



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق محاسبي ومراقبة

الشعبة: مالية ومحاسبة

التسيير

التدقيق المحاسبي كإلية في ترشيح الأداء في مؤسسة دراسة حالة ميناء مستغانم

تحت إشراف

مقدمة من طرف الطالبة :

الدكتور:

د.لاكسي فوزية

• مغالط فتيحة

لجنة المناقشة

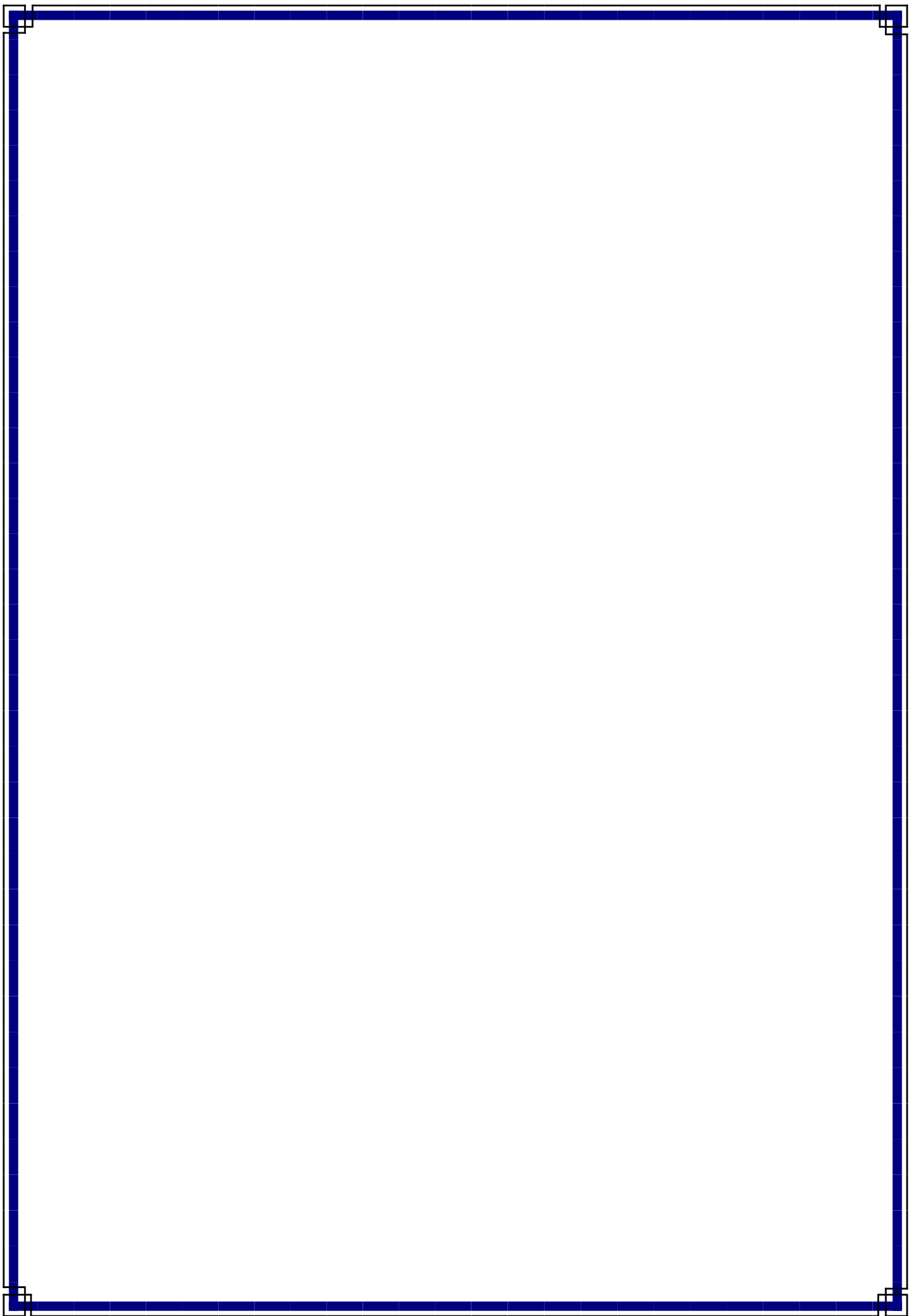
الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	براوين شهرزاد	أستاذة مساعدة - أ-	جامعة مستغانم
مقرا	د.لاكسي فوزية	أستاذة محاضرة - ب-	جامعة مستغانم
مناقشا	مقيدش فاطمة الزهرة	أستاذة محاضرة - ب-	جامعة مستغانم

شك متقد
السنة الجامعية: 2019_2018

الإهداء

الفصل الأول

الفصل الثاني



الفصل الثالث

المقدمة العامة

الخاتمة العامة

قائمة المحتويات

إهداء:

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا:

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها وأقترن رضاها برضى الرحمان وارتبطت
طاعتها بطاعة الخالق .

والدتي حفظها الله وبارك في عمرها .

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمي حب العمل والصبر والمثابرة .

والذي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه .

إلى أخي " عبد الرحمت " وإلى كل أفراد عائلتي .

إلى أعز صديقاتي : فريال ، نادية ، سهام ، بختة.



شكر وعرفان:

الشكر لله سبحانه وتعالى ألهمني الإرادة والصبر والمثابرة لإتمام هذا العمل

المتواضع.

الشكر الجزيل للأستاذة " لأكسي فوزية" التي تفضلت بالإشراف على بحثي هذا ،
وعلى نصائحها وتوجيهاتها القيمة التي أفادتني بها ، فكانت لها كل التقدير والإحترام

وإلى الأساتذة الذين شرفوني بقبولهم مناقشة هذه الرسالة .

إلى كل من بذل معي جهدا ووفر لي وقتا ، ونصح لي قولاً .

أسأل الله أن يجازيهم عني خير الجزاء



الصفحة	العنوان
I	إهداء
II	شكروعرفان
III	الفهرس
VI	قائمة الأشكال والجداول والمختصرات
01	مقدمة عامة
06	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والأداء في المؤسسة
06	مقدمة الفصل
07	المبحث الأول : مدخل للتدقيق المحاسبي
07	المطلب الأول : تعريف التدقيق المحاسبي
08	المطلب الثاني : أنواع التدقيق
12	المطلب الثالث : أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه
16	المبحث الثاني : أسس التدقيق المحاسبي
16	المطلب الأول : فروض التدقيق المحاسبي
17	المطلب الثاني : مبادئ التدقيق
19	المطلب الثالث : معايير التدقيق المحاسبي
24	المبحث الثالث : ماهية الأداء في المؤسسة
24	المطلب الأول : مفهوم الأداء
25	المطلب الثاني : الأداء المالي في المؤسسة
28	المطلب الثالث : خطوات تقييم الأداء المؤسسي و المالي
32	خلاصة الفصل
34	الفصل الثاني : دور التدقيق المحاسبي في تقييم الأداء في المؤسسة
34	مقدمة الفصل

35	المبحث الأول : مؤهلات مدقق الحسابات لترشيد الأداء
35	المطلب الأول : صفات مدقق الحسابات .
37	المطلب الثاني : حقوق المدقق وواجباته
40	المطلب الثالث: خدمات التي يقدمها المدقق المحاسبي في المؤسسة
42	المبحث الثاني : إجراءات التدقيق المحاسبي لتقييم الأداء
42	المطلب الأول : تدقيق القوائم المالية
46	المطلب الثاني : المراحل العملية لتدقيق المحاسبي
48	المطلب الثالث : الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي
52	المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المؤسسة
52	المطلب الأول : مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة
53	المطلب الثاني : أهمية المدقق الداخلي في ضبط الأداء
57	المطلب الثالث: أثر التقرير مدقق الحسابات على أداء المؤسسة
60	خلاصة الفصل
62	الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لدور التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء (مؤسسة ميناء مستغانم)
	مقدمة الفصل
62	المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم
63	المطلب الأول : التعريف بمؤسسة ميناء مستغانم
64	المطلب الثاني : أهداف ميناء مستغانم ومميزاته
66	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم
72	المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم
72	المطلب الأول : كيفية إنجاز مهمة التدقيق المحاسبي في المؤسسة
75	المطلب الثاني : آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة

77	المطلب الثالث : دور الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للمؤسسة
79	المبحث الثالث : تقرير المدقق المحاسبي وأثره على أداء المؤسسة
79	المطلب الأول :تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة
80	المطلب الثاني : تقرير مدقق الحسابات
82	المطلب الثالث : تقييم الأداء المالي عن طريق التحليل المالي
86	خلاصة الفصل
88	خاتمة عامة
90	قائمة المصادر والمراجع
/	الملاحق
	ملخص

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1 - I	مفاهيم مرتبطة بتعريف التدقيق	
2 - II	معايير التدقيق المتعارف عليها	
1 - III	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1 - II	القوائم المالية المقارنة	
1 - III	طول الأرصفة وعدد محطات الرسو	
2 - III	نموذج التدقيق على العمليات	
3 - III	نسب التسيير	
4 - III	نسب السيولة	
5 - III	نسب الهيكل المالي	
6 - III	نسب المردودية	

قائمة المختصرات

مؤسسة ميناء مستغانم	EMP
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA

مقدمة :

تشهد المؤسسات الإقتصادية تطورات مستمرة من يوم لآخر تشمل عادة توسع في أنشطتها وتعددتها وكبر في حجمها ، لكنها تواجه بالمقابل العديد من القيود الداخلية والخارجية تعجزها في غالب الأحيان عن المتابعة الجيدة لأداء المهام والأنشطة على أكمل وجه

ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الإقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة ، تزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية ، فمن أهم وأعمق التغييرات الحاصلة في الإدارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على الأداء في المؤسسات ومحاولة إيجاد منهجيات موثوقة لقياس هذا الأداء .

ويظهر الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى تكوين الشركات الكبرى الصناعية ، وإزداد الإهتمام بأنظمة المحاسبة وتدقيق الحسابات معا باعتبار أن نشأت مهنة تدقيق الحسابات وتطورها ، حيث تبدأ عملية تدقيق الحسابات بعد أن تتم عملية المحاسبية ، عملياتها وتوسعها ، وما تميزت به الشركات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحدودة للمساهمين برزت الحاجة إلى الإستعانة بإدارة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص أعمال الشركات وبتث الطمأنينة في نفوس المساهمين ، وقد روى أن تكون هذه الأداة ممثلة في عدد من المحاسبين المدربين والمؤهلين علميا وعمليا ، أطلق عليهم إسم مدققو الحسابات وبالرغم من العلاقة الوطيدة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات من حيث أن نشأت تدقيق الحسابات وتطوره قد إرتبط بنشأة المحاسبة وتطورها ، ومن ثم فإن المفهوم الحديث للتدقيق قد إرتبط بالمفهوم والحديث للمحاسبة إلا أن طبيعة كل منهما لها ما يميزها خدماتها تخدم الإقتصاد القومي في أي مجتمع من المجتمعات وعلى ذلك ينبغي تطويرها مع كل تغير وتطور ، وأما التدقيق المالي فهو دراسة الكيان المالي لمؤسسة ما ، وتكون الدراسة متعمقة وشديدة الحساسية والدقة ، هدفها النهائي صياغة تقرير مالي مصدق ومعتمد ليصبح فيما بعد ترجع أساسي يمكن أن يعول عليه من جهات معينة وأصحاب المصالح المختلفة .

شهدت السنوات الاخيرة اهتماما متزايدا بالتدقيق الداخلي من قبل الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة ، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي ، مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الاهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة .

ولعل اهم الاسباب التي أدت إلى مثل هذا الإهتمام هو فصل الادارة عن الملكية وكبر حجم المؤسسات وظهور الشركات متعددة الجنسيات الدولية التي تمتاز بتعدد مالكيها وتعقيد عملياتها . لذلك ومن الوجبات ومن هذا المنظور تبدو الحاجة إلى مهمة التدقيق حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بالتدقيق أصبح يحضى باهتمام كبير ومتزايد لدى الأوساط المالية والإقتصادية والقانونية ، لما له أثر على إتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة المستخدمة ، وهذا من خلال إكتشاف لأخطاء وتقييمه للأداء ومساهمته في تحسين وتطويره باستمرار ، فمهام التدقيق المحاسبي حاليا تختلف عما كانت عليه في السابق حيث نجد أن دور المدقق لا يقتصر في إبداء رأيه حول القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة فقط ، بل

تتعدى ذلك إلى ترشيد إدارة المؤسسة نحو إتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة ، وهذا من خلال الخدمات المختلفة والمتنوعة التي يمنحها للمؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها .
إشكالية البحث :

ما هو دور التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء المالي والمؤسسي ؟

التساؤلات الفرعية :إنطلاقا من الاشكالية المطروحة يمكن إقتراح مجموعة من التساؤلات التالية :

_ ما هو التدقيق المحاسبي ، ما هي أهميته وفيما تتمثل أنواعه ؟

_ ما هي فروض ومبادئ ومعايير التدقيق المحاسبي ؟

_ من هو المدقق المحاسبي ؟ أي تكمن حقوقه وواجباته ؟

_ ما هو الأداء وما علاقته بالتدقيق ؟

فرضيات البحث :

1_ يتمثل التدقيق المحاسبي في أنه فحص إنتقادي للمؤسسة؛

2_إن الهدف من تقييم الأداء في المؤسسة يتمثل في التحقق من حسن إستخدام مواردها؛

3- يساهم تقرير مدقق داخلي بإعطاء مصالغ تصحيحة لمتخذي القرار وكذلك تصحيح مسار وأداء مؤسسة ميناء مستغانم ونجاحها.

أسباب إختيار الموضوع :

1_علاقة الموضوع بالتخصص؛

2_ قابلية الموضوع للبحث والدراسة ؛

3_ المساهمة في تطوير البحوث العملية وأثناء المكتبات بالمعارف الجديدة ؛

4_ الضعف الذي تعانيه المؤسسات الجزائرية في هذا المجال نظرا لحدثته .

أهمية الدراسة :

يكسب البحث أهميته من خلال إيضاح الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين للأداء للمؤسسة الإقتصادية وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة بين المؤسسات لتحقيق أفضل أداء لها والذي يمكنها من ضمان إستمراريتها وتحقيق أهدافها .

كما تتمثل أهميته في التعرف على الجانب الميداني لعملية التدقيق المحاسبي من خلال إجراء دراسة بالمؤسسة ميناء مستغانم وبالتالي إجراء مقارنة بين الجانب النظري وما مدى تطبيقه في الواقع العملي

حدود الدراسة :

الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم

حدود الزمانية : تم إجراء الدراسة خلال الفترة الممتدة من 20 أفريل 2019 إلى 25 ماي 2019.

أهداف الدراسة :

إبراز مضمون التدقيق المحاسبي ،معاييره ،ومبادئه .تحسين أدائها وضمان بقائها على الساحة الإقتصادية .
_التعرف على كيفية القيام بعملية التدقيق المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم من الناحية النظرية والتطبيقية ومدى تحسين أدائها .

منهج البحث :

المنهج الذي تم إتباعه من أجل دراسة هذا الموضوع هو المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي لدراسة النتائج وتحليلها.

هيكل البحث :

شملت المذكرة ثلاث فصول كالتالي:

الفصل الأول : ويتضمن الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والأداء في المؤسسة وأنقسم بدوره إلى المبحث الأول فكان عبارة عن مدخل حول التدقيق المحاسبي ، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى أسس التدقيق المحاسبي ،وتطرقنا في المبحث الثالث إلى ماهية الداء في المؤسسة .

الفصل الثاني : وتضمن دور التدقيق المحاسبي في ترشيد وتقييم الأداء وإنقسم بدوره إلى المبحث الأول مؤهلات مدقق الحسابات لترشيد الأداء ، أما المبحث الثاني تضمن إجراءات التدقيق المحاسبي لتقييم الأداء ، وتمثل المبحث الثالث في دور التدقيق المحاسبي في فعالية الأداء المالي للمؤسسة .

الفصل الثالث : كان عبارة عن دراسة ميدانية للتدقيق المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم وانقسم إلى المبحث الأول فكان عبارة عن تقديم مؤسسة ميناء مستغانم أما المبحث الثاني فقمنا بدراسة التدقيق المحاسبي في المؤسسة ، أما المبحث الثالث تمثل في تقرير مدقق الحسابات وأثره على أداء المؤسسة .

صعوبات الدراسة :

- قلة المراجع الجزائرية فيما يخص التدقيق المحاسبي مما أدى إلى الإعتماد على مراجع للدول الشقيقة .
- مدة التربص كانت في فترة قصيرة مما وجدت صعوبة في الحصول على المعلومات في وقت متأخر .
- سرية الوثائق في مؤسسة تربص .
- التحفظ على المعلومات من قبل المسؤولين وصعوبة الحصول عليها .

دراسات السابقة :

1_ الدراسة:بن زازة منصورية ، دور التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل القرار في المؤسسة الإقتصادية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2001_2012 .
أهم ما توصلت إليه الباحثة في هذه الدراسة أن التدقيق الداخلي يكتسي أهمية بالغة في المؤسسة الإقتصادية باعتبار وسيلة وقائية ونظام معلوماتي يساهم في إتخاذ مختلف القرارات ،وذلك من خلال عمليات التدقيق الداخلي التي يقوم بها المدقق ،كما أظهرت دور التدقيق الداخلي وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في إتخاذ قراراتهم .

2_الدراسة :محي الدين بخته ،تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية
،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
2011_2012.

توصل الباحث إلى العلاقة العملية بين التدقيق الداخلي وعملية إتخاذ وترشيد القرارات من خلال دور
التدقيق المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية والخدمات المقدمة من طرف المدقق ،كما هدفت
هذه الدراسة إلى توضيح مدى أهمية التدقيق المحاسبي وإثراء العملي في مجال الإدارة التسيير والإقتصاد
كل.

مقدمة الفصل:

تسعى المؤسسات دوماً لأن تكون في أفضل صورة ، سواء كان أمام الملاك أو العملاء ، أو الزبائن، وحتى تتمكن من ذلك أصبحت المؤسسة اليوم تهتم بالتدقيق المحاسبي الذي يعتبر أحد فيها ، كما تهتم بتحسين أدائها وبالكيفية التي تستطيع أن تتوافق بها أمام منافسيها .

فالأول يعتبر من بين الأسس التي تبنى عليها المؤسسة، حتى تستطيع أن تتميز بأداء جيد عليها أن تمارس التدقيق في مختلف مستوياتها التنظيمية ، ولتعرف أكثر على التدقيق المحاسبي ولتحديد مفهوم الأداء ، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث .

المبحث الأول : والذي كان بعنوان ماهية التدقيق المحاسبي فستعرض إلى تعريف التدقيق المحاسبي أنواعه أهميته وأهدافه.

أما المبحث الثاني : فهو عبارة عن أسس التدقيق المحاسبي والتي هي عبارة عن فروض مبادئه ومعاييرها. أما فيما يخص المبحث الثالث فسنطرق فيه إلى مفهوم الأداء و الأداء المالي وخطوات تقييم الأداء مؤسسي ومالي .

المبحث الأول : مدخل للتدقيق المحاسبي

يبدو من ظاهرة المعنى لكلمة " التدقيق " أنها تنطوي على عمل رقابي يعتمد على نشاط الفحص و التدقيق ، الذي يتم ممارسته بواسطة شخص معين أو جهة معينة ، بغرض الحصول على المعلومات اللازمة للتحقق من تنفيذ المهام و الالتزام بالمبادئ و الحفاظ على الموارد ، وإنجاز الأهداف .

المطلب الأول : تعريف التدقيق المحاسبي

تعددت التعاريف و المفاهيم التي يصدرها المؤلفين و المنظمات و الجمعيات المهنية لمهنة التدقيق ، وتأثرت بغير الظروف الاقتصادية و من خلال هذا المطلب سيتم عرض مجموعة من التعاريف .

1- يمكن تعريف التدقيق بأنه: " علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها شخص مؤهل و مستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل و تطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ظل المعايير المحددة و تبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في لاتخاذ القرارات¹ .

2- كما يعرف التدقيق بأنه: " علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بعملية الفحص الإنتقادي للأنظمة و البيانات المادية"²

3- يعرف التدقيق أيضا بأنه: " جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا و التقرير عن ذلك، و يجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفاً و مستقل"³ .

4- يتمثل التعريف الحديث للتدقيق في: " أن التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل. مؤهل محايد لتجميع و تقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ) تعود إلى منشأة معينة و ذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات و الأسس و القواعد التي يجب إتباعها من قبل المؤسسة و ذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة"⁴

5- كما عرف التدقيق على انه : " عملية فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشأة فحوصا دقيقا حتى بطن الموقف من أن التقارير المالية، سواء كانت تقارير على النتائج خلال فترة زمنية، أو تقرير على المركز المالي في نهاية الفترة أو أي تقرير آخر يظهر فيه صورة واضحة و حقيقة و دقيقة للغرض الذي أعد من اجله هذا التقرير"⁵ .

6- التدقيق هو كما ذكرته لإحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بحيث عرفت التدقيق على انه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية تم توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية.

¹ منصور احمد البديوي شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية و الدولية ، الدار الجامعية، مصر، 2002 2003 ص14

² نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعلومات المالية، دار الصفاء الأردن، الطبعة 1 2009 ، ص17.

³ ألفين أريز ، جيمس لوباك ، "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي. مراجعة احمد حامد دجاج، دار المريخ ، السعودية ، بدون سنة نشر، ص.21.

