2003، ص26.

[3] - فتيحة شابي وآخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مرد ودية المؤسسة،مذكرة، المركز الجامعي ،يحي فارس، المدية،2005، ص47.

[4] - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص83.

[5] - فتيحة شابي وآخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مرد ودية المؤسسة،مذكرة، المركز الجامعي ،يحي فارس، المدية،2005، ص47.

الفرع الثاني: مقاييس أخرى للمرد ودية.

1 - التدفق النقدي: إن اعتبار النتيجة وحدها مصدر لتمويل المؤسسة ذاتيا أو مقياس المرد ودية لا يمكن أن يكون كاملا وصحيحا نظرا لان المؤسسة تستعمل الإهتلاكات وهذه الأخيرة تؤثر على تحديد النتيجة النهائية للمؤسسة والتي تعبر عن ايرادتها.

وينقسم الفائض النقدي إلى قسمين هما:

الفائض النقدي الإجمالي =النتيجة الإجمالية + الإهتلاكات + المئونات.

الفائض النقدي الصافي = النتيجة الصافية +الإهتلاكات + المؤونات.

2- التمويل الذاتي: يعني إمكانية المؤسسة من تمويل نفسها وذلك من خلال نشاطها ،وهذا بعد الحصول على نتيجة الدورة مضافا أليها عنصرين هامين داخل المؤسسة وهما الإهتلاكات والمئونات وقبل الوصول إلى قدرة التمويل الذاتي ، تمر على ما يسمى بالفائض النقدي الذي تطرقنا إليه.

التمويل الذاتي = التدفق النقدي الصافي – الأرباح الموزعة.

ويمكن تقديم التمويل الذاتي على أنه مجموع المواد المالية الم وجودة تحت تصرف المؤسسة لغرض تطوير نشاطها والاستقلالية من التمويل الخارجي ويستعمل التمويل الذاتي في المجالات التالية:

- إمكانية تمويل الاستثمارات وبالتالي يأخذ بعين الإعتبار في برامج استثمارية للمؤسسة.
- إمكانية دفع السندات والأسهم.
- إمكانية تعديل أو تصحيح عد م كفاية رأس مال العامل الصافي أي تحقيق شروط التوازن الدائم.

3- النتيجة المالية : لقياس مرد ودية المؤسسة يمكن مقارنة النتيجة المتحصل عليها في نهاية السنة بالإمكانيات المتوفرة ويعبر عنها بالنسبة النيابة:

$$\text{ن} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموعة الأصول}}$$

تقيس هذه النسبة مرد ودية رؤوس الأموال المستعملة في استغلال أو مرد ودية النشاط تدل هذه النسبة على درجة المديونية وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{مجموعة الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}} = 1 + \frac{\text{الديون}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

والعلاقة الأخيرة تحصل عليها عن طريق تطبيق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الأصول}} + \text{الديون} = 1$$

$$\frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}} = 1 + \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

ومنه تستخلص أن مرد ودية الأموال الخاصة ترتبط بمر دودية الاستغلال وبدرجة الاستدانة وفي ظل دراسة المر دودية على أساس المعطيات المحاسبية يطلع لنا عدة مشاكل من ناحية القيمة الحقيقية للمبالغة النقدية وكذلك التضخم في المر دودية وفق العلاقة[1]:

$$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

فالنتيجة مقيمة بأسعار مالية عكس الأصول المقيمة بمبالغ ذات قدرة شرائية تختلف عن القدرة الشرائية للمبالغ المكونة للنتيجة الصافية.

المطلب الثالث: أنواع المر دودية:

تنقسم المر دودية إلى ثلاث أنواع أساسية هي:

1 - المر دودية التجارية(الاستغلالية):

وهي المر دودية من جهة نظر الاستغلال العادي الذي تمارسه المؤسسة وهي عبارة عن مقدار الأرباح التي حققت مقابل كل وحدة من صافي المبيعات ،مما يسمح لإدارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة، كما يمكن مقارنة النسبة بنسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات (هامش الربح الإجمالي) للحكم غلى كفاءة إدارة المؤسسة في الرقابة على المبيعات و وتحسب كالأتي:

$$\text{المر دودية التجارية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{المبيعات السنوية الصافية}}$$

[1] - Vizza Vanna, pratique de gestion, édition bertc, 1991, p79.

$$\text{أو} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{رقم الأعمال السنوي الصافي (رقم الأعمال خارج الضريبة)}}$$

هذه النسبة تبين كم من دينار واحد من رقم الأعمال يؤدي إلى نتيجة السنة ،حيث كلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما كان هذا المؤشر على وضعية حسنة للمؤسسة والتالي في تعيين مدى مساهمة رقم الأعمال في تحقيق النتيجة .

النظرة المالية للمرد ودية تعطي صورة عن السياسة التمويلية للمؤسسة ،وهي شرط لكل نمو كما يمكن استخدام هذا المعدل في تركيبة المر دودية الملية والتي سوف نتناولها في العناصر اللاحقة.

2 - المر دودية المالية:

فالمؤسسة لكي تتطور عليها أن تستثمر والاستثمارات يجب أن تمول وضمن هذه الحلقة لابد من تدعيم الأموال الخاصة.

هذا التدعيم الذي يعني اللجوء إلى المساهمين القدامى أو المستثمرين الجدد ، وطبعا فهذا لا يمكن أن يتم إذا لم يكن هناك دليل على قدرة المؤسسة على مكافأة هذه الأموال ،زد على هذا فوجود مرد ودية مالية يطمئن المقترضين لأن الربح المخصص للشركاء، هو بمثابة الضمان لهامش الأمان عند تغير شروط المرد ودية [1] والمرد ودية المالية هي المرد ودية من وجهة نظر رأس المال الصافي (الأموال الخاصة).

وتعتبر المرد ودية المالية بمثابة المحدد للمردودين العامة في المؤسسة ،حيث أنها تقيس قدرة الأموال الخاصة أو المملوكة على تحقيق أرباح صافية وبالتالي فهي تقدم لنا صورة حقيقية عن مدى استخدام الأموال سواء من الناحية الإنتاجية أو ناحية توظيف الأموال.

كما تمكن من معرفة منابع التمويل الدائم للمؤسسة وإمكانية أعادة التمويل بدون تكلفة إضافية [2] والمرد ودية المالية مفهوم يهم أساسا المساهمين لأنهم بصفتهم أصحاب المؤسسة يريدون أو يهدفون إلى الربح الذي يؤجر لهم مساهماتهم في رأس مال المؤسسة ، على المستوى التقني تكون هذه العلاقة والتشكيلة تدعو عدة تعليقات، وتحسب المرد ودية المالية كما يلي:

$$\text{المر دودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

1 - J L Boulot et autre, op, vt, p156 .

2 - Pierre Conso, La gestion financière de l'entreprise, cas et commentaires, Tome Dunod, Paris, 1976.

$$\text{المرد ودية المالية} = \frac{\text{الفائض النقدي مقيمة حاليا}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

وإذا كانت النسبة الأولى تعبر عن المردود المالي للأموال الخاصة ،من جهة نظر صاحب المؤسسة ، فان النسبة الثانية تسمح بالحكم على قدرة المؤسسة على إفراز مصادر التمويل المحتملة المتولدة من الأموال الخاصة.

رغم أن هذه المرد ودية لا تعبر بصدق كبير عن نشاط المؤسسة لأنها ترتبط بقواعد المحاسبة والجباية وسياسة المؤسسة، إلى أنها تبقى عنصرا مهما لتقييم المؤسسة من قبل المحيط الخارجي ومؤشرا مهما لقياس وتقدير فعالية استخدام الموارد المالية، وضرورة مالية لضمان الاستمرارية والتطور والمحافظة على الاستقلالية.

3 - المرد ودية الاقتصادية:

وهي مرد ودية تقيس الفعالية في استخدام الموجودات الموضوعة تحت تصرف المؤسسة ، لأنه إذا أرادت هذه الأخيرة البقاء يجب أن تكون فعالة تقنيا بمعنى أن تكون قيمة المدخلات أقل من كمية المخرجات وهذه النسبة تتوافق مع مفهوم تقني هو الإنتاجية[1].

