جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: المالية والمحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي

دراسة حالة مؤسسة وحدة تغذية الأنعام –مستغانم -

مقدمة من طرف الطالب:
عشير هواري فتحي

تحت إشراف
د.خليفة الحاج

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
مقررا	خليفة الحاج	أستاذ محاضر قسم "ب"	جامعة مستغانم
رئيسا	معارفية الطيب	أستاذ محاضر قسم "ب"	جامعة مستغانم
مناقشا	مقداد نادية	أستاذة محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019/2018

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

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

وإلى أخي وأخواتي كل بإسمه

إلى كل من علمني حرفا و جلست متعلما بين يديه وكل من أعانني على إنجاز هذا

العمل

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي منا علينا بالوصول إلى هذه المرحلة التي ما كنا لنبلغها إلا بفضله فالحمد لله عز وجل الذي ألهمني الصبر والثبات ومدني بالقوة والعزم على مواصلة مشواري الدراسي.

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

الأستاذ المشرف:

الذي لم يبخل علينا بالمساعدة وتقديم النصائح والتوجيهات الضرورية.

إلى الذين حضيت بشرف الجلوس متعلما بين أيديهم.

كل الأساتذة الذين إستفدت من توجيهاتهم.

الفهرس

البيـان	رقم الصفحة
الإهداء	/
شكر و تقدير	/
الملخص	/
الفهرس	/
قائمة الجداول و الأشكال	/
مقدمة عامة	01
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للتدقيق	
مقدمة الفصل	09
المبحث الأول :ماهية التدقيق	10
المطلب الأول : **مفهوم التدقيق و تطوره التاريخي**	10
المطلب الثاني : **أهمية التدقيق**	11
المطلب الثالث :أنواع التدقيق	13
المبحث الثاني : : الإطار النظري للتدقيق الخارجي	15
المطلب الأول : مفهوم **التدقيق الخارجي**	15
المطلب الثاني : **أهداف و أهمية التدقيق الخارجي**	17
المطلب الثالث: **أنواع ومعايير التدقيق الخارجي و الخطوات المتبعة لتنفيذ التدقيق الخارجي**	21
المبحث الثالث : الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي	31
المطلب الأول : **مهنة المدقق الخارجي**	31
المطلب الثاني : **تقرير المدقق الخارجي**	34
المطلب الثالث: **دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة و المصداقية في المعلومات المحاسبية**	40
خاتمة الفصل	44
الفصل الثاني : الإطار النظري للتدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الاداء المالي	
مقدمة الفصل	46
المبحث الأول : ماهية الأداء المالي	47
المطلب الأول : **مفهوم الأداء و تطوره وعلاقته بالكفاءة و الفعالية**	47
المطلب الثاني : **تقييم الأداء المالي و العوامل المؤثرة عليه**	49
المطلب الثالث: أهمية وخطوات تقييم الأداء المالي	51
المبحث الثاني : أسس تقيم الأداء المالي	52
المطلب الأول : **مصادر معلومات تقييم الأداء المالي**	52

المطلب الثاني : **الإطراف المستفيدة من تقييم الأداء المالي**	53
المطلب الثالث : **التقارير الرقابية لتقويم الأداء المالي**	54
المبحث الثالث : دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي	55
المطلب الأوّل : المؤشرات التقليدية لتقييم الأداء المالي	55
المطلب الثاني : المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء المالي	62
المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي في المؤسسة	63
خاتمة الفصل	66
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة وحدة أغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم	
تمهيد	68
المبحث الأول : نبذة تاريخية لوحدة أغذية الأنعام	69
المطلب الأول : ماهية وحدة تغذية الأنعام.	69
المطلب الثاني: تقديم هيكل المؤسسة GAO	70
المطلب الثالث: الجانب الإستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام و أهدافها و مبيعاتها.	74
المبحث الثاني : التدقيق الخارجي كوسيلة لتقيم الأداء المالي وتحقيق فعالياته في المؤسسة	77
المطلب الأول : عرض القوائم المالية	77
المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي	82
المطلب الثالث : قياس الأداء المالي وفق مؤشرات المردودية:	89
المبحث الثالث : مضمون وتقارير محافظ الحسابات في المؤسسة	90
المطلب الأول : الرقابة الداخلية في المؤسسة	90
المطلب الثاني : منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.	92
المطلب الثالث : محافظ الحسابات و كيفية تحقيقه لفعالية الأداء المالي في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام	95
خاتمة الفصل:	98
خاتمة عامة	99
قائمة المصادر و المراجع	102