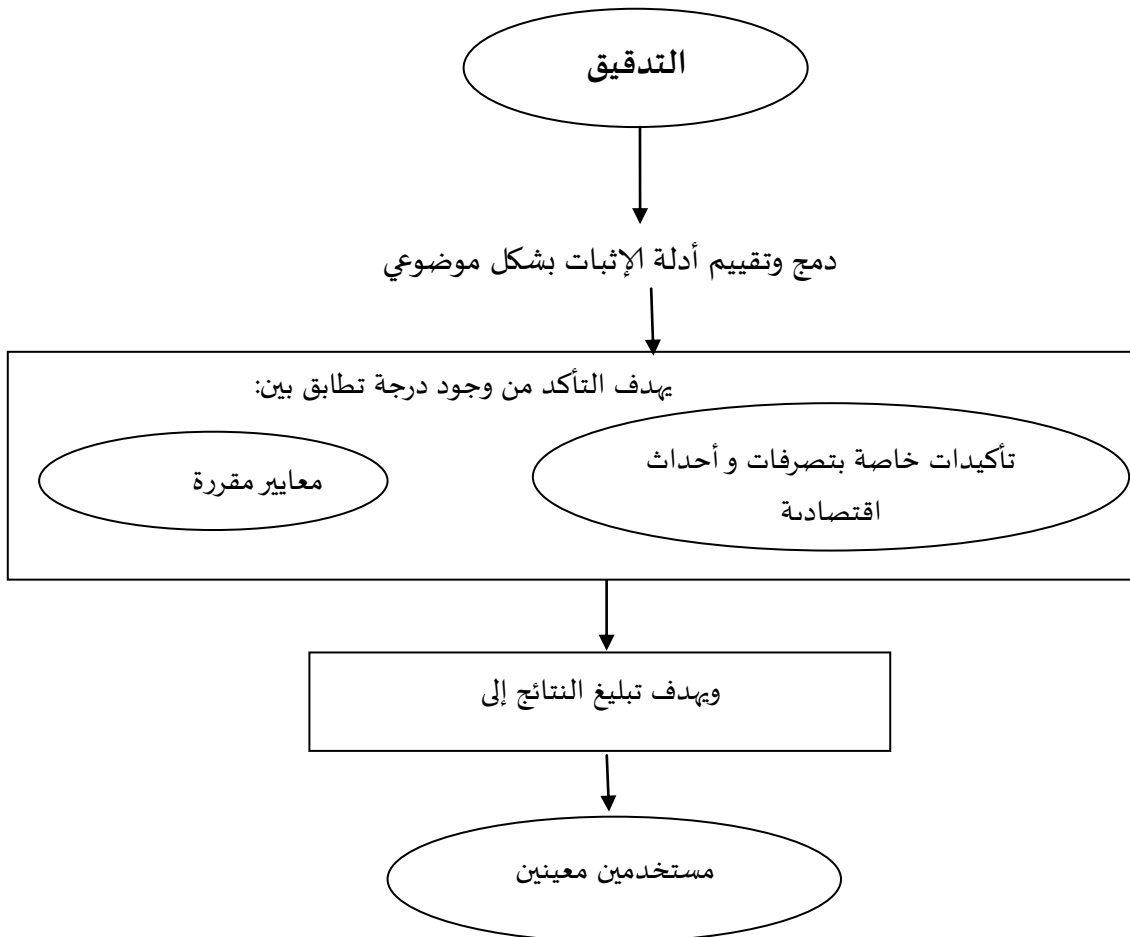
⁴ مصطفى يوسف كافي، " تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة " ، مكتبة المجتمع العربي الأردن ، ط.1. 2014، ص17.

⁵ عبد الفتاح صحن ، " مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا " ، مؤسس الشباب ، مصر، 1993 ، ص. 04.

ومن التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التدقيق عملية منتظمة تعتمد على مجموعة من المبادئ و الأسس و المعايير يتم من خلالها جمع الأدلة الكافية والملائمة حول مدى مصداقية وعدالة المعلومات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية وتقديم النتائج في شكل تقرير الى الأطراف ذوي العلاقة كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية وهي¹:

- أ- الفحص : ويقصد به فحص البيانات و السجلات و التأكد من صحة وسلامة العمليات التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .
- ب- التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة لتسيير السليم لواقع المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة .
- ت- التقرير: يقصد به بلورة الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته .

الشكل رقم(I - 1) : المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ، التدقيق بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، مصر 2006، ص 20

¹ Bomault l'germond .'' Audit Et Financies '' 3. éme Edition . Paris. 1990.p.22.

المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي :

هناك أنواع متعددة من التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق وإجمالاً يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:¹

أولاً : من حيث نطاق التدقيق:

1- التدقيق الكامل :

هو فحص جميع العمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات للتأكد من أن كافة العمليات مفيدة بانتظام وأنها صحيحة وإن كافة السجلات وما تنضمه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش

2- التدقيق الجزئي :

وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط أو جرد المخازن... الخ. وفي هذه الحالة لا يمكن الخروج برأي محايد حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو التقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلاً بتدقيقه وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه

ثانياً : من حيث مدى الفحص : وهو ينقسم إلى:²

1- التدقيق التفصيلي :

وهو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام، وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء و الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولكن لا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلاً عن تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

2- التدقيق الاختياري :

وهو التدقيق الذي يعتمد على المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأساليب:

➤ التقدير الشخصي (العينات الكمية).

➤ علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

وإتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة إلمام المتدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل : الوسط الحسابي ، التشتت ، التوزيع الطبيعي ، وكذا طرق اختيار العينات الإحصائية... الخ .

ولذلك يعتبر التدقيق الاختياري هو الأساس السائد للعمل الميداني وأن التدقيق التفصيلي يمثل

الاستثناء .

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ،الأردن، 1999، ص32

² أحمد حلبي جمعة ، مدخل إلى التدقيق الحديث ، دارالصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط2، 2005 ص 12.

ثالثاً : من حيث التوقيت :

وينقسم بدوره إلى¹ :

1- التدقيق النهائي :

مناسبا للمنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم ، ذلك لان المدقق يبدأ عمله أو نشاطه بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات ، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها كما انه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق و مساعدته على المنشأة ، بالإضافة إلى انه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهول من جانب القائمين بعملية التدقيق ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية- :

- تأخر النتائج .
- حدوث. ارتباكات في مكتب المدقق .
- عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب .
- عدم اكتشاف الغش و الأخطاء أو التلاعب.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية تدقيق الحسابات، وذلك لان المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقاً لقانون الشركات ، ونظام الشركة أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المدقق .

1-1- التدقيق المستمر :

وهو التدقيق الذي فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها، كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق، وبالتالي التقليل من فرص ارتكاب الغش و التلاعب فضلاً عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء حيث يطلق على هذا النوع من التدقيق المانع و المصحح في وقت واحد ، بالإضافة إلى ما تقدم فإن إتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي، و أهمها تأخر نتائج التحقيق وارتكاب العمل بمكتب المدقق وعلى الرقم من التدقيق المستمر إلا أن إنتاجه قد يبرز بعض العيوب أهمها :

✚ ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق .

✚ توطيد العلاقة الإنسانية بين المدقق وموظفي المنشأة .

ويمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة مواعيد

العمل وكذلك استخدام الرموز و العلامات للعمليات التي تم تدقيقها بأرصدة الحسابات التي تم تدقيق.

رابعا : من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق :

✓ التدقيق الداخلي :

يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المنشأة ودفاتها وسجلاتها ومستنداتهما بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة ، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ، فبعد أن كان رقابة مالية مستمر هدفه اكتشاف

¹ احمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط2 ، 2005 ، ص 15.

الخطأ و الغش أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي و الاستثماري لتحسين الأداء فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه بأنه:

- نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشأ الإدارة للقيام بخدماتها .
- إدارة رقابية تعرض تقييم السياسات و الخطط و الإجراءات المرسومة .
- يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتهم بتقديم الخدمات التالية:¹
- تحديد الكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال التخطيط و التنظيم و الإشراف بغية تحقيق أهداف وغايات المنشأة .
- قابلية المعلومات بالاعتماد عليها حيث يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة من الإدارة دقيقة حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة .
- حماية الأصول وذلك لأن المدقق الداخلي يؤكد على ضرورة البحث على الخسائر الناتجة عن الحرائق و السرقة ممتلكات المنشأة .
- الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية حسب ما هو مطلوب منهم .
- تحديد مواطن الخطر من خلال تحديد الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية وأعلام الإدارة عنها .
- الشك المهني حيث. يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ الأعمال الخاصة بالتدقيق باعتبار الشك المهني إذ ليس له افتراض الأمانة المطلقة للجهات الخاضعة للتدقيق كمل عليه تقييم قرائن التدقيق بموضوعية .
- منع و اكتشاف الغش و الاحتيال من خلال معرفة المدقق بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرًا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال .

✓ التدقيق الخارجي :

هي وظيفة يقوم بخت أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية وإبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات:²، حيث يهدف التدقيق الخارجي أيضا إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف الموجودة ، ويهدف الى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب ، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق ، وبصفة عامة يمكن القول أن التدقيق الخارجي يتضمن الجوانب و النواحي التالية :

- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة .
- التعرف على أساليب و أدوات التحقق الرئيسيّة التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية التدقيق .
- تحديد مستوى العلاقات بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما لإنجاز عملية التدقيق .
- التمتع بالقدرات الشخصية و الفكر السليم في مجال أداء عمله .

¹ خلف عبد الله ، الواردات و التدقيق الداخلي بين النظرية و تطبيقه ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان، ط.1، 2006 ، ص33.

² عبد الفتاح محمد صمد ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر، ط.1، 1900، ص07

خامسا : من حيث الالتزام:

1- التدقيق الإلزامي :

وهو التدقيق الذي تلتزم به المنشأة وفق للقانون السائد .(قانون الشركات قانون الاستثمار وقانون الضرائب)ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة ،وهي تقدر أتعابه وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن واستثناء من ذلك يعين مؤسسة الشركة المدقق الأول ،ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل.

2- التدقيق غير الإلزامي (الاختياري) :

الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر تقرير القيام إلى أصحاب المنشأة والى غيرهم من أصحاب المصالح وذلك فإن هذا التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمنشأة الفردية لأنه في الثقة و الاطمئنان إلى الحسابات المتعددة من المدقق عند تحديد ...الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال ،وكذلك للاطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة بالإضافة إلى اطمئنان بالتقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب القروض فضلا عن الأهل في قبول التقارير المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها .

المطلب الثالث : أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه:

تستمد مهنة التدقيق أهميتها من خلال اعتماد مستخدمي المعلومات المحاسبية أو المستفيدين منها على تقرير المدقق من اجل اتخاذ القرارات المناسبة ، وكلما كبر حجم المؤسسات وزاد هدد مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في القرارات الاقتصادية ، وذلك من خلال الأهداف التي يسعى الى تحقيقها :

الفرع الأول : أهمية التدقيق المحاسبي :

ونكتسي تدقيق الحسابات أهمية كبيرة ، حيث هناك العديد من الجمعيات التي تعتمد عليها على تقرير مدقق الحسابات ومن بينها ما يلي¹:

1- إدارة المؤسسة :

تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة التي تخدم في الرقابة و التخطيط .

2- الملاك والمستخدمين :

تعتمد هذه الطائفة على القوائم المدققة من اجل معركة الوضع المالي للمؤسسة ومدى مبانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتها إلى الجهة التي تضمن حماية استثماراتهم وتحقق لهم أكبر هائل ممكن.

¹ رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زينات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار مسيرة ،الأردن ، ط1، 2011 ، ص27.

3- الدائنين والموردين :

يعتمد الدائنون و الموردون على تقرير المدقق من اجل التحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات قبل اتخاذ قرار الإتمان التجاري والتوسع فيه ، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفق لقوة المركز المالي .

4- المؤسسات البنكية ومؤسسات والأقراض الأخرى :

يعتبر التدقيق مهما مثل هذه المؤسسات خاصة عند طلب العمل قرضا معيناً أو تمويل مؤسسة ، حيث 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 الالتزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات 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 العمل :

تعتمد نقابات العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة من اجل تحديد السياسة العامة الأجور وتحقيق مزايا العمل .

8- مصلحة الضرائب :

تعتمد هذه المصلحة على البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المدققة من اجل الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب ومساعدة هذه المصلحة في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

9- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد :

ساهم التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة وفعالية ممكنة لإنتاج مختلف السلع والخدمات...الطلب عليها فالموارد النادرة تجنّبها المؤسسات القادرة على الاستخدام الأمثل لهذه الموارد من خلال الاعتماد على القوائم المالية المدققة ، حيث أن القوائم المالية غير المدققة تخفي في طياتها إسرافاً وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة صحيحة.

10- أهمية التدقيق الاقتصاد الوطني :

يعتبر التدقيق ذو أهمية الاقتصاد الوطني من خلال تقديم الخدمات للأطراف السابقة الذكر ، كما يساهم في تنمية المجتمع من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات و استغلال 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 الاقتصادية والاجتماعية لهم

ويمكن توضيح أهمية عملية تدقيق الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال¹ :

- ✓ تخفيض مقدار 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 و التخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية ، والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتماد أساسا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط و السياسات بشكل محكم ودقيق ، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية الا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة²

الفرع الثاني : أهداف التدقيق المحاسبي :

تطورت مهنة التدقيق بتطور مماثل في أهدافها ، حيث كانت النظرة إلى التدقيق قديما اقتصر على انها وسيلة لاكتشاف الغش و الخطأ و التلاعب و التزوير في الدفاتر و السجلات ، لكن بعد التطور الحاصل في بيئة الأعمال و تحرير التجارة الخارجية و أثر العولمة على اقتصاديات الدول ، تغيرت النظرة إلى التدقيق حيث أصبحت تتطلب من المدقق تقديم خدمات اهم من اكتشاف الغش و الخطأ و التلاعب و التزوير من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتوافق مع بيئة الأعمال الحديثة ، وعليه يمكن أهداف التدقيق بمجموعتين رئيسيتين هما التقليدية و الحديثة على النحو التالي:

1 - الأهداف التقليدية :

- التحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها
- إبداء رأي محايد بالاعتماد على أدلة إثبات قوية حول مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي
- اكتشاف الأخطاء و الغش التي يمكن أن تتواجد بالدفاتر و السجلات المحاسبية
- وضع ضوابط وإجراءات من أجل تقليل فرص ارتكاب الغش و الخصام
- المساهمة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر و المستقبل
- حماية مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في ترشيد القرارات المتعلقة باستثماراتهم -مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

¹ سامي محمود الوقاد ، لؤي محمد الوديان ، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي ، الأردن ، ط1، 2010 ، ص26

² محمد سمير العيان ، عبد الوهاب نصر علي "المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف و المعايير الدولية " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2002 ، ص ص، 34-35

2- الأهداف الحديثة :

وتتمثل في ما يلي:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على نا حقه 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 أثار عملية التدقيق علو العميل أو المنشآت محل التدقيق

وهناك أيضا أهداف أخرى تتمثل فيما يلي :

- الوجود و التحقق

- الملكية و المديونية

- التقييم و التخصيص .

- العرض و الإفصاح

- ابداء الرأي الفني .

المبحث الثاني : أسس التدقيق المحاسبي:

ترتكز عملية التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها كإطار نظري يمكن الرجوع اليه في مختلف العمليات ولا تخلو بدورها عن مبادئ التدقيق بالإضافة الى مجموعة المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية ، وتحظى بالقبول العلم ، التي تنعكس على إجراءات القيام بهذه المهنة سنقوم في هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق، مبادئه ومعاييره .

المطلب الأول : فروض التدقيق المحاسبي :

تتمثل القروض في أي مجال لمعرفة نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل الى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال ، ومن ثم فإنها ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل لنتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة له ،¹ وهي :

1- فرض إمكانية فحص المعلومات القوائم المالية :

يعني انه يجب ان يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الادارة لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق ، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب توافر هذه القوائم (المعلومات). مجموعة من المعايير مثل :

- الملائمة :

يجب أن تكون المعلومة المحاسبية المعدة و المقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم والمرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها

- البعد عن التحيز :

أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف .

- القياس الكمي :

ان تكون المعلومات قابلة للتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذات العلاقة .

- القابلية للفحص :

أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وان يتم الوصول لنفس النتائج إذ ما تم القيام بالفحص من قبل اكثر من شخص .

2- فرض عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة الإدارة والمدقق.

يتمحور هذا الغرض في العلاقة التبادلية للمنافع التي تنشأ بين المدقق والإدارة و يستجوب هذا الغرض وجود نوع من التكامل و التعارف بينهما فالإدارة تستعمل البيانات التي قام المدقق بفحصها و من ثم التصديق عليها في اتخاذ القرارات و رسم السياسات و بالمثل على الإدارة التي تزوده بكل المعلومات التي من شأنها أن تساعد على بناء رأي صاحب محايد.

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، شرفك علي حسن "المراجعة" .الدار الجامعية ، مصر 2004 ، ص 25

- 3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواقفية .
 نظرا لعدم وجود تعارض حتي بين المدقق ومعدّي القوائم المالية فإن المدقق يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية الموجودة لديه و بالتالي فإن هذا الغرض يثير مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة و التلاعبات التي تم التواطئ فيها و عليه يجب التركيز على الغاية المهنية المطلوبة عند قيامه بمهمته.¹
- 4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء .
 يهتم هذا الغرض باستخدام لفظ (احتمال) أي أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث خطأ ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء لا تزال ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ، كما أن هذا الفرض يؤيد إمكانية استخدام التدقيق الاختياري بدلا من الكامل .
 ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة ما يلي :
- رقابة إدارية: هدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها.
 - رقابة المحاسبية : وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها .
 - الضبط الداخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختيال، أو غش أو ضياع أو سوء استعمال.²
- 5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:
 يتطلب هذا الغرض ضرورة تبيان ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني أن هذه الأخيرة تمثل معيارا تقاس عليه صدق وعدالة عرض هذه القوائم .
- 6- مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق:
 يقوم هذا الغرض على أن المدقق عليه التصرف في حدود نطاق عمله ، وذلك وفقا لما تملية الاتفاقية بمعايير وقواعد سلوك المهنة وعلى رأسها الاستغالية والموضوعية .
- 7- استغالية المدقق:
 يمثل هذا الغرض حجر الأساس في عملية التدقيق، ويعتمد على نوعين من المقومات هما:
 ✓ المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخصية المدقق وتكوينه العلمي و الخلق و خبرته العملية .
 ✓ المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات ، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد و ضمانات و يفسر هذا الغرض حق المدقق في إبداء الرأي المعارض في تقريره إن دعت الحاجة لذلك.
المطلب الثاني : مبادئ التدقيق:
 تجدر الإشارة إلى تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي :
- ركن الفحص .
 - ركن تقري .
 - ركن تقرير .

¹ حولي محمد " المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 27.

² محمد مصطفى سليمان ، " أسس العلمية والعملية لعملية المراجعة " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004، ص 46.

- وبناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:¹

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطريقة أحداث المؤسسة أثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الأثار من جهة أخرى .
- مبدأ الشمولية في مدى الفحص الإختياري : يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير .
- مبدأ الموضوعية في الفحص : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص باستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه وخصوصا إتجاه العناصر والمفردات التي تعبر ذات أهمية كبيرة نسبيا ، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها .
- مبدأ فحص مبدأ الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر المناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظلم للقيادة والسلطة و الحوافز والإتصال والمشاركة .

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

✓ مبدأ كفاية الإتصال :

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

✓ 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 و الدفاتر والسجلات .

✓ مبدأ الإنصاف :

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية .

¹ يعقوب واد الشيخ محمد ، ولد أحمد يورى ، تدقيق محاسبي في المؤسسات العمومية ، مذكرة لنيل شهادة الدكتور ، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان ، 2014.ص 54.

✓ مبدأ السببية :

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق ، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية¹ .
هذا وقد أكد الاتجاه الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم 200 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي :

- الإستقلالية .
- الكرامة.
- الموضوعية .
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة .
- السرية
- السلوك المهني
- المعايير الفنية .

المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي :

تعريف معايير التدقيق بأنها : المقاييس التي يستطيع المدقق في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يعترف على ما إذا كان قد بالواجبات التي يلتزم بها كعضو ينسب إلى مهنة المحاسب و التدقيق .
وعليه فإن التدقيق مهنة حرة تحكمها معايير لا يجوز مخالفتها من طرف المدقق ، هذا وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسب قانونيين (AICPA) بإعداد عشرة معايير للتدقيق ثم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات وهي:¹²

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

أولاً : المعايير العامة (الشخصية) :

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

1- معايير التأهيل العلمي والكفاءة المهنية : تنص هذه المعايير على أن التدقيق يجب أن يتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق ، وعلى هذا الأساس على المدقق أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة ، وأن يظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ، ويظل مستعداً لإكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

¹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة ، مرجع سابق ، ص31.

² حسين القاضي ، حسين دحدوح، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية " ، دار الوراق للنشر، عمان ، ط1، 1999، ص25.

2- معايير الإستقلال :

يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق على إستقلاليته في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق ولقد أمكن تحديد

ثلاث أبعاد لإستقلاله هي¹:

✓ إستقلالية في إعداد برنامج التدقيق .

✓ الإستقلالية في مجال الفحص.

✓ الإستقلالية في مجال إعداد التقرير.

إن حالات التي تؤدي إلى الإضرار برأي المدقق هي :

➤ وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة .

➤ علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة .

حيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى إستقلال المدقق في كل حالة فإنه يجب عليه أن يمارس

قدرا كبيرا من الأمانة والضمير في جميع المجالات .

3- معايير العناية المهنية :

يجب على المدقق أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يسهر على تحسين خدماته ، وأن يقوم

بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه ، وتتطلب العناية المهنية أن يهتم المدقق بتحقيق أفضل مصلحة

ممكنة لمن يقدم إليهم خدماته ، ولكي يبقى محافظا على الكفاءة عليه أن يلتزم بقواعد التدريب والتطوير

المهني طوال ممارسته لمهنته.

تتطلب العناية المهنية أيضا أن يتفهم المدقق جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به ، وإن لم يكن

متأكدا من أي جزء من هذا العمل عليه بالإستشارة ، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المدقق خدماته

بدون أخطاء وبدقة وإهتمام.

ثانيا : معايير العمل الميداني :

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل : جمع الأدلة

و القرائن وتمثل في ثلاث معايير وهي :

1- معيار الإشراف والتخطيط :

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عمله ، ويتمثل

التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال ،

وللقيام بعملية التخطيط والإستفادة منها بفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية

للعمل ، حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق، وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها

المدقق يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وكذلك التحقق من أصول

وخصوم المؤسسة والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة.

نلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر لعدة أسباب منها¹ :

¹ غوالي محمد بشير ، " دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة " ، مذكرة نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 11.

¹ غسان فلاح المطارنة ، " تدقيق الحسابات المعاصر " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2006 ، ص 42.

- أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعمله .
- الإعتماد المتزايد على إستخدام طرق المعاينة الإحصائية .
- تغير أساليب ومفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل إستخدام التدقيق المستمر .
- التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشآت محل التدقيق.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية :

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

نجد أن هذا المعيار يؤدي إلى تحقيق غرضين هما :

- الإعتماد على النظام نفسه ، حيث أن المدقق لا يستطيع إعادة إنشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات التي تمت ، حيث أنه عند وجود نظام للمؤسسة ، أما في حالة ضعف هذا النظام فإنه يتطلب بذل جهد كبير من المدقق ربما لا يعوض هذا الضعف .
- إن دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الإختبارات التي سيقوم بها مدقق الحسابات حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة قوائم المالية .

يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به المدقق في ثلاث خطوات :

- الخطوة الأولى : الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة عن طريق المتابعة والإطلاع والإستقصاء.
- الخطوة الثانية : تحديد دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الإعتبار.
- الخطوة الثالثة : تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن أن يكون النظام تسليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به .

3- كفاية أدلة وقرائن الإثبات :

- ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية .
- يجب على مدقق الحسابات أن يتحقق من أدلة وقرائن الإثبات على كميتها ونوعيتها وجودتها، وأن يكون الدليل ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص، كما يجب أن يحل على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلا وجب أن يتمتع عن إبداء الرأي عند عدم إكتمال الأدلة لعنصر معين¹.

¹ غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق، ص 43.

ثالثا : معايير إعداد التقرير:

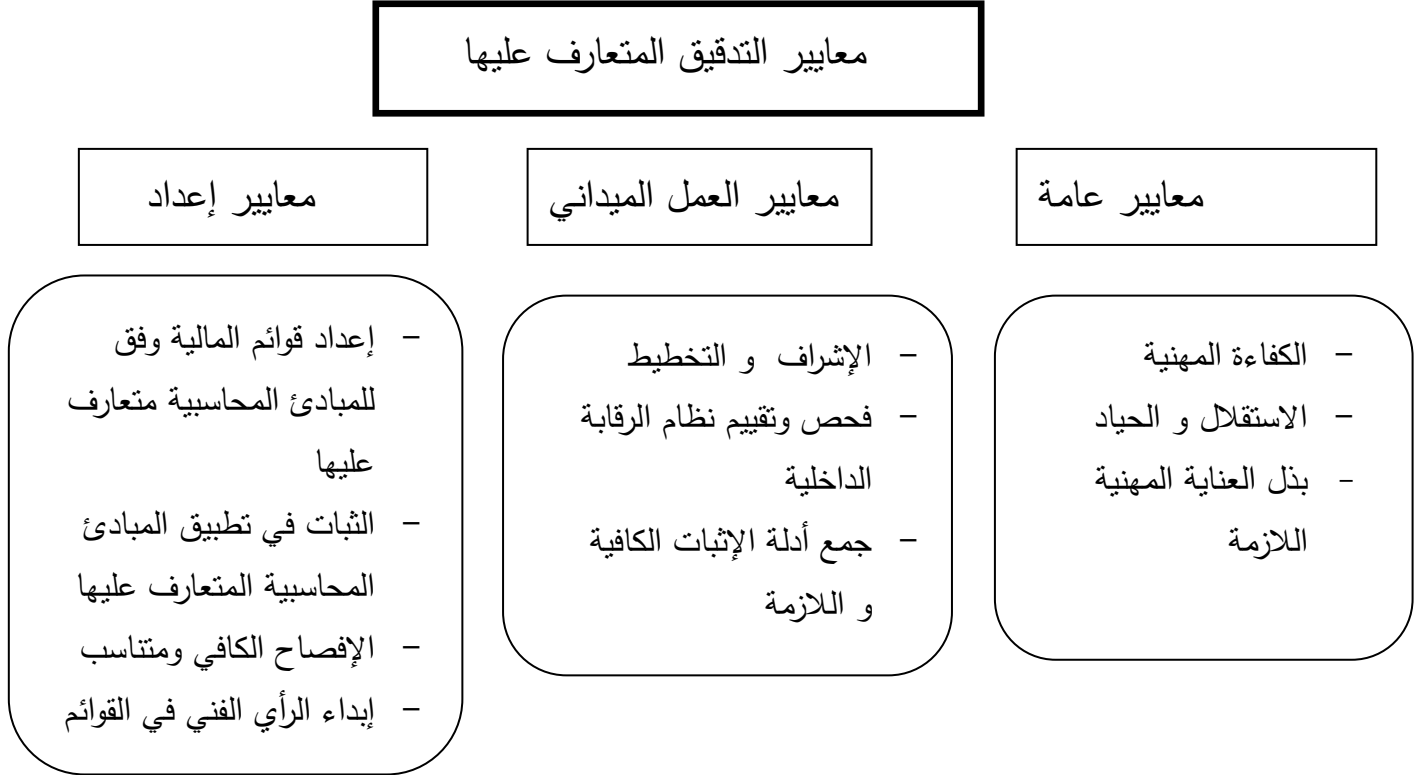
يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حولها ، وتحقيقا لذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AI CPA) أربعة معايير تحكم إعداد هذا التقرير، حيث أنها تعتمد بدرجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات ومن ثم فإن سلامة تطبيقها يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق والتي يكتسبها من مزاولته مهنته . وتتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي:²

- ✓ يجب على المدقق أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبول قبولاً عاماً .
 - ✓ يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مقارنة بالفترات السابقة .
 - ✓ ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك فإن المعلومات الواردة بالقوائم المالية تعتبر كافية بطريقة معقولة .
 - ✓ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بشأن القوائم المالية كوحدة واحدة
- وفي الحالات التي لا يمكن فيها إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب على المدقق الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ، كما يجب أن يوضح التقرير خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق وطبيعتها مع الإشارة إلى حدود المسؤولية التي تقع على عاتق نتيجة أداء هذه الخدمة .

² بوسنة حمزة ، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2012.

وفي الأخير يمكن تلخيص كل هذه المعايير في الشكل التالي :

الشكل (I - 2) : معايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: أمين أحمد لطفي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق" جلال للطباعة ، دون بلد نشر، 2006، ص:108.

المبحث الثالث : ماهية الأداء في المؤسسة

يعتبر الأداء القاسم المشترك لجميع الجهود المبذولة من قبل الإدارة والعاملين ، فمعظم البحوث و الدراسات في مجال نظرية الإدارة و المؤسسة تهدف الى إيجاد الآليات و النماذج والنظريات الإدارية القادرة عند التطبيق ويعتبر الأداء المالي من مجموعة الأداءات الهامة في المؤسسة الاختصاصية، كَوْن هذا الأخير يساهم في مختلف الأداءات المتنوعة في استمرارية المؤسسة ، سوف نتعرض في المبحث الى مختلف المفاهيم للاداء و التعرف على الأداء المالي ومختلف خطوات تقييمه في المؤسسة.

المطلب الأول : مفهوم الأداء

من الصعب إعطاء تعريف بسيط ومحدد الأداء، وهذا نظرا لاستخدامه على نطاق واسع في ميدان الأعمال من جهة ولتعدد الزوايا التي تنظر إليه من جهة أخرى مما نتج عن ذلك ظهور أنواع مختلفة للأداء.

- يقصد الأصل اللغوي لكلمة الأداء الى الكلمة الانجليزية toperform وتعني أنجز عملا ضخما قام بوظيفة أو مهمة معينة أدى واجبا¹.
- يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام الى تحقيقها ولذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف و الوسائل اللازمة لتحقيقها أي انه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل المنظمة².
- وعرف الأداء أيضا بأنه عبارة عن النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها³.
- كما عرف الأداء على انه :⁴ محطة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها كافة وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها فالأداء ، هو دالة لأنشطة المؤسسة كافة، وهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من جوانبها المختلفة وهو الفعّال الذي تسعى أطراف المؤسسة لتعزيزه وبالتالي فإن الأداء يعكس نجاح أو فشل المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها .

وهناك مصطلحات ذات العلاقة بمفهوم الأداء:

✓ **الكفاءة** : تعني القدرة على خفض أو تحجيم الفائض في الموارد المتاحة للمنظمة ، و ذلك من خلال استخدام الموارد بالقدر المناسب وفق المعايير محدد للجدولة (أي القدرة عن الإنتاج أو مخرجات في زما محدد) و الجودة و التكلفة .

¹ Beirut . libraries Oriental .Dictionary.MONGED.english –arabic.1997.p619.

² توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار الفكر العربي ،دار النهضة العربية 2012-2013 ،ص. 03.

³ وائل صبيحي ادريس طاهر منصور الغالي ، اساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، دار أوائل للنشر ،ط1 عمان ،الأردن ،2009، ص. 39.

⁴ ابراهيم الخلوف المكاوي ، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دار الوراق للنشر و التوزيع ،ط1 عمان. الأردن، 2009 ،ص. 30.

أي الوصول إلى الأهداف المسطرة من خلال استخدام موارد المنظمة المتاحة بشكل امثل يتطلب. بلوغ الكفاءة وزيادتها ويحسن استغلال الموارد المتاحة دون إهدار.¹

وتحسب بالعلاقة التالية : الكفاءة-قيمة المخرجات/تكلفة المدخلات .

✓ **الفعالية:** تتمثل في القدرة على تحقيق أهداف المنظمة من خلال حسن اداء الأنشطة المناسبة بمعنى اخر هل يحسن العاملون وفق العمل و المديرون اداء ما يجب ان يؤدي الى تحقيق الأهداف ام هناك أنشطة اخرى تؤدي دون داعٍ أو مبرر.

وتحسب بالعلاقة التالية : الفعالية = الإنجاز الفعلي/الإنجاز المحدد .

✓ **الإنتاجية:** تتمثل في العلاقة بين النتائج المحققة فعلا و الوسائل المستخدمة لبلوغها ويعرفها male بأنها تربط بين الفعالية في الوصول الأهداف و الكفاءة في حسن استخدام الموارد بغية بلوغ هذه الأهداف.

✓ **الأهداف:** تعرف على أنها تعبيرات محددة عن ما ترغب المنظمة في تحقيقه خلال فترة زمنية محددة أي هناك أهداف بعيدة المدى استراتيجيا و أهداف أخرى مرحلية أو قصيرة المدى.²

المطلب الثاني : الأداء المالي في المؤسسة :

تعددت المفاهيم المقدمة للأداء المالي ، كوّن أن كل باحث ينظر إلى مفهوم الأداء المالي حسب الزاوية التي ينظر إليها ونتيجة لذلك قدمت العديد من التعاريف منها:³

إن الأداء المالي هو : " تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية متحدة، ومدى قدرة ادارة المؤسسة على إشباع منافع ورغبات اطرافها المختلفة"

ويعرف أيضا على انه : تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على انشاء قيمة. ومجاهاة. المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات ، جدول حسابات النتائج. و الجداول الملحقه ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الظرف الاقتصادي و القطاع الذي تنتمي اليه المؤسسة النشطة في الدراسة ، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم معاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نكو الأرباح .

وهناك من الباحثين من يرى ان الأداء المالي هو : مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية.⁴

اما ميلتون فرديان فيري ان : الأداء المالي يتوقف على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أقصى عائد ممكن.

وأیضا يمكن ان يعرف الأداء المالي من خلال العوامل التالية :

¹ احمد سيد مصطفى، إدارة البشر [الأصول والمهارات ، دون دار نشر، مصر، 2002 ، ص. 415.

² محمد جاسم الصعدي، استراتيجية التسويق مدخل كمي وتحليلي، دار الحامد، ط1 ، عمان، الأردن، 2002، ص.28.

³ حفصي رشيد ، تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة ورقلة ، 2001 ، ص.34

⁴ بن خليفة حمزة ، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.
 - اثر السياسات المالية المعتمدة من طرف المسير على مردودية الأموال الخاصة .
 - مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية من خلال تحقيق فوائض مالية .
- ونتيجة لذلك ، فإن معظم الباحثين يرون أن الأداء المالي لا يكون فعلا الا من خلال تشخيص الصحة المالية للمؤسسة، وذلك من خلال الوقوف على نقاط القوة والضعف في المؤسسة ومدى قدرتها على إنشاء القيمة من خلال الاعتماد على الميزانيات ، جدول حسابات النتائج ، جدول الملحقه ... الخ مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف. الاقتصادية والمالية المحيطة بالمؤسسة.
- وما يمكن ملاحظته من التعاريف ، انه لا يوجد إجماع من الباحثين حول مفهوم الأداء المالي فكل طرف يعرف بما يخدم مصالحه ، فالمساهم يسعى لتعظيم ثرائه ، بينما إدارة المؤسسة تسعى نحو الاستمرارية والبقاء واليد العاملة تسعى إلى رفع الأجور والحوافز المغرية ، بالإضافة إلى عطل مدفوعة الأجر ، بينما الدولة والمثلة في الجهاز الضريبي تسعى الى إنهاء حصيلتها الضريبية .
- ويعود سبب تباين مقاربات تحديد مفهوم الأداء عموما ، والأداء المالي خصوصا لعدة أسباب من بينها :
- ✓ اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم دقيق للوظيفة المالية.
 - ✓ تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى النظرية المالية المعاصرة نتيجة لتطور المتغيرات الإقليمية والاتجاهات الاقتصادية الحديثة .
 - ✓ تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية واقتصادية¹
- لا يمكن الحديث عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دون الحديث عن الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها وبصفة عامة يمكن حصر تلك الأهداف في ما يلي :
- إنشاء القيمة.
 - المردودية.
 - السيولة و السير المالي .
 - التوازن المالي.
- بالإضافة إلى التعرض إلى مختلف المصادر المستعملة في المؤسسة لجلب المعلومات التي تعتبر ضرورية للقيام بعملية التقييم المالي.
- اولا : الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية:
- 1- انشاء القيمة :
- نعني بإنشاء القيمة ، قدرة المؤسسة على انشاء قيمة للمساهمين من خلال تمكنها من تحقيق مردودية الأموال المستثمرة تفوق تكلفة مصادر التمويل ، حيث يجب ان تكون هذه المردودية كافية ولا تقل عن المردودية. التي يمكن للمساهمين الحصول عليها من خلال استثمار اموالهم في مشروعات اخرى ذات مستوى خطر مماثل².

¹ حفصي رشيد ، مرجع سابق ، ص 35

² محمد محمود الخطيب ، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 35

2- السيولة و السير المالي :

تعني بالسير المالي أو السيولة ، قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية الجارية عند تاريخ استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى ، يمكن تحويلها الى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً.¹

3- التوازن المالي :

يقصد به تحقيق الفائض في الخزينة ، حيث تمول الأصول الثابتة بالاموال الدائمة ، اذ يستوجب إبقاء الموارد المستخدمة في تمويل الأصول لمدة لا تقل عن مدة بقاء الاستثمارات ، مما يتضمن عدم اللجوء الى تحويل جزء من السيولة لمواجهة مختلف الالتزامات ، وتحقيق تغطية الأموال الدائمة الأصول الثابتة ، وهذا ما يستوجب التعادل بين المقبوضات و المدفوعات ، وبالتالي فإن التوازن المالي مهم جدا للمؤسسة فهو يساهم في توفير السيولة والسير المالي .

4- المردودية :

تعتبر من الأهداف الوئيسي للمؤسس الاقتصادية ، حيث انها تمثل احد العناصر المحددة لمستوى ادائها، حيث يرى peter drucker بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب على المؤسسة ان تحدد فيها أهدافها وهي على التوالي كما يلي : الإنتاجية ، المردودية ، الموارد المالية ، الحصة السوقية، أداء المسيرين ، المسؤولية الاجتماعية للأفراد ، الموارد الفيزيائية .

فالمردودية كمفهوم تعرف على انها : ذلك الارتباط بين النتائج و الوسائل التي ساهمت في تحقيقها ، حيث تحدد مستوى مساهمة رأس مال المستثمر في تحقيق النتائج المالية ، أو قدرة الوسائل على تحقيق النتائج من استعمال الرأس مال الاقتصادي و المالي معا، أي من خلال المردودية المالية و الاقتصادية معا.¹²

ثانيا : مصادر معلومات المؤسسة الاقتصادية :

وتتمثل في مصادر خارجية ومصادر داخلية.²³

1- المصادر الخارجية :

تقوم المؤسسة الاقتصادية بنشر تقاريرها المالية عادة لابراز ما قامت به الوحدة الاقتصادية من نشاط خلال مدة زمنية معينة خاصة المدرجة منها في البورصة، فهي تستعمل هذه المعلومات في عملية تقييم الأداء المالي، حيث يمكن ان يكون مصدر المعلومات خارجي و المتمثل في معلومات عامة ، حيث تكون هذه الاخيرة متعلقة بالظرف الاقتصادي تبين فيه الوضعية العامة للاقتصاد ، أو المعلومات القطاعية من خلال نشرها، لتستفيد منها مؤسسات أخرى في إجراء دراسات المالية و الاقتصادية من خلال تجميعها في حسابات مجمعة واستخلاص منها نسب ومعلومات قطاعية وهذا ما يتم إعداده. غالبا في معظم الدول النامية .

¹ السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الاعمال ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، 2000 ، ص 247

² محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 36

³ حفصي رشيد ، مرجع سابق ، ص 38

2- المصادر الداخلية:

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

تقوم الميدانية بتقديم معلومات متعلقة بمصادر الأموال و أوجع استخدامها ، وذلك في زمن معين عادة ما يكون في نهاية السنة وتعرف على انها :

جدول مرتب ومقوم لعناصر الموجودات ومطالب المؤسسة في تاريخ معين وتنقسم إلى جانبين هما : الأصول والخصوم ، فالأصول تجمع بنود متعلقة بحقوق المؤسسة وما تملكه .

من أموال في شكل أصول ثابتة أو متداولة ونقدية جاهزة ، بالإضافة إلى حسابات التسوية في حال ما إذا كانت نتيجة الدورة خسارة، وترتب هذه العناصر تبعا لمدة الاستعمال ، أما الخصوم فهي تجمع البنود المتعلقة بالالتزامات التي هي على عاتق المؤسسة و التي تتمثل في الأموال الخاصة ، يضاف إليها مختلف القروض المحصل عليها لتمويل العمليات الاستثمارية ومختلف المؤنرات الموجهة للمخاطر والتكاليف وحسابات التسوية في حال كانت نتيجة الدورة ربح وترتب بنودها تبعا لتاريخ استحقاقها .

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

أما الملاحق فهي تجمع كل المعلومات الإضافية التي تشرح وتفصل تلك الأرقام والمعطيات الموجودة في الوثائق المحاسبية ، ويتكون الملحق عادة من وثائق أخرى (الحسابات السنوية، جداول التمويل، جدول تخصيص النتيجة، جرد القيم المتداولة ، تقارير التسيير والتي تعتبر بدورها مكملا للوثائق المحاسبية الشاملة، فهي تبين وتعطي تفسيرات حول البيانات المعروضة ، وتعرض كذلك آفاق تطور المؤسسة و المخاطر وبعض التوصيات ، كما يعطي معلومات عن المساهمين ومحددات الرقابة ، بالإضافة إلى معلومات متعلقة بتسيير الموارد البشرية وطريقة التسيير في المؤسسة.

المطلب الثالث: خطوات تقييم الأداء المؤسسي و المالي:

تعتمد المؤسسة في عملية التقييم التي تقوم بها على مجموعة من خطوات سواء في تقييم الأداء المؤسسي و المالي .

إن تقييم الأداء المؤسسي يمر بأربع مراحل أساسية وصولا بفاعلية التقييم وكفاءته وهي كالتالي¹:

¹ محمد عبد الفتاح رضوان ، تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن المجموعة العربية للتدريب . ط1 ، القاهرة مصر 2012.ص 65.

➤ تأسيس معايير الإنجاز : المعايير هي مقياس دقيقة ومحددة مقابلة لنتائج الإنجاز المطلوب ضوء الأهداف التنظيمية ومفردات التوصيف الوظيفي وتصميم المعايير هو الخطوة الجوهرية الأولى لتنفيذ تقييم الأداء في مختلف المستويات الإدارية وبالأخص في المستوى الوظيفي و المستوى التنفيذي العاملين في خطوة الإنتاج أفراد ومجاميع عمل هذه المعايير قد تكون كمية أو إحصائية أو غير كمية وقد تتضمن عناصر متنوعة مثل الوقت، والتكلفة، وحجم الإنتاج.

➤ قياس الإنجاز الفعلي :

وهي عملية تحديد النتائج المحققة في إنجاز الأنشطة الوظيفية والواجبات والمهام التي تم تنفيذها من قبل الأفراد العاملين باستخدام أدوات كمية ونوعية ولا تخلو أيضا من التقديرات المدراء التنفيذيين والمشرفين على إنجاز الخطط والبرامج الإدارية المختلفة.

➤ مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير :

الهدف من هذه الخطوة هو التوصيف الدقيق للانحراف والأخطاء التي حدثت في عملية الإنجاز اذا كانت هناك انحرافات غير مقبولة عن المعايير الموضوعية للإنجاز يتم التوجيه نحو الخطوة التالية اما في حالة توافق النتائج مع المعايير الموضوعية فإن سلسلة الرقابة عند الإدارة تنتهي عند استرجاع المعلومات أي عند تلك الخطوة.

➤ تصحيح الأخطاء وتعديل الانحرافات :

تتم في هذه المرحلة معرفة أسباب ومكان الخلل ومعالجته في أي مرحلة من مراحل دورة حياة النظام الإنتاجي طبعاً لا يكفي أن يتم تعديل الأخطاء ودفع المعلومات الخاصة بذلك الى الإدارة اذ لابد من ضمان عدم تكرار نفس المشاكل أو الأخطاء مرة ثانية.

يقوم تقييم الأداء المالي على محورين أساسيين يتمثلان في النسب المالية وتحليل القوائم المالية¹:

1- النسب المالية :

يتميز النسب في التحليل المالي هو تعددها الكبير الا انه يمكن حصر أهمها انطلاقاً من هدف الدراسة والتحليل فهي النسب المالية المستخدمة لتقييم الأداء في المؤسسة ما يلي :

• نسب الهيكلية المالية :

هي نسب تهدف للحكم على الحالة المالية للمؤسسة وذلك انطلاقاً من تقييم الميزانية الى وصول وخصوم ودراسة كل منها وتتمثل هذه النسب في الآتي:²

-نسب هيكلية الأصول :

يسعى المحلل المالي الى فحص الوسائل المستعملة داخل المؤسسة من اجل القيام بنشاطها خلال الدورة و

استمرارها لما بعد ذلك ومن بين النسب هيكلية الأصول نجد :

¹ فريد راغب النجار، المدير المالي المعاصر تنمية المهارات المالية و التعامل مع البورصات بين الادارة للاستشارات و التدريب، القاهرة، مصر، 2004. ص.

² Jock fourget. **Analvse financière** . édition. D'organisation.paris.2005.p.102.

درجة الاهتلاك وسائل الانتاج = الاهتلاكات المتراكمة الأصول الثابتة الإجمالية

- نسبة هيكلية الخصوم : يمكن حصر هذه النسبة في الآتي

نسبة الاستقلالية المالية = رأس المال الخاص / مجموع الديون

كلما كانت العلاقة إيجابية كلما دل ذلك على وجود ارتباط ضعيف بين المؤسسة ومموليها والعكس صحيح.