والمرد ودية الاقتصادية هي المرد ودية من وجهة رأس المال الاقتصادي (مجموع الموجودات المستعملة من طرف المؤسسة).

المرد ودية الاقتصادية هي قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح ملائمة وكافية مقارنة برأس المال المستثمر. يرجع العائد الاقتصادي للمرد ودية إلى قيمة الأصول الاقتصادية أي الاستثمارات اللازمة للنشاط، حيث نوع التمويل (أموال خاصة ،ديون)لهذه الاستثمارات لا يفترض أن يعني فعاليتها، إذن فهي مقارنة رأس المال المستثمر مع نتيجة الاستغلال المحققة.

يمتاز تحليل هذا النوع من المردودين بدراسة الفعالية في تخصيص مجموع الموارد المستثمرة ، فهي تعبر إذن عن مردود الأموال الخاصة والديون المتوسطة والطويلة الأجل ، و ان دراسة هذا النوع من المردودين هو أمر ضروري لأنه يؤدي إلى تقليص الأموال المستثمرة الى الحد الذي يتماشى مع احتياجات الإنتاج ، وذلك على سبيل المثال بالاستعمال الجيد للمعدات، التخلي عن المعدات غير المستعملة بالتعجيل بدورة المخزون. أما معدل المرد ودية الإقتصادية فيكتب كالتالي[2]

[1] - Hubert de la brulerie, analyse financier et risque de crédit, Dunod, Paris, 1999, p163

[2] - Bernard Colosse, la rentabilité de l'entreprise, Analyse prévision et contrôle, 3eme Edition, Dunod, Paris, 1982, p31.

النتيجة الصافية للدورة

معدل المرد ودية الاقتصادية = ——————————

الأصول الاقتصادية

إذا كانت النسبة أكبر من واحد فهذا يدل على الوضع الجيد للمؤسسة، أما إذا كان أقل من الواحد فيجب إعادة النظر في طرق التسيير فهذا يدل أما أن التكاليف مرتفعة مما يؤدي إلى انخفاض قيمة النتيجة الصافية أو انخفاض حجم المبيعات ، وإما حجم الأصول لا يتماشى مع وضعية المؤسسة.

المبحث الثاني : مكونات ومتطلبات وأهداف المر دودية.

بعدما تطرقنا للمفاهيم الأساسية وأهم مقاييس الم ر دودية سنخوض الآن في الأنواع المختلفة للمر دودية وأهمها الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية ولها دور في ربحية المؤسسة.

المطلب الأول: مكونات المر دودية.

تتكون من مكونين اثنين هما المكونات الاقتصادية والمالية.

1 . المكونات الاقتصادية: وتشمل عنصرين هامين وهما:

أولا : الإنتاجية[1]:

عرف بول مالي الإنتاجية من منطلق كونها مؤشرا للكفاية وترتبط بين الفعالية للوصول إلى الأهداف والكفاية في حسن استخدام الموارد والعناصر الإنتاجية المتاحة بغية بلوغ الهدف.

وتتمثل أهميتها في مستويات عدة بالنسبة للفرد العامل والمؤسسة المستهلك والمجتمع ككل وهي تعبر عن كفاءة الإدارة في استغلال الموارد والإمكانيات للحصول على أحسن نتيجة ممكنة.

والإنتاجية مؤشر على حسن السير ،والفائدة تعود على المؤسسة في حسن السيطرة لارتفاع الإنتاجية بالنسبة للتكاليف وتتمثل في زيادة الربع الإنتاج والعائد الناتج عن زيادة قيمة المبيعات الناتجة عن زيادة الإنتاج وخفض التكاليف ولاشك أن زيادة المر دودية والأرباح تعتبر من الآثار التي تؤدي بدورها إلى المزيد من الكفاية في الإنتاج ، وذلك من خلال ما يخص بتطوير الإنتاج ، ال دراسات والبحوث ، أصافة كونها تؤدي إلى مزيد من الاستثمارات واستغلال المواد المتاحة وفرص العمل .وقد ذكر كل من أيلون وسدسين بأن التغيرات التي تطرأ على مستويات الإنتاجية يمكن أن تكون لها آثار جد عميقة على عدد من القضايا ذات الأهمية الاقتصادية والاجتماعية مثل معدل التنمية أو ارتفاع مستوى المعيشة ، تحسين ميزات المدفوعات السيطرة على التضخم .

الإنتاجية عبارة عن مؤشر يمكن من خلاله معرفة إمكانية دالة الإنتاج والتموين، حيث تقاس الإنتاجية بالعلاقة التالية:

[1] - بن شليف محمد أمين، أه مية المحاسبة التحليلية في تحسين مرد ودية المبيعات، مذكرة من المركز الجامعي يحي فارس، المدية 2003، ص24.

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

والمفهوم العام للإنتاجية يوحي على أنها غالبا ما تستخدم العلاقة النسبية بين كمية الإنتاج من المنتجات والخدمات (المخرجات) وكمية المواد التي استخدمت في تحقيق هذه الكمية من الإنتاج (المدخلات) ويمكن قياس الإنتاجية كالآتي[1].

$$\text{الإنتاجية الكلية} = \frac{\text{الإنتاج}}{\text{عناصر الإنتاج}} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

$$\text{أي الإنتاجية الكاملة} = \frac{\text{الإنتاج}}{\text{رأس المال + العمل + الموارد الطبيعية + التنظيم}}$$

أما الإنتاجية الجزئية تتمثل في:

$$\text{إنتاجية عنصر العمل} = \frac{\text{المخرجات الكلية}}{\text{مدخلات عنصر العمل}}$$

$$\text{مستوى إنتاجية العمل} = \frac{\text{وقت العمل}}{\text{كمية الإنتاج}}$$

$$\text{مستوى الإنتاجية} = \frac{\text{كمية الإنتاج}}{\text{وقت العمل}}$$

[1] - فتيحة شابي وآخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مرد ودية المؤسسة،مذكرة، المركز الجامعي ،يحي فارس، المدية،2005، ص43.

مدخلات رأس المال

إنتاجية رأس المال = ——————————

مخرجات الكلية

مدخلات المواد الأولية

إنتاجية المواد الأولية = ——————————

المخرجات الكلية

إن تمكنت المؤسسة من تحقيق إنتاجية جديدة من العناصر المكونة لنظامها، فان المردودية عندئذ سوف تتحقق وبصفة جيدة.

ويقصد بالإنتاجية بأنها المؤشر لقياس إمكانيات منحني الإنتاج والتموين ويمكن استنتاجها من العلاقة الموجودة بين العوامل المنتجة وحجم استهلاك العوامل وتعبر عنهما بالنسبة التالية[1]

القيمة المضافة على الأموال الثابتة بالقيمة الإجمالية وبصورة رياضية:

القيمة المضافة

——————————

الأصول الثابتة بالقيمة الإجمالية

ولكي تعبر عن العلاق ة الموجودة بين مصاريف العاملين والأصول الثابتة للاستغلال وهذا فيما يتعلق بالإنتاجية فلا يمكننا إهمال رأس المال المنتج وشروط استعماله إلى هنا يمكن أن تقول الإنتاجية تحدد لنا تكاليف المؤسسة من جهة وتؤشر من جهة ثانية مباشرة على المردودة الاقتصادية للمؤسسة[2]

ثانيا: الفعالية.

إن مقياس فعالية رأس المال المستخدم ، أي كلما كانت سرعة الدوران أسرع كلما كانت الفعالية أكثر،والفعالية هي مدى إنتاجية العامل أو أللآلة مقارنة بالإمكانيات المتاحة، إن سرعة الدوران نستطيع تطبيقها على كل عناصر الموجودات للأصول أو الأموال الخاصة وذلك بتطبيق العلاقة التالية:

رقم الأعمال

——————————

إجمالي الأصول

ومن الجانب المالي تظهر بالعلاقة التالية:

[1] - بيار كولاس، التسيير المالي لمؤسسة، دار الطبع دانيو، ص 237.