قائمة الجداول و الأشكال و الاختصارات

قائمة الأشكال والجداول

1- قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنوا ع التدقيق	14
02	أهداف التقليدية للتدقيق الخارجي	18
03	نموذج تقرير بدون تحفظ	37
04	نموذج تقرير تحفظ	38
05	تقرير الامتناع عن ابداء الرأي	39
06	مكونات الكفاءة و الفعالية	49
07	الوحدات التابعة لمجمع GAO	70
08	الهيكل التنظيمي للوحدة	71

1- قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	اهداف التدقيق الخارجي	17
02	المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	21
03	الخطوات الحصول حول معرفة المؤسسة	27
04	نسب الربحية ودلالتها المالية	61
05	جانب الاصول لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام للفترة (2017/2016)	77
06	جانب الخصوم لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام للفترة (2017/2016)	79
07	جدول حساب النتائج لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام للفترة (2017/2016)	81
08	الميزانية المختصرة للأصول	83
09	الميزانية المختصرة للخصوم	83
10	نسبة الهيكلة المالية	84
11	نسبة السيولة	85
12	نسبة الربحية	86
13	رأس المال العامل الصافي	87
14	رأس المال عامل الخاص	87
15	احتياج من رأس المال العامل	88
16	رصيد الخزينة	89
17	رصيد المردودية	90

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الفرنسية
...الخ	إلى آخره	/
ص	صفحة	/
ط	طبعة	/
ORAVIO	الديوان الجهوي لتربية الأنعام بالغرب	Office Régional Avicole Ouest
GAO	مجمع تربية الدواجن للغرب	Groupe Avicole Ouest
ONAB	الديوان الوطني لأغذية الأنعام	Office National Aliment Bétail

مقدمة عامة

مقدمة عامة

تسعى كل مؤسسة اقتصادية لضمان بقائها و تحقيق اكبر ربح بأقل التكاليف، ولتحقيق هذا أصبحت مضطرة لإعطاء الضمانات لمعامليها و مواكبة تطورت الاقتصادية التي شاهدها العالم في الآونة الأخيرة مع مطلع القرن التاسع عشر كتنظيمات و مكاتب التدقيق و الانفتاح على العالم الخارجي.

و مع تزايد تحديات عالمية و تطورات التي تواجهها مؤسسات الأعمال اليوم و المتمثلة في المنافسة و نظم تكنولوجيا المعلومات و تطور الإدارة وإبراز أهميتها في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة و فعالية لتحسين الأداء المالي في المؤسسات.

اعتماد المؤسسة على نظام الرقابة الداخلية، يلبي لها الحاجة للعمل المتواصل على تحسين الأداء المالي و تطويره التحكم في طرق التسيير بكفاءة وفعلية لتحقيق هذا لبد من الحاجة إلى مهمة التدقيق الخارجي، فقد أصبح يحضى باهتمام كبير و ما زايد لدى كافة الأوساط المالية و الاقتصادية و القانونية كونه يزود مختلف الأطراف سواء داخلية أو خارجية بمعلومات دقيقة و موثوقة و ذات مصداقية و ذلك لما لرأي المدقق الخارجي من اثر على ا اتخاذ القرارات ذات المصالح

و من أهمية التدقيق الخارجي توفير المعلومات للعديد من الجهات ووسيلة للرقابة و هذا من خلال اكتشافه الأخطاء و الغش ومساهمته الدائمة في ترقية و تطوير و تقييم أدائه المالي

الإشكالية العامة:

من خلال ما ذكرناه سابقا تتمحور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدارسة والتي يمكن صيغتها على نحو التالي:

« ما مدى دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي ».