• نسب السيولة :

تستخدم نسب السيولة كأدوات. لتقييم المركز الائتماني و الذي يعبر عادة عن مدى قدرتها في الوفاء بالتزاماتها

القصيرة الأجل وتمثل نسب السيولة في :

- نسبة السيولة عامة : تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها في المدى القصير عن طريق اصولها المتداولة وتعبر هذه النسبة عن توفرها هامش الأمان في حالة ما اذا كانت اكبر من 1 .

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة (الديون قصيرة الأجل)

➤ نسبة السيولة المختصرة : تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة في تسديد التزامات المستحقة في المدى القصيرة عن طريق القيم القابلة للتحصيل والقيم الجاهزة.

نسبة السيولة المختصرة = (القيم القابلة للتحصيل + القيم الجاهزة) / الديون قصيرة الأجل

➤ نسبة السيولة الجاهزة : تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها. قصيرة الأجل بالقيم الجاهزة فقط.

نسبة السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل .

➤ نسبة المردودية :ويمكن تقسيمها الى ثلاثة أقسام¹ :

- نسبة مردودية دورة الاستغلال : وهي تشمل النسب الآتية :

الهامش الاجمالي = الهامش التجاري / رقم الاعمال خارج الضريبة

الهامش الاجمالي = (رقم الاعمال خارج الضريبة - تكلفة شراء البضاعة المباعة) / رقم الاعمال خارج الضريبة

¹ Jean louis amellom. *lessentiel a commaitre engestion financiere*. MAXIMA.Paris.3^e edition .2002.p98.

الهامش الصافي / دورة الاستغلال = نتيجة الاستغلال / رقم الاعمال خارج الضريبة

نسبة التكاليف المالية = التكاليف المالية / رقم الاعمال خارج الضريبة

ومن خلال هذه النسب يمكن مقارنة اداء المؤسسة مع المؤسسات الاخرى و العاملة في نفس القطاع فهي تسمح بتقييم إنتاجية المؤسسة وتقييم مركزها التنافسي وهذا مقارنة بمنافسيها.

فعالية اليد العاملة = تكاليف المستخدمين / القيمة المضافة

إن فعالية اليد العاملة تتناسب عكسا مع هذه النسبة حيث تزايد فعالية اليد العاملة مع تناقض هذه النسبة وتتناقض مع تزايد هذه النسبة .

- نسب المردودية المالية و المردودية الاقتصادية :

D = الديون RE = نتيجة الاستغلال i = معدل الفائدة P = الخصوم CP = الأموال الخاصة :

المردودية الاقتصادية Ve = نتيجة الاستغلال / الخصوم (CP+D)/Re=P / re

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة CP/(i*D)-RE

2- القوائم المالية :

تستخدم القوائم المالية المقارنة لان القائمة المالية الواحدة لا تعكس الظروف الحقيقية للشركة كما قد لا تظهر القوة المالية أو الضعف المالي للشركة لذلك يمكن الاعتماد على اتجاه القائمة المالية. بالزيادة أو النقص بين سنتين أو عدد من السنوات.

خلاصة الفصل:

إن عملية التدقيق المحاسبي هي احد الفروع المعرفة ،الفحص و التحقيق و التقرير من اجل اتخاذ القرارات، ورسم السياسات بغية تحقيق الأهداف المرجوة، ولا يمكن تحقيق تلك الأهداف إلا بتحسين الأداء داخل المؤسسة الذي يعتبر من أهم مهامها وذلك نظرا لارتباطه بنشاطها ارتباطا وثيقا وهناك أيضا من يقوم بربطه بكفاءة ،وهناك من يربطه بالفعالية ،وهناك من يربطه بالإنتاجية ،إلا انه وحسب كل تم التوصل إليه فان الأداء يشمل الكفاءة و الفعالية والإنتاجية معا ،ويتم تقييم الأداء وذلك من خلال استعمال مجموعة من الخطوات سواء في تقييم المؤسسي أو المالي.

وتقييم الأداء يعتبر كعملية مساعدة وجزء من عملية الرقابة يسعى من خلالها المقيم كشف النقائص ومحاولة تحليلها و البحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا.

مقدمة الفصل:

إن المفهوم العام للتدقيق المحاسبي هو فحص الحسابات للتأكد من صحتها أو هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات بشكل يعطي الصورة الصحيحة أو المصادقة المؤسسة .
وقد ظهرت مهنة التدقيق نتيجة لحاجة الإنسان إلى التحقيق من البيانات المحاسبية . وتطورت المهنة نظرا لاشباع النشاط الاقتصادي وظهور شركات الأموال ، مما يدعو أن يكون المدقق في هذه الحالة وكيل للمساهمين لمراقبة أعمال الإدارة ، ومن المعروف أن عملية التدقيق المحاسبي تشمل الفحص و التقرير والتحقيق باعتبارهما وظيفتان مترابطتان يمكننا مدقق الحسابات من إبداء رأيه حول العمليات المالية للمؤسسة الاقتصادية وتقييم أدائها .

فقد كانت الدراسة في هذا الفصل فيما يلي :

المبحث الأول : عبارة عن مؤهلات مدقق الحسابات . لترشيد الأداء في المؤسسة .

المبحث الثاني : عبارة عن إجراءات التدقيق المحاسبي في المؤسسة .

المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

المبحث الأول : مؤهلات مدقق الحسابات لترشيد الأداء

إن لمدقق الحسابات دورا هاما وحاسما في حماية المجتمع وحرص على تنمية الاستثمار الذي يلعب دور الرافعة التي ترفع الاقتصاد الوطني ، حيث أن خطورة هذا الدور جعلت للمدقق حقوقا يتمتع بها ، تقابلها واجبات عليه القيام بها وإلا انعقدت مسؤوليته عن نتائج ممارسته لدوره الاجتماعي والاقتصادي وخدمات يقوم بها لمعرفة مستوى الأداء.

المطلب الأول : صفات مدقق الحسابات .

يشترط في منا يطلب ترخيصا لمزاولة المهنة أن يكون :

- جزائري الجنسية
- يتمتع بالأهلية الكاملة .
- أن لا يكون محكوما علي بجناية أو بجنحة مخلة بالأخلاق أو الأمانة .
- يجب أن يكون حاصلًا على أحد المؤهلات العلمية التالية :
- ✓ شهادة جامعية تخصص محاسبة.
- ✓ شهادة كلية مجتمع (الديبلوم) تخصص محاسبة.
- ✓ شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من الموارد المتعلقة بالمحاسبة ويتم تحديد هذه الشهادات و الحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية.
- ✓ شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها والمتعرف بها من الهيئة العليا بموجب تعليمات تصدرها لهذه الغاية إذ كان حاصلًا على شهادة جامعية
- أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذه القانون ونظام مزاولة مهنة محاسب القانونية الصادرة بمقتضاه .
- أن يختار الامتحان الذي تجريه لجنة الترخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الجزائرية ذات العلاقة المهنية .
- بالإضافة للشروط السابقة الواجب توافرها فيمن يرغب بمزاولة مهنة التدقيق المحاسبي يجب أن يكون ملما بما يلي :
- المبادئ و الظرف والنظريات المحاسبية وتطبيقها والاقتصاد وإدارة الأعمال والقانون التجاري والمدني ، وقوانين أخرى مختلفة .
- الإلمام العام بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الجزائرية .
- أن يكون المدقق متابعًا لكل ما هو جديد في العلوم السابقة .
- أن لا يقوم بإبداء ملاحظات في تقريره في ظروف غير ملائمة للمنشأة .

- أن يكون ملما بالمعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة محل الفحص عن طريق القيام بالزيارة لموقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والحصول على المعلومات الفنية عن طريق المختصين .
- أن يكون متابعاً للحصول للحالات التطبيقية وما تشبه الهيئة والجمعيات العلمية الدولية في تقارير عن تطبيقات الممارسة الفعلية .
- يجب أن يتوفر في المدقق بالإضافة إلى السابقة صفات مكتسبة سواء أثناء ممارسة لواجب المهني، ومن هذه الصفات التي يجب أن تتجلى بها مدقق الحسابات هي الآتي :
 - أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة .متبعاً لاتجاهها الحديثة ، متفهماً للتدقيق وأصوله .
 - أن يكون كتوماً وأمناً يحتفظ بالأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها ، وأن لا يستخدم مما يطلع عليه من أسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى .
 - أن يكون متشبعاً بالروح العملية ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة والقانون الشركات والضرائب¹ .
 - أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظرياتها .
 - يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يقدم في الوقت المناسب في مختلف الأطراف حتى يمكن تعظيم الاستفادة منه² .
 - يجب مراعاة التفصيل وإيجاز في كتابه وإعداد الرأي من خلال تقرير التدقيق بأن يعد الرأي " بتفضيل غير ممل و بإيجاز غير مخل " أي أنه لا يجب أن يبعث على الملل عند دراسته وقراءته الرئيسي منه وهو إظهار النتائج الهامة لعملية التدقيق .
 - أن يكون أميناً وواقعياً وأن يكون مستقلاً في رأيه .
 - أن لا يقبل عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته .
 - أن يكون عمله في مجال إختصاصه أن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذ كانت مرتبطة بعمله .
 - يجب أن يتصرف بالصبر لأن أكبر جانب في عمله ذو طبيعة روتينية .
 - أن لا يخرج عن دائرة إختصاصه .
 - أن يكون ذا ضمير في ضالته الإخلاص في عمله مع التمسك بأداء سلوك المهمة وأن يكون متمكناً من لغته قادر على التعبير بها تحدثاً وكتابة بكل وضوح واقتدار .

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر والتوزيع .عمان، الأردن، 2001، ص383.

² محمد الصبان ، المراجعة الخارجية ، ط1، بدون دارنشر ، إسكندرية ، 1996، ص191.

- أن يكون في مستوى إجتماعي وثقافي نصارع لمستوى أعضاء مجلس الإدارة على أقل تقدير لكي يكون ممتلكا لتلك الشخصية التي تؤله مناقشتهم مناقشة الند للند ، بحيث لا يقع بأية صورة من الصور تحت سيطرتهم أو نفوذهم وإن يقول رأيه خاصا وصریحا .

المطلب الثاني : حقوق المدقق وواجباته :

أولا : حقوق المدقق :

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الإقتصادي المنظم بأداء الرأي المعني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة لكونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمنشأة لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه بالقيام بذلك ويمكن ذكر أهم حقوق مدقق الحسابات على النحو التالي¹ :

• حق الإطلاع :

يحق لمدقق الحسابات الخارجي الإطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في كل وقت ، ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات ، كذلك يعني هذا أنه من حق المدقق زيارة المنشأة للإطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون اخطار مسبق خاصة إذ كان هناك شكوى إلى المدقق عن حالات التلاعب أو غش ولرأي أنه من الظروف بالقيام بزيارة مفاجئة ، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المنشأة مسبقا و إتفاق على موعد زيارته لإختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المنشأة ، وليمكن الموظفين بتجهيز الدفاتر والمستندات لعملية الفحص .

• حق طلب البيانات والايضاحات :

يحق لمدقي الحسابات طلب البيانات والايضاحات من الإدارة خاصة بالمنشأة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهنته بالشكل المناسب ، يعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والايضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق وفي حالة الرفض من طرف إدارة المنشأة وتوفير البيانات والايضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق إبلاغ مجلس الإدارة عن إمتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات ، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره الصراحة أما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته .

• حق الوصول على صورة من إخطارات المرسله للمساهمين :

من حق المدقق دعوة الجمعية العامة للمساهمين في حالة حدوث طارئة بالمنشأة لإجتماع ، حيث تهدد مركزها المالي واستقرارها مثل : التصرف ، الإدارة ، ويوجد حالات إغراق خطيرة تؤثر

¹ محمد فضل مسعد ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، جامعة البتراء ، ط1 ، 2009، ص74.

على مستقبل المنشأة و أموالهم وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل و مشاكل حتى يخلي مسؤوليته .

• حق مناقشة إقتراح عزله:

يحق لمدقق الحسابات مناقشة إقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة كذلك يحق له مناقشة عزله و الدفاع و الرد عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين ، يقر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزل تعسفا أو إستخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات

• حق احتجازه للأوراق و المستندات:

حتى يحصل على اتباعه يحق لمدقق الحسابات قانونيا أن يحتجز الأوراق و المستندات لمطالبة أتعبه و الحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعبه و تكاليف استخراج تلك المستندات .

• تحديد وقت الجرد :

يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة و إلتزامها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة ، وإن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من خفة إن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

ثانيا : واجبات المدقق:

يتمثل فيما يجب أن يقوم المدقق ب من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج تدقيقه على أكمل وج وبشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات ما يلي¹:

1- إعداد التقارير:

يعد إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة ، حيث يجب على المدقق:

✓ المصادقة على ميزانية الأرباح و الخسائر و تدفقاتها النقدية مع التحفظ و بيان أسباب هذا التحفظ و أثره المالي على الشركة .

✓ عدم المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح و الخسائر و تدفقاتها النقدية و ردها إلى مجلس الإدارة و بيان الأسباب الموجبة لرفضه التوصية على الميزانية .

2- حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمة :

يجب على المدقق حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير و التأكد من محتوياته ، و يقوم مدقق الحسابات بعرض قائمة المركز المالي و الحسابات الختامية لمناقشتها و التصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المنشأة ، لذلك فقد

¹ حسين دحدوح و حسين القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، ط2، 1999، ص78.

نصت المادة 198 من الشركات رقم 22 سنة 1997 على مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى مدقق الحسابات أو من يمثله حضور هذا الاجتماع

- ربما لا يتمكن مدقق الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من يتوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس المنشأة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من أعضاء الجمعية .

- حيث عند حضور المدقق أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من الأمور منها :

✓ التوقيع على المحاضر السالفة الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها.

✓ صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.

✓ التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.

✓ كذلك التحقق من صحة الاجتماع.

3- التدقيق و التحقق في أصول وخصوم الشركة:

يعد هذا الواجب من واجبات مدقق الحسابات وذلك كونه مطالبا بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة . ولكي يقوم بإداء رأيه بعدالة واستقلالية لا بد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول المنشأة وخصومها.

4- مراقبة سير أعمال الشركة و تدقيق حساباتها:

من واجبات مدقق الحسابات أن يقوم بمراقبة أعمال الشركة و التحقق من مدى انتظام الدفاتر و السجلات وقد نص قانون الشركات في المادة (193) الفقرة (أ) أنه من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

5- الالتزام بأصول المهنة :

يجب على المدقق الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق و أن يراعي مصالح العميل لذلك فقد نصت المادة (24) من القانون العام المؤقت رقم (73) لسنة 2003، على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتد به من أعضائها بحضور الرئيس ، اليمين التالية : " أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بشرف و أمانة دون تحيز وأن أتقيد بالقوانين و الأنظمة و التعليمات المعمول بها وأن أحافظ على أسرار المهنة و آدابها وقواعدها."

6- فحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة:

من واجبات المدقق أن يقوم بفحص الأنظمة المالية لشركة محل التدقيق والنظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته، حيث يجب على مدققي الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام

بفحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة و أنظمة المراقبة المالية الداخلية لها و التأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظة على أموالها .

المطلب الثالث: خدمات التي يقدمها المدقق المحاسبي في المؤسسة :

لخدمات التي يقدمها المحاسب المالي القانوني إما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة البيانات المالية المحضرة و المقدمة من قبل طرف آخر أو عدم عدالتها و من أهم الخدمات ما يلي:

➤ فحص البيانات المالية.

➤ الإطلاع.

➤ الإجراءات المتفق عليها.

1- فحص البيانات المالية¹ :

و يمثل تدقيق البيانات المالية لأجل إعطاء رأي حول عدالتها و هذا النوع من التدقيق يشمل الحصول على القرائن حول البيانات المالية التاريخية و التي على إقرارات الإدارة .

2- الإطلاع :

و يشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة و التحاليل للبيانات المالية ، و الإطلاع أقل درجة من التدقيق و يشمل تقرير التدقيق العبارة التالية : (البيانات المالية تمثل بعدالة و حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " المبادئ المحاسبية الدولية " .

أما تقرير الإطلاع ينص على : (لم يأتي إلى علمنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات لأجل أن تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها) ..

هذا النوع من الخدمات تقوم بها المؤسسات التي تقوم بالتدقيق لأنه أكثر كلفة ، أو تقوم بها المؤسسات بالنسبة إلى البيانات المرحلية .

3- الإجراءات المتفق عليها :

وهي خدمة يتفق عليها العميد و المدقق ، و مثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الأرباح و الخسائر فقط ، و تقديم تقرير حوله .

أما الخدمات التي يقوم بتقديمها المحاسب القانوني بحكم تأهيله العلمي و التي لا يقدم تقريراً بشأنها وهي :

- خدمات مسك السجلات .
- الاستشارات الضريبية.
- الاستشارات الإدارية.

¹ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة ، مدخل معاصر ،، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المكتبة المصرية ، 2007، ص30.31.

أ- خدمات مسك السجلات:¹

المحاسب القانوني ربما يطلب منه العمل القيام بخدمات مسك الدفاتر ، أي التسجيل في اليومية العامة أو اليومية المساعدة وتحويلها إلى سجل الأستاذ العام ، أو سجلات الأستاذ المساعد ولغاية تحضير البيانات المحاسبية ، وعلمنا أن بعض مؤسسات الحكومية أو الجمعيات المهنية تمنع المحاسب القانوني من القيام بهذه الخدمة . مثل هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة..

ب- الاستشارات الضريبية :

الأشخاص و المؤسسات و الشركات عليها تقديم كشوفات إلى هيئات الضريبية لأجل دفع الضريبة وحسب القانون المحاسبون القانونيين مؤهلون للقيام بهذه الخدمة ، وفي بعض الأقطار تمثل هذه الخدمات النشاط الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى ، لأن قانون هذه البلدان يسمح للمحاسب القانوني تمثيل العميل أمام السلطات الضريبية .

ت- الاستشارات الإدارية :

إن المحاسب القانوني يستعمل مؤهلاته الأكاديمية والعلمية للقيام بهذه المهمة.

¹ هادي التميمي ، إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ،ص25

المبحث الثاني : إجراءات التدقيق المحاسبي لتقييم الأداء:

يعتبر التدقيق المحاسبي عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة وعليه فإن المدقق ملزم باتباع مجموعة من الإجراءات في مسار عملية التدقيق المحاسبي واتباع مجموعة من المراحل العامة لعملية التدقيق .

المطلب الأول : تدقيق القوائم المالية :

تمثل القوائم المالية ترجمة لمكونات أية مؤسسة مالية حيث نعرض أصول وخصوم تلك المؤسسة وإيراداتها ومصروفاتها وبعبارة أخرى يمكن تشخيص قدرة المؤسسة من خلال استعراض تلك الأصول و الخصوم للوفاء بالتزاماتها من جهة وقدرتها على مواصلة عملها في الميدان الإقتصادي ، حيث تشخص مركزها المالي بين المؤسسات ونتيجة نشاطها من ربح أو خسارة .

1- خصائص النوعية للقوائم المالية :

- الملائمة :

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم ،وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية : الملائمة في الوقت، القدرة على التنبؤ، و القدرة على التقييم الازتدادي.

- إمكانية الإعتماد (الوثوق) :

ويقصد بها الثقة بالمعلومات المتوفرة ومصداقيتها ، وبالتالي إمكانية الإعتماد عليها ، ويمكن لهذه الخاصية أن تتوفر بالمعلومات المقدمة للمستخدم إذ توفرت بها الخصائص الثانوية التالية : وهي إمكانية التحقق من المعلومات ، الصدق في التعبير عن الظواهر و الأحداث الإقتصادية ، حيادية المعلومات¹.

- قابلية المعلومات المقاربة :

يسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنات في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة أملا في رصد التغيرات وتفسيرها ، كما يسعى لإجراء المقارنات بين الوحدات والمنشآت المختلفة في قطاع واحد لتقييم أدائها والتعرف على مواضع الضعف والقوة فيها .

¹ سعد بوزاوي، مداخلة بعنوان، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري ، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب تطبيقات وأفاق معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ،يومي 17-18 جانفي 2018.

- التباث:

وتعرف أيضا بالتماثل وهي خاصية إن توفرت مكنت المستخدم من إجراء مقارنات في المنشأة الواحدة أو بين المنشآت المتعددة ويقصد بالتماثل و الثبات تطبيق نفس الطرق و الأساليب المحاسبية في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة .

- قابلية للفهم :

يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض ، بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها ، بمعنى البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة و واضحة و خالية من التعقيدات

1 .

2- عرض القوائم المالية :

تقوم معظم المؤسسات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي السداسي والثلاثي، وتشمل على الميزانية، حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة ،ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة .

✓ قائمة المركز المالي:

تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسة كما توفر معلومات مقيدة عن مدى قوة المركز المالي للمؤسسة لتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير، وتظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة من خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .

✓ قائمة حساب النتائج :

تبنى قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح ، وهو كشف إجمالي للأعباء و المنتجات التي أنجزتها المؤسسة خلال مدة زمنية معينة وتبرز النتيجة الصافية لهذه المدة ، كما يسمح بتحديد مردودية المؤسسة ، إذ يتم الإعتراف بالإيرادات و التكاليف عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن.

✓ قائمة جدول سيولة الخزينة :

الغرض الأساسي منها هو تحديد معلومات على المقبوضات (مصادر السيولة) والمدفوعات (المخصصات النقدية) للمؤسسة التي تؤثر على التدفقات خلال الفترة ، كما تهدف هذه القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية .

✓ قائمة تغيرات الأموال الخاصة :

¹ هواري سويبي ، بدر الزمان حمقاني ، مداخلة بعنوان ، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي ، ملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، قاصدي مرياح ورقلة ، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص06.

يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشككة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية ، كما تعرف على أنها عبارة عن قائمة توضح مختلف التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية ، حيث تضم هذه القائمة مختلف المعلومات المتعلقة بالنتيجة الصافية للفترة وكل عناصر النواتج والأعباء والأرباح والخسائر المتعلقة بالأموال الخاصة .

✓ ملاحق القوائم المالية :

تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصاً لسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببند القوائم المالية إضافة إلى ذلك الإفصاح عن الإلتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال وبالأخص توضيح المعلومات الضرورية المكلفة من أجل فهم أحسن للميزانية حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة .

ويمكن عرض أحد الأمثلة للقوائم المالية المقارنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (II - 1) : القوائم المالية المقارنة :

البيان	1997/12/31 %	1998/12/31 %	1999/12/31 %	2000/12/31 %	2001/12/31 %
الأصول النقدية و أوراق القبض	5	5	6	5	
صافي حسابات القبض	24	23	23	24	24
المخزون	20	19	21	24	25
إجمالي الأصول الجارية	49	47	50	53	55
الأصول الثابتة	85	88	84	79	76
حجم الإهتلاكات	34	35	34	32	31
صافي الأصول الثابتة	51	53	50	47	45
إجمالي الأصول	100%	100%	100%	100%	100%
الخصوم ورأس المال و أوراق الدفع	8	9	11	15	18
الضرائب المستحقة	14	15	14	13	13
الخصوم الجارية	22	24	25	28	31
القروض طويلة الأجل	7	4	7	9	10
إحتياطي المعاشات	8	9	9	10	10
الإجمالي	37	37	41	47	51
رأس المال	44	39	34	28	24
الأرباح المحتجزة	19	24	25	25	25
حقوق الملاك	63	63	59	53	49
الإجمالي	100%	100%	100%	100%	100%

المصدر: محمود عبد الفتاح رضوان ، تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن ، المجموعة العربية للتدريب والنشر ، ط1، القاهرة ، مصر ، 2012 - 2013 ، ص: 66.

المطلب الثاني : المراحل العملية لتدقيق المحاسبي :

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عملية منتظمة تتم من خلالها خمسة مراحل متتابعة بشكل منطقي ،وتحتوي كل مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق في أداء واجبه على النحو التالي :

1- مرحلة الإجراء الأولية :

في ظل الظروف المثلى إن يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذه أم لا . فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب الأمر الذي يسمح بإتمام المهمة بطريقة كفاءة ، أما أهم الخطوات المتبعة نجد¹ :

- الإتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب تجديد وكالته ، والتأكد من عزله .
- التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل و التعليمات التي يجب عليه الإلتزام بها لعدم مخالفتها .
- المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي النزعة المهنية، بإستعمال عدة تقنيات كالإطلاع على الوثائق و المستندات ، القيام بزيارات ميدانية ، إجراء مقابلات .
- تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك إنطلاقا من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق .

2- مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة :

يقوم مدقق الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة بإستعمال مجموعة من الوسائل وفق خطوات منهجية ،وذلك للتأكد من صحة وسلامة تطبيق النظام مع معرفة نقاط قوته وضعفه ،وعليه فإن دراسته وتقييم نظام الرقابة الداخلية بعد نقطة الإنطلاق التي يركز عليها المدقق عند إعدادة للبرنامج وتحديد حجم ونوعية الاختبارات و أدلة الإثبات التي سوف يحصل عليها أما الخطوات التي يتبعها مدقق الحسابات في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي² :

- الفهم الجيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق وأساليب الرقابة المعتمدة
- تحديد مخاطر الرقابة لكي يتمكن المدقق من معرفة مواطن القوة و الضعف لتسجيلها وتوثيقها مع أوراق .
- اختبارات الإلتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصوير وسيلة فعالة للفحص.

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ،ص38

² غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ،ص215،214.

3- مرحلة إعداد برنامج التدقيق:

يعتبر برنامج التدقيق الحسابات خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية ، وذلك بهدف التنفيذ بكل كفاءة وفعالية مع الوصول إلى إبداء رأي في سليم¹.

ويمثل هذا البرنامج ملخصا لما ينبغي القيام به من قبل أن يقتنع تماما المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها ، ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدین ، أما وضع وتصميم برنامج تدقيق الحسابات بصفته خطة عمل لفريق التدقيق بغية تحقيق أهداف عديدة منها:

- تقييم العمل بين أعوان فريق التدقيق وتحديد دور ومسؤولية كل منهم.

- تتبع عملية تدقيق الحسابات وتحديد الوقت الذي استغرقتة كل عملية وكل خطوة.

4- مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات :

تعد مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ، وتقوم المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة والتحقق من عناصر قوائمها المالية ، وتقوم المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة و التحقق من عناصر قوائمها المالية ، أما أهم خطوات هذه المرحلة فهي باختصار كما يلي :

- الإختبارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة وسلامة العمليات وحدثها وجودها ، وتنحصر في الفحص التحليلي ، تفاصيل العمليات المحاسبية والأرصدة المستخرجة لكل الحسابات .

- أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي في محايد .

5- مرحلة إعداد تقرير المدقق:

إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية من خلال عرض تقرير شامل عن عملية التدقيق لإتخاذ القرارات السليمة ، أما مفهوم التقرير الذي يعد المنتج النهائي لعمل المدقق هو "ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية ، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات"²

¹ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 135.

² غسان فلاح مطارنة ، مرجع سابق ، ص 114.

أما العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير حسب المعايير الدولية للتقرير و التدقيق نجد:¹

- العنوان المناسب ، الجهة المرسل لها ، الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات والفقرة التي تغطيها .
- فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة للحصول على أكبر درجة من الموثوقية
- فقرة إبداء الرأي في الساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد للقواعد المالية محل التدقيق .تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية ، مع توقيع المدقق المكلف بالمهنة المستندة إليه.

المطلب الثالث : الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي :

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريع القوائم المالية والحسابات المكونة لها ، كما تذكر أن فهم الإجراءات العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي أن تكون ملما بالجانب النظري سابقا .

يتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة خصال بغية الوقوف على المعلومات ذات درجة من المصدقية لتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة .

1- إجراءات تدقيق حسابات الميزانية :

تعتبر الميزانية كشف من الموارد المتاحة لدى المنشأة أو المؤسسة ومصادر تمويل هذه الموارد (الحقوق الالتزامات) في نقطة زمنية عينة تتكون الميزانية من جانبيين الأصول و الخصوم محققة التوازن المالي².

1-1 حساب الأموال :

يعرف الأصل حسب لجنة المصالحات المحاسبية AICPA لسنة 1953 هو كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للقواعد أو المبادئ المتعارف عليها ، وذلك بإعتبار أن ذا الرصيد المدين المرسل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص دورات لاحقة³

❖ تدقيق حسابات الأصول التالية :

- تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة : القيام بالجرد الفعلي ، التأكد من ملكية الأصل ، التأكد من صحة التقييم .

¹ ابراهيم شاهين ، المحاسبة كمهنة متقدمة ، مجلس المحاسبون ، العدد الرابع ، الكويت ، 1990، ص21.

² حواس صالح ، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر والتوزيع ، الجزائر 2008، ص08.

³ رضوان حلوة ، تطور الفكر المحاسبي ، دار الثقافة ، ط1، عمان ، الأردن ، 2009، ص 281.

- تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة : القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة ، القيام بالإطلاع على المستندات الدالة على الملكية المنشأة لهذه الأصول ، التأكد من أن الأصول المعنوية أو الإسمية قد قيمت حسب الأصول المرعية والمبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة .

❖ تدقيق حسابات الأصول المتداولة :

- تدقيق حسابات المخزون : التأكد من سلامة الجرد الفعلي ، وبيع ، الحصول على شهادات ممن تودع لديهم بضاعة مملوكة للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية تفيد وجودها وقيمتها.
- تدقيق حسابات النقدية : تشمل بنود الصندوق و البنك ويمكن للمدقق التحقق من بنود النقدية من خلال تطبيق الإجراءات المتعلقة بتدقيق الحسابات النقدية وقيام المدقق بعملية الجرد الفعلي مع الدفاتر ، تدقيق دفتر النقدية حسابيا ، تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض و الصرف من الناحية الشكلية و الموضوعية ، الحصول على كشف مفصل لحساب البنك .
- إجراءات تدقيق الأوراق المالية : تحليل العمليات التي تمت على حسب الاستثمارات ، التحقق من صحة سعر البيع أو الشراء بتدقيق أسعار البورصة ، القيام بالجرد الفعلي عن طريق جرد محفظة الاستثمارات والحصول على تأييد بالمصدقية من طرف ثالث، التأكد من سلامة التسجيل بالدفاتر والتأكد من الملكية .

2-1 حساب الخصوم :

إن الخصوم تتضمن في المحاسبة كافة الالتزامات المحققة على المشروع كشخصية معنوية مستقلة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، فإنه من الضروري التأكد من أن أرصدة حسابات الخصوم تعبر عن كل الإلتزامات الفعلية المحققة على المشروع وتاريخ إعداد الميزانية لا أكثر ولا أقل في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹.

❖ تدقيق حسابات الأموال المملوكة : فحص الإضافات و المحسوبات التي تطرأ على رأس المال ، تدقيق حسابات النقدية المحصلة بالصندوق و البنك ، تدقيق دفاتر اجتماعات مجالس الإدارة والجمعيات العامة ، التأكد من أخطار الجهات التي يلزم إخطارها بتعديل رأس مال ، تدقيق المستندات إلى تتعلق برأس المال ، التحقق من سلامة وثبات إظهار رأس مال بالميزانية².

❖ تدقيق حسابات الإلتزامات: تتكون الإلتزامات أو الديون من صنفين الإلتزامات طويلة الأجل التي يفوق تاريخ استحقاقها دورة مالية و المتمثلة عموما في السندات و القروض ، أما الثاني هي الإلتزامات قصيرة الأجل التي لا تتعدى تاريخ استحقاقها دورة مالية واحدة نجد منها حسابات

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية ، دار وائل للنشر ، ط2، عمان .الأردن ، 2004، ص ص :58، 57.

² حامد طلبية محمد أبو هيبه ، أصول المراجعة ، دار زمزم للنشر ، ط1، عمان ، الأردن ، 2011، ص ص : 129-128.

الدائنين أوراق الدفع إيرادات محصلة مسبق ،وعليه إجراءات التدقيق تختلف من صنف لآخر حسب تاريخ الاستحقاق .

2- إجراءات تدقيق حسابات التسيير:

بعد الإنتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق في مفردات المصاريف والايرادات ، علما أن هذه الحسابات تتميز عن سابقتها لكونها حسابات متناظرة وتفتح عن بداية كل دورة محاسبية وتقف في نهايتها ، ولكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالية :

1-2 تدقيق حسابات المصاريف :

- استخدام كافة الأساليب الفنية المتعارف عليها من تدقيق حسابي ومستندي ومقارنات .
- التحقق من دراسة الأحداث اللاحقة لتأكد من سلامة بعض البيانات أو التواصل إلى حقيقة بعض التصرفات التي وقعت خلال السنة .
- التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون ومقارنتها مع الجرد المادي .
- التأكد من الخدمات المقدمة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ الاستقلالية التميز الفعلي بين مصاريف الاستغلال ورأس المال التي تحمل على الأصول .
- التأكد من جدية الإنفاق وصحته بوجود مستند لإثبات مبدأ موجه للمؤسسة وتخص الدورة المالية المعينة ، ويكون أصله غير نسخة أو صورة ، فعليا غير وهميا ، ولم يستعمل لأكثر من كل الاقتطاعات اللازمة .
- التأكد من التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بكل دورة مالية مدقق فيها .
- الإطلاع على فواتير الشراء الواردة من الغير مع الإطلاع على المراسلات المتبادلة بين الطرفين .
- على المدقق التأكد من أقساط الاهتلاكات السنوية وطريقة حسابها بمراجعة البطاقات الاستثمارات المتعلقة بها ، كما يتم التأكد من المؤونات وكفائيتها للأصل المكون لها .

2-2 تدقيق حسابات الإيرادات :

- إجراء دراسة مقارنة لعناصر وبنود الإيرادات الحالية مع تلك المتعلقة بالعام الماضي.
- القيام بدراسة الأحداث اللاحقة وهي الأحداث التي تقع في بداية السنة التالية لسنة الفحص.
- القيام بإتباع كافة الوسائل الفنية المتعارف عليها للحصول على أدلة وقرائن من تدقيق حسابي ، مستندي.

- 3- إجراءات تدقيق حسابات النتائج:¹
- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحقق من النشاط التجاري .
 - التأكد من صحة حساب القيمة المضافة .
 - التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها نتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحول إلى نتيجة الدورة.
 - التأكد من نتيجة خارج الاستغلال نتيجة النشاط غير العادي للمؤسسة تم تحويلها للنتيجة الإجمالية .
 - التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقة وليس صورية ، ويعتبر المدقق مسؤولاً إذا صادق عليها .
 - التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية.
 - التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.

¹ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003، ص:184

المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المؤسسة :

إن عملية التدقيق المحاسبي تخدم عدة أطراف بأغراضهم المختلفة ، فهي تعتبر بمثابة ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر ، وكذلك تساعد في إتخاذ القرارات وترشيد الأداء.

المطلب الأول : مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة :

كان التدقيق الداخلي يتم بعد تدقيق العمليات المحاسبية حيث كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي ، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المؤسسة ، بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي ، فهو نشاط التقييم لمساعدة الأداء في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ الأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي لذلك ظهرت صورة جديدة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذين يراجع أعمالهم ، فهو ينصح ولا يأمر ويصلح ولا يفضح ، ويساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم وكذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها .

- لقد تبرزت وظيفة التدقيق مكانة بارزة في معظم المؤسسات ، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية انتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المكانة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وزياد أهميتها.
- ويعتبر التدقيق وقائي من خلال تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية ، وإنشائي ليشمل التأكد من نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برنامج التدقيق
- إن التدقيق الداخلي في جوهره يهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية أي أنه يسعى إلى تحسين الأداء وذلك في جميع المستويات سواء كانت العليا أو الدنيا ، وذلك من خلال التحليلات والتوصيات والمشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد والأسس والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :
- التأكد من مدى الإلتزام بسياسات المؤسسة وخططها وإجراءاتها .
- التأكد من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع الخسائر.
- التأكد من إمكانية الاعتماد أو الوثوق على البيانات الإدارية .
- تحسين نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام بها وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها .
- رفع الكفاءة الانتاجية عن طريق التدريب .

- تقصي وتحديد أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة وتجنب الأضرار اللازمة عنها واقتراح ما من شأنه معالجتها ومنع حدوثها مستقبلاً .
- إجراء الاختبارات والدراسات الخاصة ببناء على طالب للإدارة
- مقارنة قيمة التدقيق الداخلي هذا العام مع نتائج الأعوام السابقة .
- إن التقييم يشمل أوجه النشاطات المختلفة بالمؤسسة ولا يغفل شيئاً عنها.
- إن التقييم يتم على أساس الدراسة الفصليّة والبيانات الميدانية ومن ثم فهو يعكس ما يجري داخل المؤسسة¹.

المطلب الثاني : أهمية المدقق الداخلي في ضبط الأداء:

إن أي مؤسسة تعمل على تحقيق أهداف وأغراض محددة وللقيام بتحقيق هذه الأغراض هناك واجبات ومسؤوليات لكل وظيفة تحدد من خلال الإدارة، وتواجه الإدارة بطبيعة الحال ظاهرة وجود اختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المرغوب فيه . لذلك تطلب الأمر أن تقوم الإدارة بتحليل هذه الظاهرة بهدف التعرف على أسبابها من خلال التدقيق الداخلي لكشف الأخطاء والتلاعب والتأكد من مدى مساهمة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية².

1- مساهمة المدقق الداخلي في تقويم الأداء الكلي:

- يعتبر الهدف الرئيسي لنشاط التدقيق الداخلي هو قياس وتقييم وتقديم التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية كعملية مساهمة في الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة ، فتطبيق نظام التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم الأداء الكلي للمؤسسة يحقق مزايا هامة للإدارة منها ما يلي :
- إن التقييم يتم على أساس الدراسة الفعلية والبيانات الميدانية ومن ثم فهو يعكس حقيقة ما يجري داخل المؤسسة .
 - إن هذا الأسلوب يمكن تطبيقه بواسطة مديري الإدارات أو الأقسام كل في المجال الذي يخصه.
 - إن التقييم وإن كان يوضح أيضاً نقاط الضعف والتميز فيها ومن ثم يساعد على تحديد أولويات الإصلاح والعلاج³.
 - مناقشة الجهة محل التدقيق بغرض تحسين الأداء وإعادة الموارد وتصحيح المسارات المطبقة .
 - مقارنة فقيمة التدقيق الداخلي هذا العام مع نتائج الأعوام السابقة .

¹ العمران أحمد صالح ، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار البشير ، عمان ، 1990، ص123.

² العمران أحمد صالح، المرجع نفسه ، ص123.

³ أحمد أبو السعود محمد ، الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم أداء الموظفين ، منشأة المعارف الاسكندرية 2004، ص - ص166، 165.

ويعتبر التدقيق الداخلي أيضا أداة من أدوات الرقابة السلوكية أي الرقابة من خلال الأفراد، ويكون تأثير التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال العمل على تحضير الأفراد في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرغوبة وتقليديا اهتم المدققين الداخليين بالنواحي المالية والمحاسبة، ثم امتد نطاق التدقيق الداخلي ليشمل النواحي التشغيلية حيث يشكل مباشراً أو غير مباشر فإن السجلات المحاسبية تعكس الأنشطة التشغيلية .

ويجب أن يتعامل المدقق بشكل متوازن ومستقل مع كل من النواحي المالية والنواحي التشغيلية، ويجب أن يحقق المدقق الداخلي منافع ومزايا من وراء الربط و إيجاد علاقات بين كلا من النواحي التشغيلية والنواحي المالية .

2- المدقق الداخلي ودوره في تحسين الأداء الإداري :

1-2 طبيعة التدقيق الإداري :

في العادة تشمل خطة التدقيق الداخلي مراقبة التنظيم الإداري في المركز والفروع ونشاط العاملين فيه و إنتاجاتهم ومتابعة تنفيذ القرارات الإدارية الصادرة عن المدير العام وتوصيات اللجان المختصة، ودراسة التنظيم الداخلي واقتراح أي تعديل أو تحسين يكون مفيداً أو ضرورياً لتنظيم العمل فيه وتطويره وزيادة فعاليته وكفاءته في سبيل ذلك تقوم دائرة التدقيق بما يلي :

- مراقبة وتدقيق حسن تطبيق نظام الموظفين والتعليمات المتعلقة بذلك ولاسيما من حيث العطل الإدارية الممنوحة و العطل المرضية ونفقات المعالجة الطبية التي تتجملها المؤسسة وغيرها من الأمور الإدارية المرتبطة بشؤون العاملين في المؤسسة .
- مدى إنتظام العمل في الأقسام وفيها إذا كان موزع بالتكافؤ بين الموظفين ، وهل هناك تأخير في إنجاز العمليات وهل يعود إلى التقصير أو الإهمال أو النقص في الجهاز .
- مدى تقييد الموظفين بالتعليمات النافذة وتأديتهم لواجباتهم على أكمل وجه، وكذلك دراسة نشاط العاملين ونتاجيتهم وكفاءتهم وخبرتهم ووجداتهم السلوكي .
- مدى انضباط الموظفين وتقيدهم بالتسلسل الوظيفي .
- مراقبة سلامة تنفيذ قرارات مجلس الإدارة واللجان المختصة والتأكد من أن هذه القرارات نفذت في الوقت المناسب¹ .

التدقيق الإداري هو أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمؤسسة أو أحد أقسامها أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي، ويشمل الفحص واختيار الخطط الموضوعية بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات ، واستخدام الموارد البشرية و المادية وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم إقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة .

¹ خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، دار الوائل ، الأردن ، 1998، ص143.

- ومن التعريف الشامل يتضح أن طبيعة التدقيق الإداري تتمثل في ناحيتين ،هما كالتالي :
- عملية فحص وتحليل وتقييم وتنصب على الإدارة وليس على الدفاتر والسجلات أو القوائم المالية .
 - تهدف عملية الفحص والتحليل إلى ترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها إدارة المشروع وبالكيفية التي تتناسب مع إمكانية الإدارة ، وفي الوقت المناسب كما أنها تسعى إلى إبداء الرأي في مدى كفاءة الإدارة في أداء ووظائفها .

2-2 أهداف التدقيق الإداري :

- هناك عدد من الأهداف تسعى للمراجعة الإدارية إلى تحقيقها :
- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة ، وتمكن من تحقيق أقصى النتائج في ضوء أهداف المؤسسة .
 - معاونة الإدارة في ترشيد قراراتها عن طريق اكتشاف أوج القصور ، المشاكل ، الأخطاء واقتراح وسائل التصحيح الملائمة ، ثم إمداد الإدارة بهدف المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة إنجازها في المستقبل .
 - تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة .
 - مساعدة الإدارة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال اختيار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة¹² .

3-2 نطاق التدقيق الإداري وأهميته :

- إظهار مواطن الضعف وعدم الكفاءة في كفاية أنشطة وعمليات المؤسسة وذلك لتصحيحها والقضاء عليها بغرض ترشيد الموارد الإقتصادية .
- تدقيق أهداف المؤسسة وكيفية تنفيذها و السياسات الموضوعية لتنفيذ هذه الأهداف بغرض اقتراح أحداث وأنسب النظم والاجراءات اللازمة لتنفيذ هذه الأهداف² .
- مساعدة الإدارة في إنجازها لوظيفتها الرقابية من خلال فحص واختبار نظم الرقابة المستخدمة واقتراح ما يصحح الثغرات في النظم الرقابية .

وتراجع أهمية الإعتماد على جهاز التدقيق الإداري الداخلي إلى ما يلي :

- إن التدقيق الإداري يهدف إلى تحسين الكفاءة وزيادة فعالية العمل الإداري ، مما يجعل دوره الرئيسي هو خدمة الإدارة .

حاجة الإدارة إلى جهود التدقيق الداخلي في الأنشطة العددية في ظل كبر حجم المؤسسة وتعدد فروعها

¹ محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وأليات التطبيق، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2001، ص -ص 411-412.

² عبد الفاتح الصحن وآخرون ، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ص 2001، ص 54.

إن التدقيق الداخلي كجهاز داخلي يساهم في تحقيق الرقابة الذاتية عن طريق الفحص و التقييم المستمر ومناقشة المشاكل وأسبابها مع المسؤولين عنها ، مع محاولة إيجاد الحلول ولكن لتحقيق التدقيق الإداري بصورة فعالة.

يتطلب قيام تعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ، ويستند هذا الرأي إلى أن المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة ويمكنه إيداء رأيه الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة .

أما المدقق الداخلي فسوف يعمل على ترشيد القرارات الإدارية من حيث إظهار نقاط الضعف في الهيكل التنظيمي و الخطط والسياسات واقتراح أفضل السبل لحلها وما يساعد المدقق الداخلي على ذلك أنه يعمل داخل الهيكل التنظيمي ولديه من المعلومات الكثير عن المؤسسات التي يعمل فيها¹.