[2] - بيار كولاس، التسيير المالي للمؤسسة، دار الطبع دانيو، ص237.

مجموع الأصول

الأموال الخاصة

إن هذه النسبة تعبر ع لى مدى فعالية استعمال رأس المال من طرف المؤسسة كما تعبر عن الشروط التي تستعمل الوسائل في ظلها وذلك ضمان لنجاح الإنتاج فان:

رقم الأعمال

سرعة دوران الأصول = ——————

مجموع الأصول

غير أنه من الناحية المالية يفضل استعمال دوران رأس المال المستثمر أي العلاقة:

رقم الأعمال

أموال خاصة

ومنه يمكن تحديد سرعة دوران رأس المال المستعمل والذي هو عبارة عن دوران الأصول معامل المديونية.

وهذه النسبة تحدد لنا الحالة الحقيقية أو الفعلية للمؤسسة من زاويتين:

-زاوية زيادة رقم الأعمال.

- زاوية زيادة المديونية للمؤسسة.

ونستطيع ضم الفعالية من بين المكونات الأخرى للمرد ودية وتقيس لنا هذه الأخيرة معدل فعالية رأس المال المستعمل الاقتصادي وذلك بواسطة معدل سرعة دوران رأس المال وهناك عدة تغيرات تؤثر مب اشرة على قياسات رأس المال المستعمل وذكر منها :

-الأصول الثابتة الاجتماعية والأصول الثابتة الصافية.

- الأصول الإجمالية.

- الأصول الثابتة للاستغلال (إجمالية أو صافية).

ويمكن تطبيق سرعة الدوران على كل العناصر الموجودة وخاصة رأس المال سواء كانت هذه الأخيرة مدمج في الأصول الإجمالية أو الأصول الثابتة أو في الأموال الخاصة.

إن رقم الأعمال على مجموع الأصول تكون هذه العلاقة المستعملة دائما ويمكن كتابتها بصورة رياضية:

رقم الأعمال

مجموع الأصول

إن النسبة المذكورة سابقا تقيس لنا مدى فعالية رأس المال المستعمل داخل المؤسسة مرهون باستعمال تقنيات حديثة وهذا لهدف تحقيق إنتاجية أكثر وكذا ضمان التبادل.

عادة ما تستعمل علاقة سرعة رأس المال المستمر والمعبر عنه بالعلاقة التالية رقم الأعمال على مجموع الأموال الخاصة وهذا طبقا من الناحية المالية، أن هذه النسبة مستنتجة من العلاقة السابقة الذكر وهي:

$$\frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

يمكن ضرب هذه الأخيرة يمكن ضربها بالعلاقة التالية مجموع الأصول على الأموال الخاصة . وتعبر عن مستوى مديونية المؤسسة، ومما سبق يمكن كتابة[1]:

$$\frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{الأموال الخاصة}} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}} \times \frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

الفرع الثاني: المكونات المالية.

إن التسيير الجيد و الفعال في استخدام رأس المال يؤديان حتما إلى ايجابية تتعلق بالفائض الإجمالي للاستغلال ، إن المرد ودية المالية للأموال الخاصة تتأثر مباشرة بالاقتراض والاستدانة من الغير أي مدى مديونية المؤسسة وقدرتها على تسديد دينها عير أن الفوائد تطرح من الضريبة المدفوعة من الأخذ بعين الاعتبار التدفق النقدي.

إن المرد ودية المالية والمتمثلة في رأس المال للمؤسسة تعتمد على الفائض المالي للموزع، فكلما كانت العناصر المكونة لرأس مال المؤسسة مستقلة عن التمويل الخارجي كلما كانت النتيجة أحسن،وبالتالي تحقيق مرد ودية أفضل التي تسعى وتأمل المؤسسة الحصول عليها والعلاقة التالية تبين لنا مكونا ت المرد ودية باستغلال المؤسسة لأصولها.[2]

$$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال}} \times \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{إجمالي الأصول}} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

الجزء الأول من العلاقة يمثل الهامش الإجمالي الصافي وتقيس هذه النسبة درجة استعمال موجودات المؤسسة وتعتبر أيضا على فعالية رقم الأعمال المحقق.

[1] - فتيحة شابي وآخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مرد ودية المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص44.

[2] - بيار كولاس، التسيير المالي للمؤسسة، دار الطبع دانيو، ص256.

أما الجزء الثاني فهو يعبر على درجة استعمال المؤسسة لجميع أصولها وتسمح أيضا بتقييم فعالية التسيير داخل المؤسسة وتتأثر هذه النسبة بظروف السوق والمنافسة في انخفا ض أسعار البيع مثلا أو ارتفاع في تكاليف الإنتاج أو التوزيع.

إن الاستعمال الجيد والحسن لرأسمال المؤسسة ومستوى وتطورها وهذا الاستعمال الحسن يؤدي إلى تحسين نتيجة جديدة ذات طابع اقتصادي وهذا طبقا عن تعريف منتجاتها السنوية وهذا يقاس بالفائض الإجمالي للاستغلال ، ومنه نستطيع القول أن تأثير المرد ودية المالية للأموال الخاصة بالمديونية، غالبا يعود إلى أن الفوائد تعتبر عبئا على المؤسسة أي أنها تكلفة إضافية وهي طبعا تؤثر على مستوى النتيجة.

هذا كله من الناحية الاقتصادية أما من الناحية المالية وبمفهو م التدفقات ، فان مرد ودية الأصول المستعملة في رأسمال المؤسسة تعتمد على حصة الفائض المالي الموزع على الشركات بصفة عامة[1].

المطلب الثاني:

متطلبات المرد ودية.:

تكمن متطلبات المرد ودية في المراقبة وهي عملية هامة تقوم بمعالجة الانحرافات بسرعة وفي وقت زمني قصير وكذلك قياس المرد ودية.

أولا : مراقبة المرد ودية:

إن مراقبة المردودين عملية جد هامة وبالنسبة للمؤسسة حيث تتمكن من خلالها من تصحيح الانحرافات بسرعة وفي وقت زمني قصير وهذه المراقبة تستلزم إجراءات منها :

1 .وضع تقديرات مفصلة على النتائج المالية والاقتصادية في إمكانية حدود المؤسسة.

2 . تحديد فوري للانحرافات وهذا بمقارنة النتائج المحققة بالنتائج المقدرة وتحليل مصادر الخلل وأسبابه سواء داخلية أو خارجية.

3 . اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تنقص من حدة هذه الانحرافات بحيث تكون هذه الإجراءات مدروسة ومناقشة من أجل الاقتراب إلى مسار الأهداف الموضوعة ، أو تحديد أهداف أخرى ومراقبة المرد ودية عملية مستمرة تكون على أسلس الوثائق والمعلومات المحاسبية ولا تقع هذه العملية كليا على المسئول المالي بل يتحمل مراقبة التسيير الج زء الأول من المرد ودية فقد يتعدى اهتمامه إليها أي المرد ودية والاقتصادية وذلك باستخدام التقنيات التقديرية.

- نظام نقدي للمعلوماتية كوضع الميزانية التقديرية.
- مصلحة الدراسات الاقتصادية.
- تحليل النتائج عن طريق المحاسبة التحليلية.

وهنا يمكن القول أن مراقبة المرد ودية تقع على عاتق المسئول المالي بالدرجة الأولى وكذا مراقب التسيير فهما مطالبان بالتجاوب مع أهداف المؤسسة وذلك باتخاذ التدابير الفعالة وتوفير كل المعلومات

[1] - مح اضرات التسيير المالي للسنة الثالثة مالية، جامعة الجزائر2002.

والبيانات التي من شأنها أن تساعدها على مراقبة المرد ودية بأحسن وجه وتمكن الحفاظ على نتائج المؤسسة[1].

لا يمكن للمؤسسة تصحيح الانحرافات الناجمة عن الفرق بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة في وقت وجيز إلا بواسطة مراقبة المرد ودية ، ولكي تقوم بعملية الرقابة على أحسن وجه لابد من إتباع الإجراءات التالية:

1- .إجراء تنبؤات مفصلة ومدققة عن النتائج المالية والاقتصادية .