إن التسليم بمبدأ اعتماد المؤسسة لتدقيق الخارجي سوف يزيد من فعالية الأداء المالي هو ما يقودنا للبحث عن الإجابة للأسئلة الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

- ماذا نقصد بالتدقيق، التدقيق الخارجي ؟ المدقق الخارجي؟
- ماذا نقصد بالأداء المالي؟ تقييم الأداء المالي و أسسه ؟
- كيف يساهم التدقيق الخارجي من تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟

الفرضيات:

بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة و الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:

- يعتبر التدقيق الخارجي أداة فعالة للكشف عن الأخطاء والتلاعبات و يساهم في ضبطها.
- التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي تساهم بشكل كبير في تقييم الأداء المالي.

- يكمن الهدف من تقييم الأداء المالي في المؤسسة في كيفية استخدام موارد المؤسسة بشكل امثل

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق أهداف التالية:

- تحديد إطار نظري لتدقيق الخارجي و المدقق الخارجي و الأداء المالي
- تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و معرفة العوامل المتحكمة في ذلك و عودته على المؤسسة ايجابيا أو سلبا.
- الدور الحقيقي للمدقق الخارجي الذي يلعبه في تقييم الأداء المالي و تحقيق المالية للمؤسسة.

أهمية الدراسة:

تتمحور أهمية الموضوع من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و ذلك في ضل شدة المنافسة بين المؤسسات لتحقيق أفضل أداء لها و الذي يضمن استمرارها و تحقيق أهدافها.

- تتمثل أهميته كذلك في مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ عدة قرارات واكتشاف أخطاء و الغش من خلال الرقابة و التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي و الذي يساهم في استخدام الأمثل لموارد المؤسسة.
- كما تكمن أهمية الدراسة في المقارنة بين الجانب النظري و ما مدى تطابقه في الواقع العملي من خلال إجراء دراسة المؤسسة الاقتصادية وحدة تغذية الأنعام بمستغانم.

أسباب اختيار الموضوع:

أسباب ذاتية:

- الاطلاع على عدة دراسات حول التدقيق و الأداء المالي.
- تنمية القدرات المعرفية حول التدقيق الخارجي.
- الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي من خلال ظهوره مؤخرا.

أسباب موضوعية:

- رأي المدقق الخارجي و أهميته في اتخاذ القرارات من طرف العديد من الجهات ومصداقية المعلومات ودقتها التي يقدمها.
- أهمية تحسين الأداء المالي قي المؤسسة الاقتصادية وأهمية التدقيق بالنسبة للمؤسسات ومدى تأثيرها على اتخاذ القرارات والاستخدام الأمثل للموارد الذي يؤدي إلى عدم ضياع أصولها والوصول إلى الأهداف المسطرة .

حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية:

- سلطنا الضوء على التدقيق الخارجي, مفهومه, أهدافه, أهميته, معايره.....الخ , والأداء المالي, مفهومه و تقييمه....الخ
- إبراز دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي.

الحدود الزمنية:

- يكمن حصر الحدود الزمنية في جانبين: الجانب النظري والذي نلتمسه من خلال التطور التاريخي لأهداف التدقيق الخارجي و التطور الخارجي لمفهوم الأداء المالي و الجانب التطبيقي عندما سنتطرق إلى تقييم الأداء المالي من سنة 2016 إلى 2017.

الحدود المكانية:

- تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و معرفة العوامل المتحكمة في ذلك و عودته على المؤسسة ايجابيا أو سلبا.
- الدور الحقيقي للمدقق الخارجي الذي يلعبه في تقييم الأداء المالي و تحقيق المالية للمؤسسة.

أهمية الدراسة:

تتمحور أهمية الموضوع من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و ذلك في ضل شدة المنافسة بين المؤسسات لتحقيق أفضل أداء لها و الذي يضمن استمرارها و تحقيق أهدافها .

- تتمثل أهميته كذلك في مساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ عدة قرارات واكتشاف أخطاء و الغش من خلال الرقابة و التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي و الذي يساهم في استخدام الأمثل لموارد المؤسسة
- كما تكمن أهمية الدراسة في المقارنة بين الجانب النظري و ما مدى تطابقه في الواقع العملي من خلال إجراء دراسة المؤسسة الاقتصادية وحدة تغذية الأنعام بمستغانم .