3- تأهيل المدقق الداخلي في المؤسسة :

لأن المدقق الداخلي يقوم بعمل له طبيعة خاصة تجمع بين نواحي إدارية ومالية واقتصادية ، فإن تأهيله يتطلب أن يكون ذو طبيعة تتلاءم مع العمل الذي سيقوم به كمدقق إداري بحيث يجب أن يعد بطريقة تمكنه من القدرة على فهم الأحداث والمتغيرات المؤثرة في أنشطة المؤسسة ، فلا بد عند تأهيله أن يدرس مشاكل الأعمال واتخاذ القرارات و التخطيط الإداري والنظم المحاسبية والرقابة وأدوات وأساليب الإتصال... الخ.

كما أن التدريب على تقديم خدمة التدقيق الإداري ضروري لاستكمال مقومات المدقق الإداري ، وهذا التدريب يتم في مكاتب متخصصة لأعمال التدقيق ، كما أن التعليم المستمر والمستحدث من النظريات والأساليب ضروري لكي يعمل المدقق على تحديث معلوماته بصورة مستمرة².

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية :

- ✓ تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة : تقوم الإدارة بتخطيط وتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها .
- ✓ قابلية المعلومات الإعتماد عليها : يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة ، وكاملة ومفيدة ، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب ، حتى يمكن للإدارة الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات المناسبة .
- ✓ حماية الأصول : يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسارة الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة .

¹ محمد سمير الصبان ، مرجع سابق، ص 426.

² عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق، ص- ص 59-60.

✓ الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية : بتحقيق التدقيق الداخلي من منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من 'إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات ، وفي حالة عدم إلتزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.

المطلب الثالث: أثر التقرير مدقق الحسابات على أداء المؤسسة.

إن النتائج النهائية عند إنتهاء عملية التدقيق تعتمد على النشاط الفعلي والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ،فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة فهو يساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة العمليات والأقسام وأنشطة المؤسسة ومخرجاتها من خلال تقري أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان التدقيق ، فههدف المدقق الداخلي هو مساعدة الأفراد على أداء مسؤولياتهم بكفاءة ، لتحقيق هذه الغاية يوفر لهم التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة التي تتعلق بالأنشطة التي تم تدقيقها .

وعليه تتضمن نطاق التدقيق فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء، يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط وبالمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية ، ويعتبر هذا النوع من تدقيق الأداء هو " تدقيق الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل السياسات والخطط أجزاء من نظام الرقابة الداخلية ،ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي الذي تقوم به الإدارة ، وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من هدفه في مجال تقييم الأداء فإنه يتعين على المسؤولين عنه أن يتسم بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق ، وتمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي للتقييم الإدارة هي المسؤولة عن نظام استخدام تلك الموارد.¹

يرتكز تدقيق الأداء على الكفاءة والفعالية ويتطلب القيام به وضع أهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي .

فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.

1- خدمات المدقق الداخلي للاستشارات الإدارية :

نظر لخبرة المدقق الداخلي نتيجة تدقيقه لعدة عمليات مختلفة وفضلا عن خبرته في تفسير وتحليل البيانات المالية ،فإننا نجد أن الطلب على خدمات المدقق في مجال الاستشارات الإدارية في تزايد مستمر وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين تطوير النظم الموجودة حاليا .

تتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية :

¹ عبد الفتاح الصحن ، رزق سوافيري، الرقابة الداخلية و المراجعة ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2007، ص-ص 217-218.

- نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم .
- القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل الجوانب المحاسبية والإدارية وإعداد التوصيات .
- إقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة لتنفيذها .
- تقييم أو بالأحرى إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والعلاقات التنظيمية .
- تقديم الأفكار والمفاهيم الحديثة للإدارة .
- تفهم احتياجات المؤسسة وتقديم خدمات التدقيق الداخلي لتلبية الاحتياجات .
- تشجيع الإلتزام بالمعايير والإجراءات المهنية ، والمعايير الأخلاقية للمهنة.

يجب أن تساهم مهنة التدقيق مساهمة كبيرة في هذه الخدمات الإستشارية التي تضمن لها القدرة على العمل في عدد من الأنشطة المتعلقة بالاستشارات الإدارية وهي كالآتي :

1-1 تطوير المؤسسة ووضع سياساتها:

فنظر لخبرة المدقق يستطيع أن يحدد نواحي الضعف والقوة وتقديم مشورة بشأن تكوين وتنظيم أي وظيفة في المؤسسة .

2-1 إدارة الإنتاج :

وهذا يستطيع المدقق تحديد الأثار المالية للعمليات القائمة وتخطيط الإنتاج وسياسات المخزون والرقابة عليه.

3-1 نظم المعلومات الإدارية ومعالجة البيانات :

فنظر أن برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختيار الجوانب التنظيمية في النظم والمعدات الخاصة لمعالجة البيانات وكذلك الإلمام الكبير بالعمليات المحاسبية لأن المدقق تتوفر فيه القدرة والمعرفة في هذا المجال .إدارة الموظفين والتعيينات :يستطيع المدقق أن يساهم بفعالية وكفاءة في اختيار العاملين في الحسابات كما يستطيع الإسهام في تطوير السياسات العامة والخاصة بالقوى البشرية ونظام دفع الأجور والرواتب.

2- مراحل الخطوات الاستشارية الإدارية :

1-2 تحديد المشكلة :

وتعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية لإدارة وهي تحديد المشكلة والهدف من تقديم الخدمة والنتائج المتوقعة والعمل الذي ينبغي إنجازه.

2-2 إنجاز المهمة أو الخدمة الاستشارية :

والواقع يهتم إتباع المراحل الفرعية التالية :

- تفصي الحقائق: إن الخطوة المتعلقة بتفصي الحقائق تجوز على جانب كبير من الأهمية ، وذلك نظرا لأن المدقق يتأكد من خلالها من صحة أو خطأ البيانات الأولية ، وإدخال التعديلات .
 - تحليل الحقائق: وتحتوي هذه الخطوة على تطبيق الحقائق وتحليل العلاقات والأسباب وإجراء المقارنة وبأن يتسم المدقق بالجمع بين العناصر .
 - صياغة الحلول والمقترحات : وتمثل هذه الخطوة في صياغة الحلول وطرحها على الجهة المسؤولة بأسلوب منطقي ويتطلب إيجاد الحلول البديلة واختيار الحل المناسب ، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالخبرة والإبداع والقدرة على قياس البدائل المناسبة .
 - التنفيذ : وتعد الخطوة الأخيرة وتمثل توزيع العمل وتحديد الزمن والتكلفة لكل عميل ، وإبداع النصح والتوجيهات إلى موظفي المؤسسة وتوفير المساعدة لهم¹ .
- إن الخدمات الاستشارية تسمح لإدارة التدقيق الداخلي بالتركيز على الهدف العام لتحسين الأداء ، كما تساعد إدارة الداخلي الوصول إلى أداء كفاء وفعال للخدمات المهنية ، أي أن الخدمات تحقق منافع جوهرية لأقسام التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين ومنظماتهم وذلك للتحسين المستمر لخدماتهم.
- هناك علاقة وثيقة بين إدارة التدقيق الداخلي وتقديم الخدمات الإستشارية وقد أدى اختلاف دور مستويات التدقيق الداخلي إلى إبتعاد التدقيق الداخلي عن وظيفة التدقيق المالي ومراجعة مدى الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية أي أن الخدمات الاستشارية ففي بداية نشأة التدقيق الداخلي وفقا لقائمة المسؤوليات لسنة 1947 كان هدفها هو تلبية متطلبات الإدارة ، ومع ذلك فإن المعيار الأخير الخاص بمسؤوليات المدقق الداخلي سنة 1990 كان قد حدد أن المدققين الداخليين سوف ينظر إليهم كفريق إداري يساعد الآخرين في إنجاز أعمالهم وذلك لتحقيق هدف طويل الأجل وهو الرفاهية الشاملة للمؤسسة وربما يساعد على تحقيق ما تهدف إليه المؤسسات من خدمات ووظيفة التدقيق الداخلي .

¹ عبد الوهاب نصرعلي وشحاتة السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005، ص - ص 206-529.

خلاصة الفصل:

تكتسي وظيفة التدقيق المحاسبي دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الإقتصادية وذلك عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضع الحقيقية للمؤسسة وهذه التقارير تكون سلمية من خلال التعبير الدقيق والسليم للحسابات الختامية والتي يقدمها المدقق الداخلي للمؤسسة وذلك بإتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول من أجل تفادي الإفلاس والغش ، وهذه الأهداف كلها تسعى لتحسين نتائج المؤسسة وتحسين أدائها .

مقدمة الفصل:

تم التطرق في الدراسة النظرية إلى التدقيق المحاسبي لاعتباره أداة ووسيلة لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما يقدمه للمؤسسة من معلومات وخدمات عن مدى تحكمها في العمليات المحاسبية التي تقوم بها وكذلك إلى دورة في تحسين الأداء ، و تهدف إثراء ما جاء في القسم النظري تم تدعيم هذا البحث بدراسة تطبيقية وذلك من أجل معرفة مدى تطابق ما هو نظري وما هو موجود في الواقع، ومن أجل الوصول إلى الهدف قمنا بتسليط هذه الدراسة على مؤسسة ميناء مستغانم لمعرفة دور التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء المؤسسي والمالي في المؤسسة.

ولدراسة ذلك بشكل من التفصيل سيتم دراسة هذا الفصل من خلال العناصر التالية :

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم .

المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم .

المبحث الثالث : تقرير المدقق المحاسبي وأثره على أداء المؤسسة .

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم .

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

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة ميناء مستغانم .

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى نشأة الميناء ، نشأة مؤسسة ميناء مستغانم ، التعريف بالمؤسسة ، ومميزاتها وهيكلها التنظيمي .

1- النشأة الجغرافية للميناء.

- لأنه كان خليجيا صخريا حادا يمتد بين الرأس البحري لصلامندر، و الرأس البحري لخروبة ، استخدمه القراصنة لاقتسام الغنائم ، سمي ميناء مستغانم قبل 1883 م ب "مرسى الغنائم" ومنها سميت المدينة "مستغانم".

- في سنة 1848 انشأ أول رصيف للميناء بطول 80م ليصل امتداده إلى 325 بحلول سنة 1881.

- انطلق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 م انتهت بميلاد أول حوض للميناء.

- بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941 م تم انشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430م

نهاية 1955 م وبداية 1959 م منذ ذلك الحين يتم تطوير الميناء بما يتماشى مع متطلبات المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية.

إذ انه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات المقربة من المستلمين النهائيين غير أروقة نقل متعددة الأنماط .

2- نشأة مؤسسة مستغانم :

يقدم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات التجارية و خدمات الصيد البحري و تشرف على تسييره

مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ، شركة ذات اسهم EPA/EPM/SPA أنشأت

في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-82 الصادر بتاريخ

14 أوت 1982 .

الخدمات و التجهيزات الخاصة بالديوان الوطني للموانئ المنحل OPM و كذلك تلك الخاصة

بالشركة الوطنية للشحن و التفريغ النحلة أيضا.(SONAMA)

كما إسندت إليها من جهة أخرى مهام القطر الموكولة فيما قبل للشركة الوطنية للملاحة CNAN

فأصبح دورها منوطا بما يلي :

1- تسيير أملاك الدولية المينائية و الإنشاءات الخاصة و استغلال و تنمية الميناء.

2- احتكار خدمات الشحن و التفريغ

في 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية ، حين تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية ، شركة ذات طابع أسهم رأس مالها 2500.0000 دج ثمن الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة " الموانئ " SOGEPORTS تحمل السجل التجاري رقم 01 - B - 88 و تخضع للقانون التجاري و المدني طبقا لأحكام القوانين 01-88 و 03-88 و 88 04-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 ، والمتضمنة النصوص التنظيمية الاستقلالية للمؤسسات و طبقا للمرسوم و طبقا للمرسوم 101-88 الصادر بتاريخ 11 جانفي 1988 . والمرسوم 119-88 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988 والمرسوم 177-88 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988.

3- التعريف بالمؤسسة :

يمكن ايجاز تعريف ميناء مستغانم في النقاط التالية :

- اسم المؤسسة : مؤسسة ميناء مستغانم .
- النظام القانوني للمؤسسة ، مؤسسة عمومية اقتصادية ، شركة ذات اسهم .
- راس المال الاجتماعي 500.000.00 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة " الموانئ" SOGEPORTS . 1982
- تاريخ استقلالية المؤسسة : 29 فيفري 1988م.
- تاريخ التأسيس : 14 أوت 1982
- المقر الاجتماعي : على الطريق الرئيسي إلى صلامندر ب : 131 مستغانم 27000.
- الموقع الجغرافي : يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج ارزويو بين خطي 35° و 56° شمالا وخطي طول 00° و 05° شرقا .

المطلب الثاني : أهداف ميناء مستغانم ومميزاته :

- ✓ تأمين حسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية ، النوعية ، الحماية و السعر .
- ✓ تقديم تسهيلات حقيقية (و سائل عبور و معالجة و تخزين ذات كفاءة عالية) .

- مميزات ميناء مستغانم :

- موقع جيو استراتيجي هام .
- محطات رسو خصصت لناقلات البحور ، السكر ، الخمور وناقلات الزفت .
- قدرات تخزين مغطاة و غير مغطاة .
- حماية جيدة للبضائع .
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية ، الطرق الارضي...الخ) .
- بنية فوقية و تجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين .
- إطارات و عمال مهيوون و مدربون على عمليات الشحن و التفريغ .

➤ ساعات عمل متواصلة 24 سا و 07 أيام .

- بوجود ميناء مستغانم في منطقة فلاحية بين وهران وأرزو والجزائر العاصمة ، فهو يعتبر من جهة منفذا طبيعيا لعدة ولايات : مستغانم ، شلف . غليزان ، معسكر ، تيارت ، تسيمسيلت ، سعيدة ... الخ .
- جهة أخرى يعتبر ملتقى لأهم الطرق المؤدية إلى الجنوب الجزائري (الأغواط، غرداية، بشار، عين الصفراء) كذلك فإن ميناء مستغانم يقع في محور تتقاطع فيه اهم شبكات المواصلات (طرق معبدة وسكك حديدية) من إلى مختلف مناطق الوطن والتي تعتبر شريانا حيويا لتنمية المشاريع الصناعية والتجارية فهو موصول بشبكة السكك الحديدية عن طريق السكة الحديدية مستغانم -المحمدية- (محطة الفرز) كما أنه يوفر إمكانية الوصل بالشبكة الحديدية مع ولاية تيارت دون المرور بالمحمدية بما يضعه في اتصال مباشر مع منطقتة الخلفية (الجنوب والجنوب الغربي للجزائر إلى غاية تمراست) وهذا من أجل نقل مختلف السلع والتجهيزات الموجهة إلى الشركات الوطنية والأجنبية المتخصصة في التنقيب عن البترول إلى تنشيط في الجنوب الجزائري ، ومن الإمتيازات الأخرى التي تميز ميناء مستغانم هي وجود شبكة طريق بطول 4885 متر خطي داخل الميناء تربطه مباشرة بالطرق الوطنية لشرق وغرب وجنوب الجزائر وهذا دون المرور بوسط مدينة مستغانم .
- الأداء الجيد والمتواصل للخدمات المينائية من حيث الانتاجية المردودية، معدلات الشحن والتفريغ ، قصر مدة المكون في الميناء والمحافظة الجيدة للبضائع ويفسر اختيار ميناء مستغانم من قبل عدد طبير من المتعلمين الاقتصاديين ومجهزي السفن في مختلف الجنسيات .

3- معوقات الميناء:

❖ محدودية عمق الأرصفة 8,22 م.

❖ عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين .

- الجدول التالي يوضح طول الأرصفة وعدد محطات الإرساء .

الجدول رقم (III – 1) : طول الأرصفة وعدد محطات الرسو

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص	مساحة تخزين الحالية	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص
10	1296م	1500م	204م	44430م ²	200 000م ²	155 .570م ²

المصدر: مصلحة الموارد البشرية مؤسسة ميناء مستغانم.

❖ غياب مرآب الحريق المخصص لمعالجة الموارد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي).

❖ مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري .

الإنعكاسات السلبية :

➤ طول المكوث المؤدي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ.

➤ تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن Surcouts إضافية .

➤ صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل .

➤ اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم :

1- المديرية العامة:

وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم، والسير الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليهم.

• رئيس مدير عام :

هو الممثل الوحيد القانوني للشركة و المسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة .

• مساعد مدير عام :

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

• مساعد الأمن الداخلي :

وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل الحرم المؤسسي للشركة ومعاونيه يشرفون على الحفظ من الأخطار المادية والبشرية وتصدي لكل الأخطار المحتملة.

• مكتب التنسيق العام :

وهو الشخص الذي يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه، والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن والسكينة للمديرية ومنع دخول الأجانب.

• خلية التدقيق :

هذه الخلية على علاقة مباشرة بالإدارة العامة وتمثل مهامها في التأكد من احترام إجراءات التسيير وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2- مديرية الأشغال و الصيانة :

وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ونعني بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الأجواء الملائمة لسير الحسن للعمل والمتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق ، بناء الهياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد السلامة للعمال.

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

• قسم الصيانة :

يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع أنشطة فقط وصيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموفق السيارات والمعدات الميكانيكية .

- مصلحة العتاد : تهتم بمصلحة العتاد بتنظيم عمل مشغلي الآلات وتوفت ومراقبة معدات المناولة.

- قسم الأشغال : يهتم قسم الأشغال بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة ويتكون من مصلحة أشغال وصيانة .
- مصلحة الأشغال و الصيانة : تشرف هذه المصلحة على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة.

3- مديرية قيادة الميناء :

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

✓ دائرة الملاحة : وهي دائرة التي تشرف مباشرة على جميع البحارة النائين لها والملمزمون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسئولهم المباشرين، ويلزم أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ود رجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن لهؤلاء البحارة يتولوا مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع مؤهلات كل بحار على حدة .

✓ وقوف القاطرة : وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المحيطة بها وأثناء العودة من تنفيذ هذه المهام ، حيث لا يجوز بل يمنع باتا على أي سفينة أخرى مهما كان نوعها أن تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق يخول عليها تنفيذ أعمالها بطريقة سليمة .

✓ وقوف سفينة الإرشاد : وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة إرشاد (pilatine) المخصصة لنقل (le pilote) أثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند إدخال السفن أو إخراجها من الميناء باعتباره المسؤول الأول على عملية إدخال وإخراج السفن وبدونه لا يمكن أن تتم العملية.

- دائرة الأمن : وهي الدائرة المختصة في حفظ الأمن، و تعني بالأمن كل الأخطار التي من شأنها أن تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال.
- ضابط الميناء : وهو الشخص الذي يشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الاتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة.

4- مديرية الاستثمار التجاري : و تقوم بـ :

- ❖ تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن ، التفريغ ، التخزين).
 - ❖ تسيير أملاك الدولة المينائية.
 - ❖ متابعة تطور تقنيات الاستثمار والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها فعالية داخل المؤسسة .
- وتتفرع إلى :

- دائرة الشحن و التفريغ : تقتصر مهامها على الشحن والتفريغ والتخزين أما عمليات التصدير والإستيراد تتكون من مصلحتين:

○ مصلحة الشحن و التفريغ : هي الدائرة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرفاً الميناء أو التي تنتظر دورها للرسو وتتطلب عملية الشحن والتفريغ يد عاملة مؤهلة وغير مؤهلة كما تتطلب آلات ورافعات لتنفيذ العمل المنشود، وتعتبر عملية

الشحن التفريغ هي أهم عملية في مفهوم النشاط التجاري كونها تمثل مجموعة السلع والبضائع التي تتطلب شحنها وتفريغها .

بذل الكثير من العناية والصرامة والاحتراس أثناء العملية، كما تتميز في تنوع مصدرها كونها بضاعة خطيرة أو سريعة التلف أو باهظة الثمن وما يميز ميناء مستغانم هو أنه ميناء مخصص لتفريغ البضائع بحجم أكبر عند الشحن .

مصلحة التخزين :

تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم كما تسهر على الاستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين وتراقب وترسل مستندات التخزين إلى مصلحة الفواتير.

مصلحة الحاويات :

وهي المصلحة المسؤولة على الإشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء ، ومعرفة محتوياتها وفرزها.

الفرع التجاري :

ينظم مهام مصلحة الفواتير، الأملاك والإنشاءات المتخصصة، تسهر على ترجمة وتطبيق سلم الائتمان المعمول به كما ينظم مهام مصلحة الإحصائيات التي تقوم بإعداد الإحصائيات وتضم مديرية الاستثمار التجاري لخلايا التالية :

✚ خلية الدراسات و التخطيط : وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية وسنوية توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر، ومع إحصاء عدد السفن الراسية خلال كل الفترة ، وتحديد نوعية حمولة كل سفينة على حدة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر أو سنة مقارنة مع الشهر الذي يليه أو السنة الموالية .

✚ خلية التسويق : وهي الخلية التي تقوم بالتعريف بالميناء ودوره الجيواستراتيجي كونه همزة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري.

✚ خلية المنازعات : وهي الخلية المختصة في المنازعات سواء كانت متعلقة بإخلاء أحد المتعاملين مع الشركة بالتزامات أو ناتجة عن اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية أو أي إشكال آخر.

5- مديرية المالية و المحاسبة :

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

قسم المحاسبة :

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

مصلحة المحاسبة : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع العمليات المحاسبية التي قامت بها الشركة والناتجة عن عمليات النشاط التجاري وتمثل في قيد هذه العمليات سواء كانت مصروفات أو

إيرادات أو أرباح في الدفاتر التجارية، وإعداد الميزانية السنوية ولمعرفة الأصول والخصوم، وهل الشركة حققت أرباح أو خسائر، وإعداد تقرير سنوي.
مصلحة التحصيلات :

هي المصلحة المشرفة على تحصيل أموال الشركة التي لم يتم تحصيلها من طرف المتعاملين أو تأخير في تسديد ورفع قضايا في حالة رفضهم التسديد.
6- مديرية الموارد البشرية :

تهتم بالعمال وما يحتاجون إليه من تكوين كما أنها تنظم عملها اتجاه كامل بنية المؤسسة وتقوم بتطوير وفتح العمال كما أنها تنظيها .

- مصلحة الأجر و التكاليف : وهي المصلحة التي تشرف على دفع أجور العمال وتكاليف العمل من منح ومكافئات تضير العمل الذي يقومون به خلال الشهر الواحد وطول مدة تواجده
- مصلحة الوسائل العامة : وهي المصلحة التي تشرف على شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات وقطاع غيار بمختلف سفن .