2- تحليل فوري للانحرافات الناجمة عن مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة والتي لم يتم تقديرها.

3- اتخاذ إجراءات والتي من شأنها تقليص من حدة الانحرافات والمتعلقة بالمتغيرات الاقتصادية والمالية.

من الملاحظ أن في المؤسسة تقع المراقبة للمرد ودية بالدرجة الأولى على عاتق المسئول المالي لهذه المؤسسة وكذا مراقب التسيير داخل المؤسسة.

إن المرد ودية تكون دائما في المؤسسة الخاصة بإحدى الأهداف الموكلة للمسئول المالي حيث أن هذا الأخير مسندة إليه مهمة التجارب مع متطلبات المساهمين هذا من وجهة ومن جهة ثانية مراقبة المر دودية لتنفذ فيما بعد على أساس إمداد بكافة البيانات والمعلومات والمستندات والوثائق المحاسبية التي يحتاج إليها المسئول المالي[2] .

وذلك قصد مهامه ومنه يتضح أن المحاسب المالي لا يتحمل كليا مراقبة المردودين على الوجه المحدد بصفة عامة ،مراقب التسيير لا يهتم فقط بالمرد ودية المالية بل يتعدى إلى الاهتمام بالمر دودية الاقتصادية للمؤسسة وهذا الأخير يستعمل عادة تقنيات الإنتاج للمسئول المالي ومن بين هذه التقنيات ما يلي:

- ❖ المحاسبة التحليلية.
- ❖ مصلحة الدراسات الاقتصادية.

وبصفة عامة هذا ما يمكنه من ضبط مراقبة المرد ودية بصورة مستمرة أي المسلية الملقاة على كاهل كل من المراقب المالي ومراقب التسيير حيث يجب أن تكون خالية من الغموض في الميدان العملي مما يتضح أن هذه التفرقة بعيدة عن التطبيق في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة نجد أن المراقب المالي يقوم بمراقبة المرد ودية المتعلقة بالأموال الخاصة أما مراقب التسيير يهتم بالمراقبة المنتظمة للمر دودية من خلال دراسة الميزانية .

ثانيا: قياس المرد ودية .

من بين متطلبات المرد ودية قياسها حيث هذه الأخيرة تعتبر العنصر الثاني بعد مراقبة المرد ودية فان قياس المرد ودية شيء مهم جدا لابد منه قصد اكتشاف ومعرفة نقاط القوة والضعف وذلك لهدف تصحيح الانحرافات أي العجز والنهوض بالمرد ودية نحو الاتجاه السليم وفي جميع المؤسسات الوطنية نجد أن التسيير المالي ومراقبة التسيير يرتبطان ارتباطا وثيقا بالمحاسبة.

[1] - بيار كولاس، التسيير المالي للمؤسسة، دار الطبع دانيو، ص256.

[2] - بن شليف محمد أمين، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مرد ودية المبيعات، مذكرة من المركز الجامعي يحي فارس، المدية 2003، ص25.

إن تحاليل التميز وخاصة على مستوى دراسات المرد ودية المعينة ففي المرحلة الحالية تضم المحاسبة فرعين متكاملين هما:

-المحاسبة العامة.

- المحاسبة التحليلية.

على عكس المحاسبة التحليلية التي هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المرد ودية وقياسها وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة وكذا مراقبة المسؤوليات سواء كانت على مستوى التنفيذ أو الإدارة وهي أداة ضرورية لتسيير المؤسسات[1].

ففي المنظور ألتسييري يسمح باعتبار عملية الجمع ومعالجة المعلومات وتبويبها بالمحاسبة العامة وتتابع في المحاسبة التحليلية لكن في العنصر سنسلط الضوء على النتائج المحسوبة أو التي يمكن حسابها في المحاسبة العامة ان النتائج الناشئة عن المحاسبة العامة تحتوي على صفتين وهما:

-من جهة يقيسان نتائج المؤسسة بالنسبة للمرحلة المحاسبية أو السنة المحاسبية.

- ومن جهة أخرى يخصان مجموع نشاطات المؤسسة ومن خلال هذين الصفتين نستطيع المعرفة في مرحلة معينة المردودين الإجمالية للمرد ودية ومن أجل غاية المراقبة القياس المطلق للمرد ودية يجب أن يكمل بالقياس النسبي والذي تعبر عنه في صيغة معدلات والنسبة هي الن تيجة مقسومة على مجموع الأصول[2].

وبالصيغة الرياضية التلية:

$$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

إن هذه النسبة تقيس لنا مرد ودية رؤوس الأموال لمستثمر في المؤسسة أو بعبارة أخرى مرد ودية الاستغلال والتي تدرس عن طريق التحليل التقليدي أي تحليل التكاليف والحجم والربح والنسبة هي: مجموع الأصول مقسومة على الأموال الخاصة وبشكل رياضي كالتالي:

$$\frac{\text{مجموع الأصول}^{[3]}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

وهذه النسبة تدل بصفة غير مباشرة على درجة الاستدانة وتستطيع كتابتها بشكل أخر. إلى نسبة الديون على الأموال الخاصة زائد واحد وبشكل رياضي كالتالي:

[1] - بيار كولاس، التسيير المالي للمؤسسة، دار الطبع دانيو، ص14.

[2] - Compte-analytique, outil de gestion aide décision Gaussait et Marge Rim, page26.

[3] - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار البحث، ص97.

مجموع الأصول الديون

1 + ——————— = ———————

الأموال الخاصة الأموال الخاصة

نلاحظ ظهور معدل الاستدانة، وبتحويل هذا المعدل تحصل على عملية آلية تسمى بتأثير الرافع ، وأخيرا نستطيع القول بأنه هناك علاقة ربط بين مرد ودية الأموال الخاصة في المؤسسة ومر دودية الاستغلال وكذلك بدرجة الاستدانة.

المطلب الثالث: طبيعة وأهداف المر دودية وخصائصها.

أولا : طبيعة وأهداف المر دودية:

يقابل مفهوم المرد ود ية بمقارنة النتائج بالموارد المستخدمة للحصول عليها ومفهومها واسع جدا ،تعرف النسبة بين النتيجة المحققة والموارد المستغلة بالمرد ودية وتظهر كالتالي:

النتائج

المرد ودية اللاثية = ——————— = 1 (واحد صحيح)

الموارد

إن المرد ودية عبارة عن مركب ينشأ عن عدة عناصر معتمدا على هدفها ، ت عريفها ومقياسها، كذلك فان خاصيتها حركية أي دينامكية ، ينتهي تحليل المرد ودية إلى أن كل عملية منفذة تترجم عن طريق مواجهة من جانب الإيرادات والنفقات ومن جانب أخر المقبوضات والمدفوعات ،ومن ثم تؤدي غالى الربح أو الخسارة.

عمليا نلاحظ غزارة صفات المرد ودية إذ تشمل على سبيل المثال ما يلي:

الكلية Total، الجزئية Partial، الظاهر Apparent، الحقيقية Réel، النسبية Relative، التجارية Commercial، الصناعية Industriel، الاقتصادية Economique، المالية Financial.....الخ.

لذلك فان اختيار مقاييس أكثر ملائمة ومناسبة يسمح بالتعريف أن يتجنب كثير من الغموض واللبس حول طبيعة هذا المفهوم متعدد الصفات.

أهداف المر دودية:

وتتمثل فيما يلي:

-قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ بعين الحسبان تكلفة الفرصة البديلة.

- تلعب دورا جوهريا في تأمين تشغيل وتطوير المؤسسة عن طريق إنماء الموارد المتاحة.

- تحقيق الحد الأدنى منها يمثل شرطا لا بديل له لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة.

- تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات.

-ضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة.

خصائص المرد ودية:

-يمثل تحليلها محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها حتى يمكن تعظيم مكافأة كافة الأطراف المشاركة.

- لا تستشعر المؤسسة الحاجة الملحة إليها في كل لحظة من حياتها.

- تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير، بينما في الواقع هما هدفان متكاملان لأن تأمين الحد الأدنى من السيولة لا يتأتى إلا بمر دودية مناسبة.