أسباب اختيار الموضوع :

أسباب ذاتية:

- الاطلاع على عدة دراسات حول التدقيق و الأداء المالي .
- تنمية القدرات المعرفية حول التدقيق الخارجي.
- الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي من خلال ظهوره مؤخرا.

أسباب موضوعية:

- رأي المدقق الخارجي و أهميته في اتخاذ القرارات من طرف العديد من الجهات ومصداقية المعلومات ودقتها التي يقدمها.

- أهمية تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية وأهمية التدقيق بالنسبة للمؤسسات ومدى تأثيرها على اتخاذ القرارات والاستخدام الأمثل للموارد الذي يؤدي إلى عدم ضياع أصولها والوصول إلى الأهداف المسطرة.

حدود الدراسة :

الحدود الموضوعية:

- سلطنا الضوء على التدقيق الخارجي,مفهومه, أهدافه, أهميته, معايره.....الخ , والأداء المالي, مفهومه و تقييمه....الخ
- إبراز دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي.

الحدود الزمنية:

- يكمن حصر الحدود الزمنية في جانبين: الجانب النظري والذي نلتمسه من خلال التطور التاريخي لأهداف التدقيق الخارجي و التطور الخارجي لمفهوم الأداء المالي و الجانب التطبيقي عندما سنتطرق إلى تقييم الأداء المالي من سنة 2016 إلى 2017.

الحدود المكانية:

- دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة وحدة تغذية الإنعام.

الدراسات السابقة:

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع سجلنا بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالتدقيق و الأداء المالي حيث تم إعداد هذه المواضيع في إطار رسائل الماستير وأطروحات الدكتوراه.

و من بين هذه الدراسات نذكر:

- محمد الباشير غوالي " دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ، ماجيستر – جامعة ورقلة سنة 2004/2003
- تمار خديجة " تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير تدقيق الدولية ، الدكتورة – جامعة مستغانم سنة 2017/2016
- جلول نبيل "التدقيق الداخلي و مدى تأثيره على فعالية الأداء المالي ، ماستر – جامعة مستغانم سنة 2016/2015

المنهج المتبع:

لإجابة علي الإشكالية المطروحة والفرضيات الموضوعة سنعتمد على المنهج الوصفي عبر كامل فصول الجانب النظري وذلك بهدف الفهم و التعمق في العناصر المكونة للموضوع ، حيث سنقوم بعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي ،أهدافه معاييره منهجيته و الأداء المالي،تقييم الأداء المالي، وسائل تقييم الأداء المالي. كما سنستعمل المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي لأهداف التدقيق الخارجي والتطور التاريخي لمفهوم الأداء المالي وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي لتحليل معطيات المؤسسة أين قمنا بالتربص لانجاز

الدراسة التطبيقية للموضوع وهذا من خلال تفسير المعلومات و تحليلها واستخلاص النتائج، كما سنعتمد علي منهج دراسة الحالة لإحدى المؤسسات بمستغانم والمتمثلة في مؤسسة "وحدة تغذية الأنعام".

أدوات الدراسة :

- الدراسة النظرية :الاعتماد على المسح المكتبي لجمع المراجع و الوثائق .
- الدراسة التطبيقية :الاعتماد على الوثائق الداخلية الخاصة للمؤسسة محل التربص بالإضافة إلى بعض المقابلات الفردية مع بعض المسؤولين القدامى والمختصين داخل المؤسسة .

التقسيم المنهجي للدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية: لاختبار الفرضيات ولتحقيق الأهداف المبتغاة من الموضوع قمنا بتقسيم هذا الأخير إلى ثلاث فصول قمنا بتخصيص فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل واحد لدراسة الجانب التطبيقي، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة .

وقمنا في الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان: الإطار المفاهيمي للتدقيق بتقسيمه لثلاث مباحث : المبحث الأول جاء تحت عنوان الماهية التدقيق سنتطرق فيه إلى مفهوم التدقيق و تطوره و أهدافه و أهميته و أنواعه، أما في المبحث الثاني و الذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الخارجين فسنعرض فيه مفهوم التدقيق الخارجي و أهدافه و أهميته و أنواعه و معاييره و الخطوات المتبعة لتنفيذ التدقيق الخارجي ، أما في المبحث الثالث جاء تحت عنوان الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي و الذي عرفنا فيه المدقق الخارجي و الخدمات التي يقدمها و مسؤوليته و حقوقه وواجباته و تقاريره و دوره في إضفاء الضفة و المصداقية للمعلومات المحاسبية.