- مصلحة الخدمات الاجتماعية : وهي المصلحة المسؤولة عن تأمين العامل لدى مصالح الضمان الاجتماعي والتعويضات المرضية لكي يقوم العامل بعمله وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد تصيبه .
- مصلحة الإعلام الألي : ينحصر دورها في إدخال أحدث التقنيات التكنولوجية في الإستغلال وذلك لتسهيل العمل .

- مصلحة التكوين : تهتم بتكوين وإعادة تأهيل الأشخاص المرشحين للتكوين في الخارج وتقوم بتوفير كل المستلزمات .

- مصلحة النشاط الرياضي والثقافي : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية والترفيهية التي تتم طوال السنة الواحدة لصالح أبناء العمال والعمال.
المنشآت المتخصصة :

❖ وحدات استقبال و عبور الزفت :

NAFTAL : مجهزة بثلاث اوعية (احواض) ذات سعة اجمالية تقدر ب 4200 طن .

SARL BITAMS OUEST : مجهزة بوعاءين (حوضيين) ذات سعة اجمالية تقدر ب 5000 طن .

SARL HA.CE : مجهزة بوعائيين (حوضيين) ذات سعة اجمالية تقدر ب 5000 طن.

❖ وحدات استقبال وعبور الحبوب :

UCA.O.A.I.C : سعتها 30.000 طن ، وهي مجهزة بمضختين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب / ساعة لكل منهما

❖ وحدات استقبال و عبور السكر الاحمر :

Spa Comption du Maghrel : مجهزة بثلاثة صوامع ذات سعة إجمالية تقدر ب 18000 طن

SPA SORA SUCRE Groupe quest Import : سعة استقبال تقدر ب 1600 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور تصل الى 150000 طن سنويا.

التسهيلات المينائية :

إرشاد السفن : تؤمنه ل 24 سا مديرية قيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة وزورقي إرساء .
قطر السفن : تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة 2 ISSER ذات قوة 1700 حصان .
قدرات الاستقبال ومعالجة البواخر :

- كاسرة الأمواج : بطول 1830.
- المدخل البحري للميناء : شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م .
- الأحواض :

✓ الحوض الأول : بمساحة مائية تقدر بـ 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 و 8,17 م (يحتوي على 6 محطات رسو) .

✓ الحوض الثاني : بمساحة مائية تقدر بـ 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 و 8,22 م (يحتوي على 04 محطات الرسو) .

✓ الأرصفة : تحوي 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1296 متر خطي مقسمة كما يلي :

- الرصيد الشمالي الشرقي : 117 متر خطي (المحطة 0) ،
- رصيف المغرب : 412 متر خطي (المحطة 1,2,3) .
- الرصيف الجديد : 217 متر خطي (المحطة الجديد 1 و 2) .
- رصيف الاستقبال : 270 متر خطي (المحطة 4 و 5) .
- الرصيف الجنوبي الغربي : 280 متر خطي (المحطة 6 و 7)

المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم :

تعتبر مؤسسة ميناء مستغانم نظام معلومات حالها حال المؤسسات الأخرى حيث تتم التسجيلات لجميع التدفقات المالية التي تحدث بصفة يومية ودائمة لذلك وجب وجود خلية تدقيق لمعالجة المعلومات المحاسبية بدقة وإيداء رأي فني محايد.

المطلب الأول : كيفية إنجاز مهمة التدقيق المحاسبي في المؤسسة :

يقوم المدقق المحاسبي بإنجاز مهمته في المؤسسة باتباع منهجية معينة ، وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء ونستطيع القول أن هذه المنهجية متماثلة لدى مختلف المدققين سيتم التطرق إلى عرض هذه المنهجية فيما يلي :

1- التعرف على المؤسسة:

خلال هذه المرحلة يقوم مدقق الحسابات بجمع كل الحقائق التقنية، التجارية، القانونية، الضريبية والاجتماعية وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة والمتمثل في القوائم المتعلقة بمؤسسة ميناء مستغانم المالية، ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط التالية:

مما يسمح له من التعرف على محيطها من خلال الإطلاع على الوثائق الخارجية المتعلقة بمؤسسة ميناء مستغانم التعرف على:

- القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط به ، والتعرف على مكانة المؤسسة في السوق.

- التطور التاريخي للمؤسسة والهيكله والقواعد القانونية التي تخضع لها .

- التعرف على مسؤولين ومسريين مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة.

- معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة.

- التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الإستراتيجيات والآليات المستقبلية،

بعد تعرف مدقق الحسابات على المؤسسة والمحيط الذي يعمل فيه ، يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد، كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة، القانون التأسيسي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير المدققين الخارجيين السابقة... الخ، فبعد إعداد مدقق الحسابات للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع بالإضافة إلى تحديده للعمليات المؤسسة والتي من شأنها تخلق خطر بالنسبة لها الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

خلال هذه المرحلة يقوم مدقق الحسابات بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في المؤسسة قصد الوقوف على آثار على الحسابات والقوائم المالية.

وينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات. ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال خمسة خطوات، وهي كالتالي :

- يقوم مدقق الحسابات بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.
- بعد جمع مختلف الإجراءات يحاول مدقق الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها .
- إعطاء تقييم أولي لهذا النظام وهذا من خلال استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف ويتم استعمال في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة ، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا .
- يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها فعلا مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسمى باختبارات الاستمرارية .
- يقوم المدقق بتقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال الوقوف عند نقاط الضعف وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية، وذلك عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة.

3- تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم:

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولى، يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة التي تحتاج إلى تدقيق أكبر، مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختبار التقنيات والوسائل الملائمة، فعلى سبيل المثال قد يلجأ المدقق إلى:

- ✓ استجواب الأفراد المعنيين إعداد مخططات السير.
- ✓ اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات العينية، فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلي أي استخراج نقاط القوة و الضعف ، يعاد النظر في برنامج التدخل ، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى و اختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف .و يمكن الإشارة إلى ما يلي :

- أ- في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل دليلا على صحة الحسابات ، لكنه غير كاف ولا بد من تقرير مباشر للحسابات والقوائم المالية ، وفي هذه الحالة يكتفي المدقق بالتأكد من :
 - عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش .
 - قيام المدقق بالتدقيق التحليلي التي تتم عن طريق طلبات تطورها من دورة إلى أخرى ، وكذا القيام باختبارات وعن طريق الفحص المادي لوجود المؤسسة .

- ب- أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله، وذلك عن طريق :
- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها .
 - إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة .

تنجز هذه المرحلة في خطوتين:

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية و القيام باختبارات :

الخطوة الأولى: تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية في ميناء مؤسسة مستغانم فالنظام الجيد يعفي المدقق من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات كما أن النظام المالي بالعيوب قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

الخطوة الثانية: التجانس و التطابق : يسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق التحقق أولاً من مدى تجانس و تطابق المعلومات المحاسبية و المعلومات حول العمليات المنجزة ، و يكمن الهدف هنا في اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف ما بين ما هو مسجل وما هو منفذ.

4- إعداد التقرير:

وهو عبارة عن ملخص لما قام به خلال فترة تواجده بالمؤسسة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

يعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق دون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، وذلك بحصر مواطن القوة والضعف، تحديد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة.

بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في التقرير، وبعد حصول المدقق على إجابة من مجلس الإدارة بشكل رسمي، يمكن للمدقق كتابة التقرير النهائي لدهمته. يختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق، فتميز بين: تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل ومطول يشمل على دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق. لكن وبصفة عامة، يمثل التقرير وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء، وعلى هذا يتم توضيح في هذا التقرير ما يلي:

➤ تقييم نظام الرقابة الداخلية.

➤ الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها

أما عن الشكل النهائي فعموما ما يبني التقرير على النحو التالي:

- صفحة أو مستند الإرسال.
- فهرس، مقدمة، خلاصة.

- نص التقرير حيث نجد فيه :عرض النتائج،التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة،
- الخاتمة،خطة التحقيق والتدخلات والملاحق.

المطلب الثاني : آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة:

يمكن توضيح آلية برنامج التدقيق الداخلي على النحو التالي :

- ✓ إعداد برنامج تدقيق شامل بالإضافة إلى برنامج خاص لكل مهمة تدقيق بحد ذاتها .
- ✓ يتضمن تقدير الوقت لكل جزء من أجزاء التدقيق ليساعد في ضبط ومراجعة نسبة ونوعية الانجاز في مهمة التدقيق .
- ✓ يتم إعداد برنامج التدقيق الأول،مثلا في المهمة الأولى أو السنة الأولى ، يتم تحديد البرنامج دوريا أو سنويا على ضوء المعطيات الجديدة وتحديث الدراسة.
- ✓ يتم إعداد برنامج تدقيق عادة بعد المسح الميداني الأولى ويعتبر البرنامج مبدئي أولى مبدئي أولى تجريبي وهو خاضع للتعديل طوال مسار التدقيق أي خلال وحتى اكتمال التدقيق،على ضوء المعطيات التي تتوفر خلال عملية التدقيق.
- ✓ يمكن تعديل برنامج التدقيق على ضوء معطيات التدقيق المستجدة خلال أعمال التدقيق.
- ✓ إعادة دراسة البرامج المعدة مسبقا وتعديلها على برنامج تدقيق خاص لمهمة التدقيق المحددة ومناسب لتوقيت ومكان وموضوع التطبيق.
- ✓ يجب الحصول على موافقة مدير أو مشرف التدقيق على التعديلات على برامج التدقيق.
- ✓ يجب أن تكون التعديلات والتغيرات الهامة على البرامج مكتوبة،واضحة على شكل مذكرات مع بيان الأسباب الموضحة لذلك وتكون هذه المذكرات جزء من ملف التدقيق وأوراق العمل.
- ✓ يتم استخدام البرامج المعدلة نفسها ،على مهمة تدقيق جديدة فقط،في حال كانت المهمة الجديدة تتم لنفس الأهداف وبنفس الضوابط.
- ✓ يجب على فريق التدقيق الذي سيقوم بتنفيذ المهمة معرفة والاطلاع ،ومناقشة برنامج التدقيق ،وهذا أمر أساسي.

- الجدول : (III - 2) : نموذج لبرنامج تدقيق لنشاط التدقيق على العمليات :

برنامج التدقيق على المشتريات	
	<p>الأهداف:</p> <p>إن الهدف من التدقيق على المشتريات،</p> <ul style="list-style-type: none"> - ما إذا كان هناك نظاما للرقابة مناسباً (الاكتمال). - التأكد من الالتزام بالأنظمة والتعليمات (الوجود). - التحقق من الكفاءة والفعالية (التقييم).
	<p>النطاق:</p> <p>يقيم التدقيق على أوامر الشراء التي تم إعدادها خلال الفترة .</p>
	<p>الإجراءات:</p>
	<p>الخطوة الأولى:</p> <ul style="list-style-type: none"> - جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط للتدقيق من مصادره المختلفة، للحصول على فهم لطبيعة النشاط بما يلي: ✓ تقارير وملفات التدقيق السابق. ✓ توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق. ✓ الاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق لتوضيح المهمة. ✓ السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقات المتعلقة بالنشاط. ✓ الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي. ✓ الموازنة التقديرية، والمعلومات المالية من النشاط.
	<p>الخطوة الثانية: (تقييم نظام الرقابة الداخلية).</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول (نموذج التقييم). ❖ تحديد نقاط الضعف في هذا النظام، لتقديم التوصيات بهدف تحسين نظام الرقابة حسب ما يلي: - حدد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال.. - حدد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها. - وثق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام. <p>إيصال النتائج:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1- قيد نتيجة التدقيق . 2- البحث عن النتائج والتوصيات المحتمل اتخاذها مع إدارة النشاط الخاضع للتدقيق

	<p>وقبل كتابة</p> <p>3- مسودة التقرير</p> <p>4- تحرير مسودة تقرير المدقق.</p> <p>5- تقديم مسودة التقرير إلى الرئيس التنفيذي للتقرير.</p> <p>6- توزيع مسودة التقرير على مدير إدارة النشاط الخاضع للتدقيق.</p> <p>7- عند اكتمال بحث مسودة التقرير مع إدارة النشاط الخاضع، يجب أن يكون المدقق قادراً على كتابة التقرير النهائي وأن الإجابات والتعليمات التي وصلت من إدارة النشاط المعنية قد أدخلت في التقرير، يسلم الرئيس التنفيذي التقرير النهائي.</p>
--	--

المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم .

المطلب الثالث : دور الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للمؤسسة:

للتدقيق الداخلي عدة خدمات يقدمها للمؤسسة والتي تتلخص فيما يلي :

- 1- تحديد كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها ،ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي..
- 2- قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة ومفيدة، وان تكون قدمت في الوقت المناسب حتى يدكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- 3- حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.
- 4- الالتزام بالسياسة والإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي من خلال منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يدكن تطبيقها وليس المسئول عن ذلك الموظف فقط، وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات المحددة.
- 5- الوصول إلى الأهداف والغايات: يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.
- 6- تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن لخطر عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة

في المنشأة، أو من معلومات مستقلة من مصادر أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

7- منع واكتشاف الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه إن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش و الاحتيال، إلا انو يجب إن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

8- الشك المهني: يجب على المدقق الداخلي تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذ لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث أخذ الحيطة والحذر في إجراءات التدقيق.

المبحث الثالث : تقرير المدقق المحاسبي وأثره على أداء المؤسسة :

لدراسة أثر التدقيق المحاسبي على أداء المؤسسة تم إعتداد على تقرير المدقق الداخلي كأداة لتقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال إعطاء مجموعة من التوصيات والإقتراحات التي من شأنها تحسين وترشيد أداء المؤسسة :

المطلب الأول:تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة :

إن الوضعية المالية على مستوى المؤسسة تتصف بعدد معين من النقائص، والتي تتخلص في النقاط التالية:

1- المنظمة:

المخططات التنظيمية قد تم وضعها من طرف الهياكل الخاصة بالمؤسسة بعيدة عن كل الاستراتيجية التي تجيب أهداف المؤسسة، ففي حالة مصلحة الوسائل العامة نجد بصفة عامة مصالح التسويق وتسيير المخزونات تابعون لإدارة الموارد البشرية، وهذا يوجد في كل إدارات المؤسسات الاقتصادية كما توجد حالات أخرى تؤكد لنا هذه الوضعية:

- هيكل التكوين فيما يخص التسلسل العمودي لإدارة (من العامل إلى رئيس مصلحة إلى مدير) يبقى غير واضح.

- الخلية الإعلامية مرتبطة بإدارة المالية والمحاسبة لا تركز على أي منطلق من المهام المتعلقة بكلتا المصالحتين، وهذا يوضح غياب المخطط المعلوماتي في المؤسسة.

- خلية المنازعات القانونية لا تقوم .بأكمل واجباتها في مؤسسة.

- من جهة أخرى الهيكل التنظيمي لا يعتبر كأداة ديناميكية

2- عدم وجود إجراءات التوظيف:

التوظيف مصادق عليه في مارس 1995 الذي لم يصحح أو يراجع من وقتها، حيث أن المؤسسة لا ترتب إجراءات التوظيف بطريقة دقيقة وواضحة.

3- نقص في ضبط فرق النقل والتفريغ:

عمليات النقل و التفريغ هي من أكثر عمليات المكلفة في عمليات الميناء البحرية والأكثر تعقيدا في البرمجة التنظيم، المراقبة من أجل متابعة النقل البحري ورفع المردودية البحرية لهذا من المهم مباشرة في محاولات توقيف فريق لنقل وتفريغ وتعيين المقومات للعمليات المقررة للعناصر التي تركبها طبيعة البضاعة المنقولة أو المفرغة وطبيعة تجهيزها، إمكانية العتاد المستعمل وشروط العمل.

4- نقص تهيئة الكشف: المؤسسة:

يجب دائما أن تضع كشف تحسبا للأشخاص واليد العاملة التي تلائم متطلبات المنصب وزيادة التأكد من التقدم التكنولوجي في العمل.

5- التكوين موجود كهيكل وليس كعمل :

النشاطات الأساسية مرتبطة بالدراسات على حسب الاحتياج بالنظر إلى منصب العمل أو الدراسات الخاصة بالاحتياجات بالنظر إلى هيئة ذاتية، حيث أن التحليل المتلقي لهذين الاثنين أن التقييم الأداء لا يتوفر على الجانب البشري مع أنه يوجد تعاقد يتضمن 17 بندا للتكوين الذاتي .

التكوين أهمية أساسية داخل العمل البحري بما فيه النقل والتفريغ والمشكل أنه العامل يتكون داخل مكان عمله وأثناء قيامه بالعمل والنتائج المترتبة عليها هي:

- العمل الخاطئ والخطير.

- الاستعمال الخاطئ للمعدات والسيئ.

- الإصابات المتكررة.

- الخسائر الكبيرة والمتكررة في البضاعة والمركبات.

المؤسسة يجب أن توفر تكوين مهما وشاملا لعمالها في المجال البحري لتفادي الخسائر البشرية والمادية ليس المهم كم يكلف التكوين ولكن كيف يمكن أن يقوم برفع المردودية من أجل إنتاج أحسن للمؤسسة، في نفس الوقت على المؤسسة أن تضع أشخاص كفيين لمتابعة العمال تحت التكوين لتطوير مهاراتهم وكذلك تكوين وتأطير فريق من العمال المؤهلين بمعلومات متفقة خاصة بالمهام والعمليات التي يكلفون بها. :

6- المعلومات ومؤشرات التسيير والمراقبة الداخلية: يتأكد من

✓ غياب حدوث لوحة القيادة في وظيفة الموارد البشرية.

✓ غياب نظام المعلومات الموارد البشرية مسبب لغياب الانعكاسات على نوع وطبيعة المعلومات المتلقاة وخاصة التمويل.

✓ غياب نظام المكون لمادة التسيير الإداري الذاتي يقود إلى نظام غير كفى للمراقبة الداخلية.

7- المعالجة الموضوعية بالطريقة العلمية للهيكلية:

الهيكل لا يترتب على نظام لمادة التسيير الإداري للأشخاص ما عدا الرواتب تأخذ بعث الاعتبار ووجود تطبيق ألي بسيط مكمل بجزئية كبيرة جدا للمعالجة اليدوية والمعلومات الموجودة ليس لها أرشيف في الذاكرة الإضافية.

المطلب الثاني : تقرير مدقق الحسابات :

من خلال الخمس سنوات الأخيرة مدقق حسابات قام بالمهام التالية: :

1- تدقيق نقل وتوزيع البضائع:

الهدف من هذا التدقيق هو التأكد من :

- برمجة عمليات المعالجة والتأسيس.

- كل معاملات النقل مرخصة وفقا للتسعيرة المعمول بها.

- طبيعة الإحصائيات مرتبطة بأداء ميناء.

- المؤشرات الرئيسية لأداء الميناء محسوبة.

1-1- نقاط الضعف الأساسية المعروفة:

- ✚ الوثائق المحصل عليها تحتوي على فواتير مختلف القروض الممولة من طرف المؤسسة وتحتوي في بعض المرات على زوائد نواقص ومعلومات خاطئة ولا تحمل دائما على تأشيرته.
- ✚ عمال التفريغ يتوقفون عن العمل نظرا لنقص التكوين في المجال بسند مكتوب من أجل أفضل مردود.
- ✚ عد وجود دراسات معمقة لمناصب العمل و التكوينات للأشخاص المعنيين داخل مجال العمل المينائي شحن وتفريغ.
- ✚ المؤشرات المحسوبة من طرف المؤسسة ليست مستعملة بكيفية منتظمة وبعض المؤشرات المهمة ليست محسوبة.
- ✚ وتيرة التفريغ موجودة في برنامج المحاسبة PRI/PR الذي يعود تاريخها إلى سنة 1995 ولم يتم النظر فيها أو تجديدها منذ ذلك الوقت.

1-2- المقترحات والتوصيات:

- 1-2-1 إعداد إجراءات التسيير: تحتوي على النقاط التالية:
 - التنسيق بين الأهداف العملية والإجراءات المكتوبة.
 - الرسوم التخطيطية ووصف المهامات.
 - طبيعة المعلومات الواردة وتنسيقها.
 - النقاط المفتاحية للمراقبة الداخلية، العمليات والإجراءات.
 - العلاقة مع مختلف الوظائف الأخرى المتعلقة بالتخصص.
- 2-2-1 إنشاء وصيانة وسائل المعلومات : لأسباب التسيير وقواعد التنظيم، من المهم جدا بالتعريف بطريقة واضحة ودقيقة، طبيعة وشكل حركة وسائل التوثيق المرافقة لعمليات والإجراءات المرفئية في إطار إجراءات التسيير
- 3-2-1 - إنشاء وتيرات للتفريغ: لهذه الوتيرات فاتورة مفتاحية للكفاءة والتنافسية للمؤسسة وذلك من خلال أثر سعر المناولة من طرف التجار والمتعاملين.

2- تدقيق لمقاولة الشحن والتفريغ: الهدف من هذا التدقيق به التأكد من:

- ✓ مناطق تخزين السلع والتخزين بطريقة جيدا بالنسبة للتجار ومحترمة لقواعد والأمن للمحتويات لكل نوع من السلع.
- ✓ سيولة للتسعيرة للتجار مضمونة.
- ✓ كل التجار الداخليين أو الخارجيين يخضعون للتسجيل والتعريف.
- ✓ كل عروض المستعملين لديهم فاتورة.

1-2- نقاط الضعف الرئيسية المعروفة:

- الطريقة الخاصة لتنفيذ عملية الشحن و التفريغ ليست لها منهج لكتابة الإجراءات.
- ضعف في دراسة مناصب الشغل.

2-2 المقترحات و التوصيات:

- ✓ لحساب قياسها استعمال مناطق للشحن والتفريغ يلحظ نقص في مصادر على مؤشرات .
- ✓ إعداد إجراءات التسيير في إطار نهج شامل ومتكامل.
- ✓ إنشاء وحفظ الناقلات المعلوماتية في إطار إعداد إجراءات التسيير، لأنه من أهمية التوضيح بطريقة دقيقة وواضحة، طبيعة وشكل حركة وسائل التوثيق المرافقة لعمليات والإجراءات المرفئية

3- تدقيق وظيفة الرفع: الهدف من هذه المهمة هو ضمان:

- تحقيق الذمة الجيدة للطلب..
- توفر وتسيير عقلاني للوسائل المادية والبشرية..
- تأكيد وتوثيق الفاتورة وفق التعريف المتفق عليها..