- يرتبط مفهومها بالمؤسسة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية وجزئية وتقسيميه.

- تبعا لشخصيتها يؤثر عليها السياسات المختلفة كثيرا أو قليلا مثل سياسات الإستثمار (الإهتلاك، المخصصات)، السياسات المالية (المديونية،الدائنة)، والسياسات الضريبية (التحاسب والمعدل الضريبي).

يفترض أن هناك ثلاث مراحل لإجراء تحليل المردودين كما يلي:

1 .تحليل الهوامش ، والتي يجب أن توضح مكونات ايرادات التشغيل.

2 . تحليل دوران رؤوس الأموال المستثمرة ووضعها في علاقة مع مؤشر النشاط.

3 . تحليل توزيع إجمالي فائض التشغيل.

المبحث الثالث: أهمية التدقيق بالنسبة لمر دودية المؤسسة.

المطلب الأول: أهمية التدقيق داخل المؤسسة

من خلال التطرق إلى التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية يتضح أن له علاقة وطيدة بالمر دودية بمختلف أنواعها وتتمثل في إعطاء القوة الفعلية لتحسين الأداء المالي والرقابي من أجل تطوير قدرات المؤسسة الإنتاجية مما يعود بالفائدة على الربح المالي وقوة على المنافسة والاستثمار .

دور التدقيق في تحسين وظيفة البيع:

1 - الرقابة الداخلية: تشتمل ما يلي :

تحليل المبيعات الفعلية : تتناول رقابة المبيعات تحليل ودراسة المبيعات الفعلية وفقا للسياسات والطرق التي أتبعت لتحقيق حجم مبيعات المخطط وبنفقة توسيع مناسبة ، وبالتالي ينتج هامش الربح اللازم لتحقيق العائد المناسب ويتحقق الدخل الصافي اذا كانت علاقة سلمية بين العناصر التالية:

- ❖ السلعة: نوع المنتج المباع ألوانه، حجمه، السعر، أشكاله جودته.
- ❖ الناحية الجغرافية: البلدان الخارجية أي الأجنبية وكذا المحافظات والمدن.
- ❖ طرق البيع : بالبريد، الوكلاء المعتمدون، الوكلاء المتجولون، سلسلة المحلات الخاصة بفروع المؤسسة، باستعمال الطرق الحديثة كإشهار عبر القنوات التلفزيونية المجلات وغيرها من طرق الدعاية.
- ❖ قنوات التوزيع: سواء كانت عن طريق الجملة، التجزئة والوكلاء المعتمدون.
- ❖ شروط البيع: بالبيع بأجل أو التقسيط النقدي.

- ❖ العميل: سواء كان هذا العميل محلي، أجنبي، خاص، عام، حكومي.
- ❖ نوع المشروع: الفروع و الأقسام.

كما أن هناك تحليل بالنسبة للمبيعات التي لم تحقق مثل الطلابيات المستعملة، الطلبات التي لم تجلب إلغاءات المبيعات المفقودة.

استنزال البضاعة المباعة من المخزن: تعد مخازن البضاعة تمهيدا لإرساله إلى إدارة البضاعة الخارجة وذلك بناءا على فاتورة البيع وإذن خروج البضاعة وعند خروج البضاعة يسجل قيد على بطاقة الصنف مع إظهار التاريخ والكمية والرصيد وتعد ملخصات السلع الخارجة بالكمية والقيمة والنوع والدليل الرقمي، ثم تستخدم هذه الملخصات في المقارنة مع قوائم المخزون وحسابات المخازن.

1. الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية:

تختلف باختلاف حجم المؤسسة وعدد موظفيها القائمين بالبيع وطريقة تقسيم العمل والتحصيل والتسليم ،وينقسم العمل بالنسبة لعملية البيع النقدي إلى ثلاثة : البائع ،الصراف ومسلم البضاعة.

2-1.عملية البيع: يقوم البائع باستلام البضاعة وتسجيلها بسعر البيع وتسجيل المديونية بدفتر بياني وينزع منها في نهاية اليوم قيمة المبيعات التي حققها في نفس اليوم، والفرق بين القيمتين يمثل الرصيد الذي يجب أن يكون في عهدته في نهاية اليوم.

عندما يبيع البائع البضاعة يحدد قسيمة بيع نقدي عن الأصل وثلاثة صور يحتفظ بصورة في الدفتر ويسلم المشتري الأصل، والصورة الثالثة ترسل مع البضاعة إلى قسم التسليم.

2- 2. دور الصراف : يقوم باستلام قيمة القسيمة من المشتري بعد تدقيقه للمبالغ الواردة بالقسيمة ويختم على الأصل والصورة بالدفع ويحتفظ بالأصل ويسلم الصورة إلى المشتري ويقيد الصراف قيمة المبلغ المسلم في كشف النقدية اليومي.

2- 3 تسليم البضاعة: يقدم المشتري صورة القسيمة التي استلمها من الصراف إلى قسم تسليم البضاعة لاستلام تلك التي اشتراها. وفي قسم تسليم البضاعة تدقق البضاعة مع القسيمة، ثم يسلمها إلى المشتري بعد الاحتفاظ بالقسيمتين في نهاية اليوم .يستطيع الصراف مطابقة ما استلمه من النقدية مع مجموعة كشف النقدية اليومي ويقوم موظف إدارة التدقيق الداخلي بمطابقة الفواتير التي لدى البائع ومجموعها مع الكشف اليومي الذي لدى الصراف ويجب أن تطابق المبالغ التي لدى الصراف بمجموع الكشوف التي لدى الموظف.

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تطبق هذا النظام لأن تكلفته كبيرة وفي هذه الحالة يمكن أن يكون البائع هو الذي يقوم بتسليم البضاعة على أن يكون مستلم النقدية شخص أخر.

وتعتبر البضاعة التي في عهدة الوكيل بصفة أمانة لديه إلى أن يتم بيعها أو ردها للأصل وتختلف المعالجة المحاسبية عند الأصيل عن الوكيل.

بالنسبة للأصل : يخصص دفتر يومية بضاعة الأمانة، تسجل فيه العمليات حيث عند إرسال البضاعة إلى الوكيل تقيد جميع بيانات الفاتورة، ترحل مجاميع البضاعة المرسلة إلى الوكيل إلى جانب الدائن من حساب

البضاعة المرسلة للأمانة، أما المصرفات فتقيد في خانة خاصة في الجانب الدائن من د فتر النقدية وترحل إلى حسابات الأمانة لدى الوكلاء.

لا تسجل القيود في دفاتر الأصيل إلا بعد إرسال الوكيل لكشف المبيع الذي سيظهر ما تم تنفيذه من مبيعات المصروفات التي صرفت والعمولة والتحصيل المختلفة، أما في نهاية السنة المالية إذا بقيت بضاعة للأصيل لدى الوكيل، فإنها تقدم بتكلفة زائد المصاريف الشاملة لإرسال البضاعة وحفظها وتظهر كرصيد مدين في حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل ويلتزم هذا الأخير بإرسال شهادة عن البضاعة الموجودة لديه في نهاية العام ،ويلخص نظام الرقابة الداخلية للبضاعة الأمانة فيما يلي:

تصرف البضاعة من المخازن : إذن الصرف مميز عن إذن صرف ا لبضاعة سواء بلون مختلف أو برقم قسيمة مختلف.

تحرر إدارة المبيعات الفاتورة الصورية: وتختلف عن فاتورة المبيعات العادية ،ويجب أن تكون مختلفة عنها حتى لا تختلط مع المبيعات العادية ،ويجب على المؤسسة أن تدقق في الفـاتورة الصورية وترسل نسخة منها إلى إدارة الحسابات التي ترفعها مع صورة إذن الصرف وتتولى تقييدها في السجلات .

بالنسبة إلى صرف المصروفات:تتبع نفس الخطوات من حيث الرقابة الداخلية والتي تتبع فيها ما يختص بصرف المصروفات العادية.