1-3 نقاط الضعف الرئيسية:

- ✓ الفواتير الموحدة المتعلقة بالأجهزة لا تحمل دائما المعلومات المرفقة بالملف الموضوع وتحمل أحيانا زوائد.
- ✓ لحساب الوقت الحقيقي الذي تعمل فيه عادة ما لا يوجد حساب دقيق لذلك..
- ✓ شراء معدات جديدة أو وسائل خاصة لا تخضع لدراسة تكنواقتصادية.
- ✓ عدم توافر مقياس مدى توافر وصلاحيات الأجهزة، وعدم الأخذ بعين الاعتبار الوقت وفئات الآلات المستغلة

2-3 – المقترحات و التوصيات:

- يستحسن مراقبة وضمان حالات الفواتير لأجهزة المستأجرة أن تحمل مجموعة معلومات من خلال الملف الموضوع لها وعدم . حمله زوائد.
- حساب الوقت الحقيقي الذي تعمل فيه الأجهزة المعنية ينبغي حسابه من خلال وضع معدل استعمال الأجهزة.

4- تدقيق وظيفة استغلال في مجال المرفأ العام:

1-4- نقاط الضعف الرئيسية:

- نقص في متابعة الإمتيازات المرفئية الممنوحة والمعروفة والمتعلقة باحترام مهلة تحقيقها .
- في المخطط التنظيمي للمؤسسة الهياكل المحملة تتبع مجالات خاصة غير معمول بها.
- نقص في كمية المعلومات.

2-4 المقترحات و التوصيات:

- يستحسن تعزيز و تنشيط الهياكل المحملة في المجال العام ووضع تطبيقات خاصة وتحديد بدقة ووضوح طبيعة المهمات في إطار تحليل عام لمناصب الشغل.
- من الضروري مراقبة ومتابعة دقيقة لحالات التقدم لتحقيق إمتيازات مرفئية.
- المؤسسة عليها مراقبة وتأكيد الأشخاص المعنيين .

المطلب الثالث : تقييم الأداء المالي عن طريق التحليل المالي :

عند تحليل المركز المالي للمؤسسة وعند تقييم الأداء فيها يمكن استخدام العديد من النسب والمعايير المختلفة، لكن هناك أكثر من طريقة لاستخدام هذه النسب في تحليل عمليات وأنشطة المؤسسة :

1- التحليل المالي بواسطة التوازنات المالية : تستعمل هذه التقنية ثلاث عناصر أساسية وهي كالتالي :

1-1 رأس مال العامل FR: يكون رأس مال العامل موجب أي يجب على المؤسسة أن تتوفر على هامش

الأمان، وذلك لمقابلة الصعوبات المفاجئة التي تتعرض لها ، وتحسب بالعلاقة التالية:

رأس مال العامل = الأموال الدائمة (2106-580) – الأصول الثابتة (1220-1467)

2-1 احتياجات رأس مال العامل BFR: وهو الفائض الناتج عن استخدامات الدورة بعد موارد الدورة

التي حان موعد استحقاقها تحسب بالعلاقة التالية :

(قيمة الاستغلال +24 قيمة البيعة 1397) – ديون قيرة أجل (434)-987.

3-1 الخزينة TR: وجود فائض خزينة المؤسسة موجبة وبقية كبيرة فإن يعاب على المؤسسة بأنها لا

تستثمر أموالها بل تفضل تجميدها في شكل سيولة متاحة ، وتحسب بالعلاقة التالية :

رأس مال العام (1467) – احتياجات رأس مال العامل (987)=479.

2- التحليل بواسطة النسب المالية :

التقنية الثانية المستعملة والتي يستعين بها المقيم و المحلل المالي في ربط القيم المالية ودراستها و تحليل نتائجها واتخاذ القرارات اللازمة.

1-2 نسب التسيير:

يجب على المؤسسة أن تحقق دوما إنتاجا اقتصاديا أكبر من مصاريف مستخدميها وهذا حتى تتمكن من

تغطية باقي المصاريف، والجدول التالي يوضح كيفية حسابها:

جدول رقم (III – 3) :نسب التسيير.

النسب	الصيغة	N	N-1
1-النسب ائتمان العملاء	تمويلات العملاء	19 يوم	22 يوم
العملاء	360 /رقم الأعمال خارج الرسم		
2-نسبة تكاليف الموظفين	تكاليف الموظفين /رقم الأعمال خارج الرسم	0,38	0,40
3-نسبة كفاءة العمل	تكاليف الموظفين / القيمة المضافة	0,41	0,42

المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم

- نسبة ائتمان العملاء: سجلت فترة تحصيل العملاء تحسن بفارق 3 أيام .

- تكاليف الموظفين : تطور رقم الأعمال يبرز الحفاظ على المستوى بالرغم من زيادة تكاليف الموظفين .

2-2 نسبة كفاءة العمل : هناك علاقة عكسية بين كفاءة العمل والنسبة، حيث تزداد فعالية اليد العاملة

مع تناقص هذه النسبة ، وتتناقص مع تزايد هذه النسبة، فيجب على المؤسسة أن تحقق دوما إنتاجا

اقتصاديا أكبر من مصاريف مستخدميها ، وهذا حتى تتمكن من تغطية باقي المصاريف.

3-2 نسب السيولة : تستخدم نسب السيولة كأدوات لتقييم المركز الائتماني والذي يعبر عادة عن مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، والجدول التالي يوضح كيفية حسابها:

الجدول رقم (III-4) : نسب السيولة

النسب	الصيغة	N	N-1
1-نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة / ديون قصيرة أجل	4.71	3.51
2- نسبة السيولة المختصرة	قيم قابلة للتحويل+ قيم الجاهزة/ديون قصيرة الأجل	4.65	3.53
3- نسبة السيولة الجاهزة	قيم جاهزة /ديون قصيرة الأجل	4.41	3.24

المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم .

- نسبة السيولة العامة: تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها في المدى القصير عن طريق أصولها المتداولة وتعتبر هذه النسبة عن توفر هامش الأمان في حالة ما إذا كانت أكبر من 1 وهي المؤسسة في حالة جيدة باعتبار أن النسبة أكبر من 1.

- نسبة السيولة المختصرة : تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة في تسديد التزاماتها المستحقة في المدى القصير عن طريق القيم القابلة للتحويل والقيم الجاهزة.

- نسبة السيولة الجاهزة: تقيس مدى تغطية لالتزاماتها القصيرة الأجل بالقيم الجاهزة فقط.

4-2 نسب الهيكل المالي: هي نسب تهدف للحكم على الحالة المالية للمؤسسة وذلك انطلاقا من تقسيم الميزانية، والجدول يوضح كيفية حسابها.

الجدول رقم(III - 5) : نسب الهيكل المالي

النسب	الصيغة	N	N-1
1- النسب التمويل الدائم	الأموال الدائمة / أصول ثابتة	1.73	1.45
2- نسب الاستقلالية المالية	رأس مال الخاص/مجموع الديون	2.08	1.82
3- نسب على مستوى الديون	ديون متوسطة وطويلة أجل / أموال دائمة	0.53	0.54
4- نسب الاستقلال المالي	أموال الخاصة /أموال الدائمة	0.78	0.76
5- نسبة الديون	مجموع الديون / مجموع الأصول	0.51	0.36

المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم.

- قيمة هذه المؤسسة أكبر من 1 فهذا يدل على أن رأس مال العامل للمؤسسة موجب أي أنها تملك هامش أمان لتمويل أصولها المتداولة.
- زيادة نسبة الاستقلالية المالية تؤكد على أن هناك تغطية مضاعفة لإجمالي الديون.
- زيادة طفيفة مقارنة بالعام الماضي تشير إلى أنها أقل من 1 لكنها مازالت النتيجة مرضية بالنسبة للمؤسسة.
- أكثر من 0,50 هذه النسبة لا تزال مرضية بالنسبة للمؤسسة.
- بالرغم من أن نسبة 42% قيمة ثابتة وقابلة للتحقيق، هذه النسبة وصلت إلى زيادة بـ 15 نقطة على مستوى الديون مقارنة بالعام N-1.
- 5-2 نسب المردودية (الربحية): مع صعوبة حصول المؤسسة على التمويل وتفاقم الأزمة الاقتصادية، فإنه من واجب المؤسسة أن توفر فوائض نقدية من أجل تمويل احتياجاتها فالمردودية تعد بعدا في المؤسسة تمثل هدف للمؤسسة والمؤشر على كفاءتها، وضمان لاستمرارية للمؤسسة..

الجدول التالي يوضح كيفية حسابها :

الجدول رقم (III- 6): نسب المردودية

النسب	الصيغة	N	N-1
1- نسب الربحية الاقتصادية	نتيجة الصافية / مجموع الأصول	0.18	0.12
2- نسب الربحية المالية	نتيجة الصافية / الأموال الخاصة	0.26	0.19
3- نسب الربحية التجارية الصافية	نتيجة الصافية / رقم الأعمال	0.31	0.29

المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم .

- نسب الربحية الاقتصادية والمالية والتجارية الصافية تسجل تغير إيجابي متوسط بـ 6% هذا التقدم يبرز تحسن في النتيجة الصافية.

خلاصة الفصل :

للتدقيق المحاسبي أهمية بالغة في مؤسسة ميناء مستغانم لما يلعبه من دور مهم في تحقيق وتحسين فعالية الأداء للمؤسسة واعتباره وسيلة وقائية ونظام معلوماتي يساعد على ترشيد القرارات وذلك من خلال عمليات التدقيق الداخلي التي يقوم بها المدقق في تقدمه لتقرير متضمن لمعلومات موثوقة وذات مصداقية بتدراك النقائص الموجودة على مستوى الإجراءات العامة بتعديلها ، والعقل على تطوير الأداء باستمرارها بتماشي والأهداف المراد تحقيقها .

ومن خلال هذه الدراسة يتضح أن خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم إلى مدقق الأداء لتغطي أكبر حجم ممكن من عمليات التدقيق على مدار السنة ، وبالتالي الحصول على التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي وتدقيق الأداء مما يؤدي إلى ترشيد الأداء المؤسسة وتحقيق أهدافها والمحافظة عليها مما يسمح لها بالبقاء والاستمرارية .

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي أتضح لنا أن له دور أساسي في الشركات والمؤسسات العامة والخاصة ، خاصة فيما يتعلق بالجمهور المستثمر والدائنين عن طريق تعزيز وتعظيم مصداقية القوائم المالية المنشورة الخاصة بأعمال المؤسسة ، وتقديم تأكيد بتلك المصداقية إلى مستخدمي تلك القوائم المالية .

وحتى يتسنى لها ذلك لابد من القيام بتصميم نظام رقابة داخلية فعال ، يتضمن لها التحكم في التسيير إضافة إلى تدعيم هيكلها بخلية تتولى التدقيق ، وتتوفر على موظفين تدعيم هيكلها بخلية تتولى التدقيق ، وتتوفر على موظفين ذو كفاءة ومؤهلين يعملون على المراقبة مختلف العمليات المالية والتسييرية ومراجعتها بإشراف من الإدارة ، كما أن وجود خلية التدقيق المحاسبي في المؤسسة يضمن لها تحقيق فعالية الأداء فيها ويضمن لها كذلك التطبيق الفعلي والسليم لمختلف إجراءات التدقيق ، وكذا التقليل من الأخطاء ومظاهر الغش والإختلاسات .

تعتمد الإقتصادية على التدقيق المحاسبي من أجل اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة التي يضمن لها الإستمرارية والمحافظة على كيانها وزيادة في رأس مالها ، لهذا يحضى التدقيق المحاسبي مكانة هامة وبالغة في المؤسسة من خلال ترشيد الأداء في المؤسسة عن طريق الخدمات المقدمة من طرف المدقق التي يدرجها على شكل تقرير مع إعطاء الإقتراحات والتوصيات التي تعتمد عليها المؤسسة لتقييم الأداء نحو اتخاذ قرارات صحيحة .

إختيار الفرضيات :

الفرضية الأولى: تم اثبات صحتها حيث التدقيق المحاسبي هو الفحص الإنتقادي لمعلومات المؤسسة التي يتم تنفيذها من طرف شخص مبي مستقل بغية إعطاء رأي محايد مصداقية القوائم المالية واحترام المعايير ، ثم توصيل نتائج إلى الأطراف المعنية .

الفرضية الثانية: تم إثبات صحتها حيث تهدف المؤسسة من خلال قيامها بعملية تقييم الأداء إلى التحقق من الإستخدام الأمثل لمواردها المختلفة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى تتأكد من مدى تحقيقها للكفاءة والفعالية الفرضية الثالثة: تم إثبات صحتها حيث أن تقرير المدقق الداخلي يعتبر أداة ضغط لتفعيل أداء المؤسسة لتصحيح الإنحرافات وبالتالي تحسين أدائها على مستوى ميناء مستغانم.

نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتلخص في:

أ- النتائج النظرية:

- يساهم التدقيق المحاسبي في ترشيد أداء المؤسسة من خلال تدقيق القوائم المالية التي تعد وسيلة لتقييم الأداء ، ودور التدقيق المحاسبي الداخلي في تحقيق فعالية الأداء بما يقدمه من خدمات التي تساعد المؤسسة في بلوغ أهدافها .
- للمدقق حقوق يتمتع بها ، كما عليه واجبات وخدمات يقوم بها .
- إن اعتماد التدقيق على فروض ومبادئ من شأنها أن تساهم في تقويم نظام المعلومات المحاسبية إضافة المصداقية على مخرجاته ، وإبداء رأي فني مستقل:

ب- النتائج التطبيقية :

- _ إن تدقيق الحسابات أصبح إحدى الأدوات التحليلية التي تجعل كل مؤسسة تهتدي إليها لتصحيح الإختلالات والإنحرافات؛
- _إن التنظيم الحالي لوظيفة المحاسبة على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم يمثل صعوبة مؤكدة لممارسة وظيفة التدقيق المحاسبي .
- تقرير مدقق الداخلي يعتبر أداة ضغط لتفعيل الأداء في المؤسسة من خلال اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب مع التوصيات والإقتراحات التي تعتمد عليها المؤسسة لتصحيح الإنحرافات وبالتالي تحسين أدائها .

الاقتراحات والتوصيات :

- _ الاهتمام بوظيفة التدقيق المحاسبي من خلال تطبيق الإجراءات بدقة والتأكد من احترام المعايير والقروض والمبادئ التي تنظم هذه الوظيفة ؛
- _ جعل عملية التدقيق المحاسبي تتأقلم مع التطورات التكنولوجية والإقتصادية ؛
- _ توعية عمال المؤسسة الاقتصادية بمغزى التدقيق لكي يتم التجاوب بين العمال والمدقق المحاسبي ؛
- _ الاهتمام أكثر بمؤشرات الأداء المالي .

أفاق الدراسة :

- في الأخير يمكن إعتبار هذه الدراسة بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق المحاسبي أو في أداء المؤسسة لذا نقترح المواضيع الآتية:
- _ التدقيق في ضل إستعمال تكنولوجيا المعلومات والإتصال في المؤسسة ؛
- _ تقييم الأداء الكلي في المؤسسة باستعمال بطاقة الأداء المتوازي؛
- _مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق في المؤسسة؛
- _ التدقيق الإداري من أدوات تحقيق الفعالية في المؤسسة.

1- الكتب :

- احمد حلبي جمعة ، المدخل الى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ،عمان ، الأردن ، ط2 ، 2005 ،
- فريد راغب النجار ،المدير المالي المعاصر تنمية المهارات المالية و التعامل مع البورصات بين الادارة للاستشارات و التدريب ، القاهرة ، مصر ، 2004.
- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003.
- محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وأليات التطبيق،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 2001.
- منصور احمد البديوي شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية و الدولية ،الدار الجامعية، مصر ، 2002 - 2003 .
- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعلومات المالية، دار الصفاء الأردن ، الطبعة 1، 2009 .
- ابراهيم الخلوف الملكاوي ،إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دار الوراق للنشر و التوزيع ، ط1 عمان. الأردن، 2009 ،
- أحمد أبو السعود محمد ،الاتجاهات الحديثة لقياس و تقييم أداء الموظفين ، منشأة المعارف الاسكندرية 2004.
- احمد سيد مصطفى، إدارة البشر [الأصول و المهارات]، بدون ذكر دار نشر، مصر، 2002
- السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الاعمال ، دار المريخ للنشر، الرياض ، السعودية ، 2000 .
- العمران أحمد صالح ، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي ، دار البشير، عمان ، 1990
- ألفين أرينز ، جيمس لوباك ، "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي. مراجعة احمد حامد دجاج ، دار المريخ ، السعودية ، بدون سنة نشر.
- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار الفكر العربي د،ار النهضة العربية 2012-2013 ،
- حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة ، مدخل معاصر ،، كلية التجارة ، جامعة الطنطا ، المكتبة المصرية، 2007،
- حامد طلبة محمد أبو هيبه ، أصول المراجعة ، دار زمزم للنشر، ط1، عمان ، الأردن ، 2011.
- حسين القاضي ، حسين دحدوح، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ، دار الوراق للنشر، عمان ، ط1، 1999 ،

قائمة المصادر والمراجع

- حسين دحدوح وحسين القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، ط2، 1999.
- حواس صالح ، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر و التوزيع ، الجزائر 2008،
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر و التوزيع . عمان، الأردن ، 2001،.
- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 1999.
- خلف عبد الله ، الواردات و التدقيق الداخلي بين النظرية و تطبيقه ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، ط1، 2006 ،
- رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زينات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار مسيرة ، الأردن ، ط1، 2011 .
- رضوان حلوة ، تطور الفكر المحاسبي ، دار الثقافة ، ط1، عمان ، الأردن ، 2009،
- سامي محمود الوقاد ، لؤي محمد الوديان ، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي ، الأردن ، ط1، 2010،
- عبد الفتاح الصحن وآخرون ، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر 2001.
- عبد الفتاح الصحن ، رزق سوافيري، الرقابة الداخلية و المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007.
- عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، شرفك علي حسن " المراجعة " . الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ،
- عبد الفتاح صحن ، " مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا " ، مؤسس الشباب ، مصر، 1993 .
- عبد الفتاح محمد صمد ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر، ط1، 1900.
- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005،
- غسان فلاح المطارنة ، " تدقيق الحسابات المعاصر " ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2006 ،
- محمد الصبان ، المراجعة الخارجية ، ط1، بدون دار نشر، إسكندرية ، 1996.
- محمد جاسم الصعيدي، استراتيجية التسويق مدخل كمي وتحليلي، دار الحامد، ط1 ، عمان، الأردن، 2002،

قائمة المصادر والمراجع

- محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وأليات التطبيق،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2001.
- محمد سمير العيان ، عبد الوهاب نصر علي "المراجعة الخارجية : المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف و المعايير الدولية " ،.الدار الجامعية ، مصر 2002،
- محمد عبد الفتاح رضوان تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن المجموعة العربية للتدريب ط1 القاهرة مصر 2012.
- محمد فضل مسعد ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، جامعة البتراء ، ط1، 2009،
- محمد محمود الخطيب ، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009.
- محمد مصطفى سليمان ، " أسس العلمية و العملية لعملية المراجعة " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004.
- مصطفى يوسف كافي،" تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة " ، مكتبة المجتمع العربي الأردن ، ط1. 2014.
- وائل صبيحي ادريس طاهر منصور الغالي ، اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار أوائل للنشر ، ط1 عمان ،الأردن ، 2009،
- 2- قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

- Bomault l'germond ." Audit Et Financies ".3 éme Edition . Paris. 1990.
- Beirut . libraries Oriental .Dictionary.MONGED.english –arabic.1997.
- Jock fourget. Analvse financière . édition. D'organisation.paris.2005.
- Jean louis amellom. lessentiel a commaitre engestion financiere .MAXIMA.Paris.3^e edition .2002.

3- مذكرات ورسائل جامعية :

- بن خليفة حمزة ، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013،
- بوسنة حمزة ، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2012،
- حفصي رشيد ، تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة ورقلة ، 2001 .

قائمة المصادر والمراجع

- حولي محمد " المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009،

- غوالي محمد بشير ، " دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة " ، مذكرة نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر، 2004.

- يعقوب ولد الشيخ محمد ، ولد أحمد يوري ، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية ، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة بوبكر القايد ، تلمسان ، 2014.

4- مداخلات علمية :

- هوارى سويبي ، بدر الزمان حمقاني ، مداخلة بعنوان ، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي ، ملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، قاصدي مرباح ورقلة ، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

- سعد بوزاوي، مداخلة بعنوان، الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري ، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب تطبيقات و آفاق معهد العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، يومي 17-18 جانفي 2018.

5- الأوراق البحثية (المجلات) :

- ابراهيم شاهين ، المحاسبة كمهنة متقدمة ، مجلس المحاسبون ، العدد الرابع ، الكويت ، 1990.

6- المواد القانونية :

- المادة 198 من قانون الشركات رقم 22 سنة 1997.

- المادة 24 من القانون العام المؤقت رقم 73 سنة 2003.

- المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982.

- المرسوم 88-177 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988.

الملخص باللغة العربية :

تهدف الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء في المؤسسة الإقتصادية في الجزائر ، وبالضبط في مؤسسة ميناء مستغانم حيث تم القيام بإجراء عدة مقابلات مع المدقق الداخلي للمؤسسة، حيث عرف التدقيق المحاسبي خلال السنوات الأخيرة تطورا كبيرا فلم يعد تلك العملية المحدودة التي تقتصر على تدقيق القيود المحاسبية والقوائم المالية ، بل وصل من ذلك حيث أصبح اليوم وظيفة لا يستغنى عنها ، بإعتباره وظيفة حيوية تقوم عليها جميع أنشطة المؤسسة .
وكان من أهم النتائج الدراسة أن التدقيق المحاسبي بالمؤسسة يتسم بالإستقلالية والموضوعية التامة وتم التوصل إلى أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

كلمات المفتاحية :

التدقيق المحاسبي، الأداء، الأداء المالي

الملخص باللغة الفرنسية :

Au cours des dernières années, l'audit comptable est devenu un développement majeur: ce processus limité, limité à l'audit des documents comptables et des états financiers, n'est plus une fonction indispensable, mais une fonction vitale de toutes les activités de l'institution.

L'étude vise à comprendre le rôle de l'audit comptable dans la rationalisation de la performance de l'institution économique algérienne, et plus particulièrement à la Fondation Moustaghanem où nous avons mené plusieurs entretiens avec l'auditeur interne de l'institution.

L'un des principaux résultats de l'étude est que l'audit comptable de l'institution se caractérise par son indépendance et son objectivité, et nous avons conclu que l'audit comptable contribuait à améliorer la performance financière de l'institution.

Mots clés :

Audit de comptabilité - Performance - Performance financière