عند استلام كشف البيع: يدقق من النا حية الحسابية مع الاتفاقات المبرمة مع الوكيل ويقيد في إدارة الحسابات ما يلي:

- مطابقة قسائم البيع لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخزينة والإيداعات بالبنك خلال نفس الفترة.
- فحص التنفيذ اليومي بدفتر النقدية للمبيعات ومقارنته مع مستندات البيع النقدي والمبالغ المحصل عليها في الخزينة ومودعة بالبنك.

التحقق من المبيعات : يقوم المدقق الخارجي بفحص طرق إعداد الفواتير والإشعارات ويجب أن يلاحظ في نظام الرقابة ما يلي:

- أن تعد الفواتير من واقع المستندات الرسمية للمؤسسة وأن تكون تحتوي على كل البيانات المطلوبة.
- قبل إعداد الفاتورة على الآلة الكاتبة يجب التأكد من وجود اعتماد بالبيع الائتماني.
- تفحص قوائم على الأسعار والخصم للتأكد من أنها أحدث الأسعار.
- تدقيق كل فاتورة أو إشعار من طرف أخر غير من أعدها.
- يتحقق من اعتماد الإشعارات الدائنة خاصة إذا كانت خصومات.
- يتم تحليل المبيعات بواسطة مو ظفي غير هؤلاء المخصصين لحسابات العملاء ويلي فحص الطرق المستخدمة في الرقابة على الفواتير والإشعارات الدائنة.

والغرض منها هو :

- كل بضاعة التي أرسلت من المؤسسة قد أعد لها فواتير.
- التأكد من أن فاتورة البضاعة المرسلة سجلت في حساب العميل.

- كل بضاعة التي أرسلت إلى العميل قد جعلت دائنة في حساب المخازن.

وبعد ذلك لابد من أن تكون الفواتير والإشعارات الدائنة تحمل أرقام مسلسلة لا مكان يتبعها ويراعي المدقق بالنسبة للفواتير التالي:

أ. أن تكون هناك رقابة على الفواتير التي لم تستخدم بعد.

ب. أن يتحقق المدقق كل فترة من مجموع صور الفواتير والإشعارات ويتابع المراحل التي مرت عليها وأن المستندات والملفات قد أخذت في الحسبان وأنه ليس هناك ثغرات في العينات التي تكون عرضة للتلاعب.

تدقيق المبيعات الآجلة:

نخص هنا بالذكر المؤسسات الكبيرة التي تكون لديه ا إدارة خاصة بالمبيعات حيث تعمل على توزيع المبيعات، مراقبة وتنفيذ عمليات البيع، وعلى المدقق أن يفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ وتحديد الأسعار ويراعي في نظام الرقابة الداخلية المبادئ التالية:

- إذا كان البيع بناءا على طلبات أو عقو د فيخصص دفتر أو دفاتر للطلبات والعقود ليسجل فيها عند ورودها ومنذ تنفيذها يؤشر أمامها بما يقيد ذلك.
- عند البيع بالأجل العادي وبعد الاتفاق على أمر صرف البضاعة ويرسل إلى أمين المخازن لإعداد البضاعة للصرف، وهنا يعد أمين المخزن إذن صرف من الأصيل ليرسل إلى العميل وتبقى الصورة لتقييد في دفتر المخازن.

التدقيق ألمستندي للمبيعات: عند فحص المبيعات يطلع المدقق على ما يلي:

-اعتماد البيع والأسعار والشروط.

- صور فواتير البيع.

- العقد أو طلب البضاعة.

يقوم المدقق صور الفواتير في دفتر اليو مية للمبيعات لفترة أو عدة فترات، يتأكد من نظام المراقبة الداخلية إن كان قويا كما يطلع على الأدلة الإضافية من عقود أو طلبات بضاعة ويتح قق من أنواع المبيعات وان كانت مسجلة قي خاناتها بدفتر اليومية. إن كان هناك خصم تجاري على فاتورة يجب أن يكون الخصم معتمدا سواء كسياسة خاصة لعميل أو عملاء معنيين.

في حالة مبيعات الأصول الثابتة يجب أن يطلع المدقق على صور فواتير البيع وكذلك لعقود والمراسلات الخاصة بعملية البيع.

في أخر السنة يجب فحص مبيعات الشهر الأخير التي تمت وتتبع خروج البضاعة المباعة بدفتر البضاعة الخارجية وكذا حسابات المخازن.

التدقيق الترحيل والعمليات الحسابية: يدقق المدقق فيما يلي:

1) العمليات الحسابية الخاصة بجميع التضاربات الواردة في صور فواتير البيع.

2) التأكد من المجموع العمودي والأفقي لدفتر يومية المبيعات وصحة نقل أرقام من صفحة إلى أخرى.

3) التأكد من التحيل من دفتر اليومية إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء.

4) التأكد من مبيعات الأصول الثابتة وصحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها م ع مراعاة الربح والخسارة الناشئتين عن بيع الأصول.

تدقيق مردودات المبيعات: قد ترد البضاعة المباعة إلى المؤسسة لسبب من الأسباب ويجب أن تكون هناك رقابة داخلية على هذه المردودات أو التقيد المحاسبي، لأنها تكون عرضة للتلاعب ويمكن تخصيص دفتر المردودات وتقيد فيه المردودات.

التدقيق ألمستندي: يقوم المدقق بما يلي:

- ❖ فحص صور الإشعارات الدائنة ودفتر المردودات.
- ❖ يجب أن تكون الإشعارات الإضافية معتمدة من المسئول في المؤسسة .
- ❖ في حالة تعويض المؤسسة للعميل عن قيمة البضاعة التالفة المردودة ومصاريف إعادتها إلى المخزن، يجب على المدقق أن يتأكد من العقود والمراسلات والمستندات لإثبات صحة هذه العملية.

المطلب الثاني: دور التدقيق في تحسين المردودية

أسباب ضعف المر دودية:

1 - انخفاض هامش الربح نتيجة ارتفاع التكاليف أو نتيجة انخفاض رقم الأعمال.

2 - تباطؤ معدل دوران الأموال(الأصول)وهو مرتبط بهيكل الإنتاج.

ارتفاع التكاليف:

من بين الدراسات التي تعالج إشكالية ارتفاع التكاليف نجد الكاتب ٍبن أش نهوً في كتاب (مختار بالعبود) يميز في تحليله لأسباب ارتفاع التكاليف بين[1]:

- الأسباب الا قتصادية وهي تخرج عن نطاق المتعاملين الصناعيين أنفسهم، وهي أسباب يمكن إرجاعها للنظام الإداري لاتخاذ القرارات أو إلى المفهوم المالي للدولة أو إلى التأخر في وتيرة التط ور للهياكل الاقتصادية القاعدية مقارنة بالتطور الصناعي.

والأسباب الاقتصادية هي الأسباب التي تؤثر على تكلفة رأس المال وتكاليف التشغيل وهي تخضع مباشرة لرقابة المتعاملين الصناعيين.

تكلفة رأس المال تتأثر خصوصا بأشكال تنفيذ الاستثمار، بوتيرة التطور الاقتصادي وحجم التجهيزات غير المستغلة، أما تكاليف التشغيل فهي تتأثر بطرق التنظيم والتسيير وبمستوى التأهيل لدى قوى العمل.

على مستوى آخر يؤدي تحليل العوامل المؤثرة على التكاليف إلى تصنيف الأسباب التالية:

- تكاليف التموين[2].
- ارتفاع تكاليف البيع والتسويق.

---

[1] - Mokhtar Belaiboud, de la survie à la croissance de l'entreprise, o .p.i, Alger, 1995, p33, p36.

[2] - Paul Jubin ; le pilotage économique de l'entreprise, entreprise moderne, Edition Paris,1972, P94

- ارتفاع تكاليف الإنتاج.
- ارتفاع تكاليف الهيكلة (الثابتة).
- الإهتلاكات والمصاريف المالية.

ضعف رقم الأعمال:

- انخفاض حجم المبيعات.
- انخفاض أسعار البيع.
- هيكل الإنتاج ومعدل دوران الأموال.

المطلب الثالث: طرق تحسين المرد ودية:

كما نعلم أن هدف المر دودية يعتبر شرط ضروري لـلتوازن المالي للمؤسسة في المدى الطويل والحفاظ على ملائمتها المالية المستقبلية، كما أنه وسيلة إستراتيجية لتمطين المؤسسة من التكيف مع تقلبات المحيط.

وينطوي تحسين المرد ودية على إتباع مجموعة من الإجراءات، تهدف إلى تحقيق توازن الاستغلال وجعل المؤسسة قادرة على تحقيق موارد كافية لمواجهة الاستخدامات الضرورية كتلبية الاحتياجات المرتبطة بالنشاط ، سداد الديون، المساهمة في تمويل الاستثمارات الضرورية.....

كما أن الضعف يعود بارتفاع التكاليف وانخفاض النواتج، فكذلك تحسين المرد ودية يجب أن يتم هاتين الآليتين، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1 – خفض التكاليف:

يمكن تحقيق الهدف العام للمر دودية من خلال الشروع في تنفيذ سلسلة من الأهداف المشتقة منه، تبدأ من توسيع طاقة وقدرات المؤسسة إلى تخفيض التكاليف، ومصاريف التسيير إلى مراقبة مجمل المصاريف التي تظهر على م ستوى حساب الاستغلال والميزانية، وتخفيض تكاليف الصنع، وأهمها تكاليف المواد الأولية واليد العاملة ويتم ذلك باتخاذ الإجراءات التالية[1]:

- وقف التشغيل وتجميد الأجور عند مستوى معين، غلق الفروع التي لا تحقق مرد ودية.
- تقليص فترة العمل والتوقف عن صنع المنتجات التي لا تحقق هامش ربح.
- تحقيق وفرة في تكاليف المواد الأولية باختيار موردين يتمتعون بأسعار تنافسية، وكذلك تقليص المخزونات عن طريق بيوع خاصة.
- خفض مصاريف التسيير يشكل الهدف الثاني للإنتاجية، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بتقليص المصاريف الإدارية والمصاريف العامة عن طريق تجميع الوظائف التي لا تعتبر حيوية.
- تطوير إمكانيات المؤسسة بالتركيز حول اختيار الاستثمارات ودراسة مرد وديتها والطرق الملائمة لتمويلها (اللجوء إلى قروض الإيجار بدلا من الشراء).

أما تخفيض ا لمصاريف المالية وتسوية الإختلالا ت في رأس المال العا مل، فهو يرتبط المتابعة والحفاظ عند مستوى معقول على حسابات الزبائن والموردين، لما يترتب عنها من انعكاسات تظهر في المدى القصير،

[1] - محمد بولحية، العجز المالي ومشاكل تمويل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة2000، ص97.

وكذا متابعة القروض المخصصة لغرض الاستثمار والتي تنعكس آثارها على المصاريف المالية في المدى الطويل.

2 - زيادة النواتج:

تتحقق الزيادة في النواتج بزيادة رقم الأعمال وهذا بزيادة حجم الإنتاج، من خلال تحسين الإنتاجية واستخدام المكننة وبعث منتجات جديدة أو دخول أسواق جديدة ، ويمكن أن يتم ذلك أيضا برفع أسعار البيع، أو باستعمال الطريقتين معا.

خلاصة الفصل:

يتبين لنا من خلال دراسة هذا الفصل أن التدقيق المحاسبي مهنة يمكن أن تكون عاملا أساسيا داخل المؤسسة لتحقيق وتحسين مرد وديتها ولن يتأتى لنا ذلك إلا من خلال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ولمستندي حيث أن تطبيق نظام الرقابة يؤدي إلى التقليل من الغش والتلاعب ورفع الأداء المالي للمؤسسة وكذا تحسين المرد ودية وحفظ سمعتها ومصداقيتها.

قائمة الأشكال و الجداول و الإختصارات

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنـوان الشـــكل	الصفحة
1	التمثيل البياني للهامش الإجمالي.....	44
2	الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك	75
3	الهيكل التنظيمي لمركب تميع العاز الطبيعي	80
4	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية	80

قائمة الجداول:

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	جدول وظائف المركب	77
2	الميزانية المالية أ صول (2012-2013)	82
3	الميزانية المالية (خصوم)	83

قائمة المختصرات:

بالغة الفرنسية	العبارة	المختصرات
Gaz liquide 2 Zone	مركب تمييع الغاز الطبيعي2	GL2Z
Organisation des pays	منظمة الدول المصدرة للنفط	OPEC
	المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات النفطية	LATFAN
Distributeur Contrôle Système	توزيع المراقبة التقنية	(DRS)
Moyens General	الوسائل العامة	MG
Entreprise national	المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء	ENAGEO
Entreprise national de forage	المؤسسة الوطنية للحفر	ENAFOR
Entreprise national de services	المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	ENSP
Entreprise national génie civil	المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء	ENGCB
Société transport	شركة نقل المحروقات	STH

المقدمة عامةّ:

عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة وعميقة في الفترة الأخيرة نتيجة الثورة الصناعية والتنوع في أنشطتها مع الانتشار الهائل لشركات الأموال وتعددها . واتساع حجمها وانتشارها جغرافيا وضخامة الوسائل المادية والبشرية المستعملة ،فلمسايرة هده التطورات لابد من إتباع سياسات مسطرة للوصول إلى الأهداف المرجوة لكنها قد تواجه عقبات داخلية وخارجية في ظل محيط ملئ بالأخطار تتعدد فيه العوامل والعمليات المنجزة وتكثر المعلومات المتدفقة مما قد ينجر عنها انحرافات في التسيير المختلفة من تنظيم،توجيه،رقابة،وتخطيط.

إن أي مؤسسة اقتصادية معاصرة تسعى إلى تحقيق معادلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء والاستمرارية لكن نظرا للتطور في شكل المؤسسة وتعدد أصنافها أملى على بعضها فصل الملكية عن التسيير والذي نتج عنه سعي الملاك والمساهمين إلى ضمان تحقيق الربح ،وسعي المسيرين إلى استمرارية نشاط المؤسسة الذي يتأتى عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات.

بالرغم من جذور عملية التدقيق المحاسبي تعود بأغراضها الرقابية إلى عصور الحضارات الأولى فان مهنة التدقيق قد تطورت في الحقبة الأخيرة تطورا عميقا وواسعا في مسار موازي لتطور الم حاسبة ،إذ أن نظام المحاسبة هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية للتدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات، الحسابات،المستندات للتأكد من صحتها ومدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة.

فالتدقيق المحاسبي هو العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها وسياستها المتبعة إذ تعطي له أهمية كبيرة وكذا الدور الأساسي والهام في تحسين المر دودية داخل المؤسسة ،وبناءا على ما سبق سنتطرق في موضوعنا هذا إلى أهمية التدقيق المحاسبي والدور المنوط بيه في تحسين مرد ودية المؤسسة.

طرح الإشكالية:

ما المقصود بالتدقيق المحاسبي؟ وما مدى مساهمته في تحسين المرد ودية للمؤسسة؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية يتطلب منا الإجابة على بعض التساؤلات الفرعية وهي

- ماالمقصود بالتدقيق المحاسبي ؟ وما هي الفترات التي مر بها التدقيق؟

- ما مفهوم المرد ودية ؟

- كيف يساعد التدقيق المحاسبي المؤسسة على تحسين مرد وديتها؟

- ما مكانة التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية والدور الذي يؤديه في سبيل تطويرها؟

- ما هي الإضافة التي يمدها التدقيق المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ؟

فرضيات الموضوع:

بغرض الإلمام بحيثيات الموضوع وكذا الإجابة على الأسئلة الفرعية تم الاستعانة بمجموعة من الفرضيات الأساسية التالية:

- للتدقيق المحاسبي أهمية كبيرة داخل المؤسسة الاقتصادية.

-الكيفية المتبعة في تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة.

-العلاقة الوطيدة بين التدقيق المحاسبي ومرد ودية المؤسسة للوصول إلى تحسينها.

أهداف البحث:

ألأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- إبراز الفائدة الكبيرة التي يمدها التدقيق المحاسبي للمؤسسة.

- تحديد الدور الأساسي للتدقيق في تسيير الموارد البشرية.

-الخدمات الجلية التي يقدمها التدقيق المحاسبي للمؤسسة.

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من التدقيق المحاسبي وكذا اعتماد المؤسسات الاقتصادية على عملية التدقي ق المحاسبي من أجل تحسين مرد وديتها أي الإضافة الإيجابية التي يمدها لها حتى يتسنى للمؤسسة إظهار رؤية مستقبلية واضحة الأهداف وبدقة وسليمة .

كما أن التدقيق يزود مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة بمعلومات دقيقة وذات مصداقية، تمكنها من اتخاذ قرارات هامة ومصيرية.

أسباب اختيار الموضوع:

- لمعرفة الآلية الصحيحة والدقيقة في تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة.
- من أجل مد الإضافة الحقيقية والفعالة للتدقيق المحاسبي لصالح المؤسسة ألاقتصادية.
- العمل على رفع الأداء وتحسين المر دودية داخل المؤسسات الاقتصادية وخاصة الوطنية.

منهج الدراسة:

المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي وكذا التحليلي.

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي تواجهك أثناء البحث هي:

- الحساسية الكبيرة الموجودة في التدقيق المحاسبي والتخوف من إبراز المعلومات المتعلقة بالمؤسسة.
- سرية وثائق المؤسسة وخاصة المالية.

هيكل البحث:

بغرض الوصول إلى الأهداف المتوخاة من البحث قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وكل فصل إلى ثلاث مباحث وكانت على الشكل التالي:

الفصل الأول عموميات حول التدقيق المحاسبي وقسم إلى ثلاث مباحث فالأول تناول ماهية التدقيق المحاسبي والثاني مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه ووسائله أما الثالث فتطرقنا إلى معايير التدقيق،أما فيما يخص الفصل الثاني فكان حول المرد ودية فأخذنا نظرة عن المر دودية مقاييسها ،مكوناتها ومتطلباتها . المبحث الأول كان حول مدخل إلى المرد ودية وأهم مقاييسها ، أما الثاني مكون ات ومتطلبات المرد ودية والمبحث الثالث كان حول أهمية التدقيق بالنسبة للمر دودية داخل المؤسسة . والفصل الثالث والأخير كان عبارة عن تقرير أي الدراسة الميدانية لمؤسسة سونا طراك

الملخص:

الكلمات المفتاحية: التدقيق ألمحاسبي المردودية، المؤسسة الإقتصادية.

تعتبر عملية التدقيق المحاسبي عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهد اف والمعايير المتفق عليها، وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف التخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعادة التقرير بكفاءة.

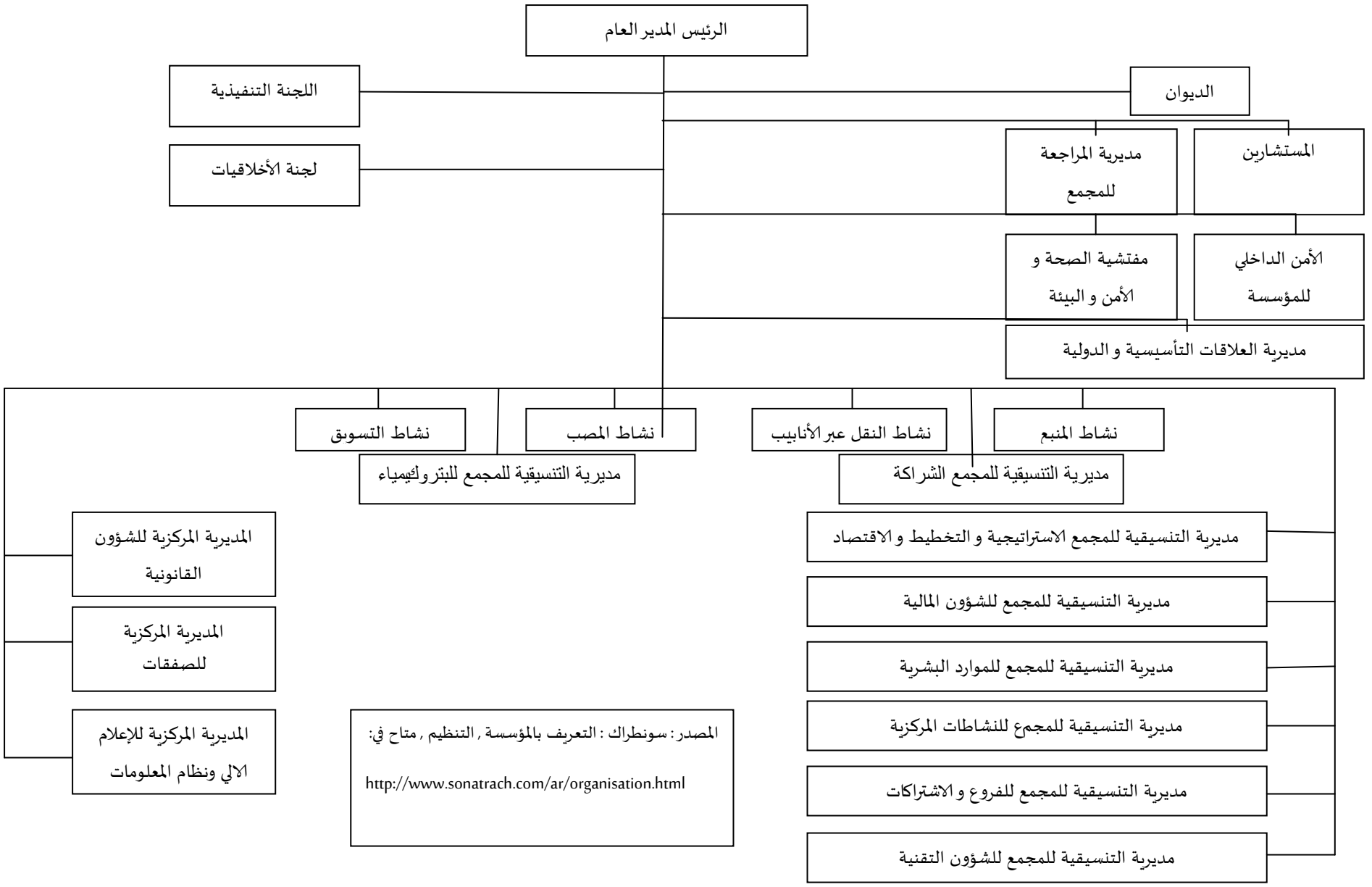
كما أن المؤسسة تبحث دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإ ستراتيجية فكان بذلك للتدقيق الداخلي دور كبير في تحسين مردودية المؤسسة الأمر الذي أدى إ لى جعلها تحقق نتائج متلاحقة إلا أن ذلك لا ينفي وجود نقائص يجب على المؤسسات العمل على تداركها، بحيث أنه لا تزال وظيفة التدقيق الداخلي مطبقة بصورة غير مكتملة من حيث الموارد المادية، البشرية والتقنية.

Résumé: les mots clé audit de comtes, rentabilité, entreprise économique.

L'audit de comptes est une opération méthodique et bien organisée, qui compte un ensemble de procédures successives et bien planifiée, aussi obéit-il à un cadre théorique précis. l'audit a des objectifs et des normes reconnues. Ces normes s'effectuent à des niveaux approfondis et garantissent le professionnalisme et la crédibilité de l'auditeur et exécution.

Ainsi, que l'entreprise cherche toujours à adopter des systèmes de contrôle pour atteindre ses objectifs stratégiques, l'audit interne joue-t-il ainsi un rôle majeur dans améliorer la rentabilité entreprise, ce qui lui permettra de réaliser des résultats positifs, cependant , on constate qu'il y a encore des lacunes à remédier par l'entreprise, en raison de la mise en application incomplète et non généralisée en termes de ressources matérielles, humaines et techniques.

الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك



المصدر: سونطراك : التعريف بالمؤسسة , التنظيم , متاح في:

http://www.sonatrach.com/ar/organisation.html