أما الفصل الثاني و الذي جاء تحت عنوان " دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي" فقد قسمناه إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول تحت عنوان ماهية الأداء المالي و الذي سنتطرق فيه إلى مفهوم الأداء و تطوره و علاقته بالفعالية و تقييم الأداء المالي و أهدافه و العوامل و خطوات تقييم الأداء المالي، أما في المبحث الثاني الذي جاء تحت عنوان أسس تقييم الأداء المالي و الذي تطرقنا فيه إلى مصادر معلومات تقييم الأداء المالي و الأطراف المستفيدة منه ،أما في المبحث الثالث الذي جاء تحت عنوان دور التدقيق الخارجي في تقييم الأداء المالي و تحقيق فعاليته فسنتطرق فيه إلى المؤشرات التقليدية و الحديثة لتقييم الأداء المالي و أخيرا دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي في المؤسسة.

بينما الفصل الأخير الذي خصصناه للدراسة التطبيقية و الذي جاء تحت عنوان " دراسة حالة لدور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي في مؤسسات وحدة تغذية الأنعام " فقد قسمناه إلى ثلاث مباحث : المبحث الأول تحت عنوان تقديم عام لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام / سنقوم بتعريف هذه المؤسسة و مهامها و منتوجاتها و الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

أما في البحث الثاني الذي جاء تحت عنوان " التدقيق الخارجي كوسيلة لتقييم الأداء المالي و تحقيق فعاليته في مؤسسة تغذية الأنعام لفترة (2017/2016)" و الذي نعرض فيه القوائم المالية للمؤسسة كما سنقوم بتقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي و مؤشرات المردودية. أما المبحث الأخير الذي جاء تحت عنوان " مضمون و تقارير محافظ الحسابات في المؤسسة " الذي عرضنا تقرير الرقابة

الداخلية للمؤسسة و تقييم دورها في المؤسسة و في الأخير سنتطرق إلى كيفية تحقيق فعالية الأداء المالي من طرف محافظ الحسابات مؤسسة تغذية الإنعام.

صعوبة الدراسة :

- صعوبة الحصول على بعض المعلومات التي يعتبرها مسيري المؤسسة معلومات سرية
- صعوبة مقابلة محافظ الحسابات لكونه لا يأتي باستمرار للمؤسسة.
- صعوبة الحصول على التقارير الخاصة بمحافظ الحسابات التي تعتبر سرية و خاصة بالمؤسسة.

الفصل الأول

الاطار المفاهيمي للتدقيق

مقدمة الفصل :

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية ، وعلى مزاول مهنة التدقيق إن يكون ملما ألماما تاما بالمبادئ والقواعد والسياسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى، والغرض من قيامه بالفحص هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية كوحدة واحدة يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم ،فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث.

وقمنا في الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان: الإطار لمفاهيمي للتدقيق بتقسيمه لثلاث مباحث : المبحث الأول جاء تحت عنوان الماهية التدقيق سنتطرق فيه إلى مفهوم التدقيق و تطوره و أهدافه و أهميته و أنواعه، أما في المبحث الثاني و الذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الخارجين فسنعرض فيه مفهوم التدقيق الخارجي و أهدافه و أهميته و أنواعه و معاييره و الخطوات المتبعة لتنفيذ التدقيق الخارجي ، أما في المبحث الثالث جاء تحت عنوان الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي و الذي عرفنا فيه المدقق الخارجي و الخدمات التي يقدمها و مسؤوليته و حقوقه وواجباته و تقاريره و دوره في إضفاء الصفة و المصداقية للمعلومات المحاسبية.

المبحث الأول : ماهية التدقيق

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية ، وعلى مزاول مهنة التدقيق إن يكون ملما ألماما تاما بالمبادئ والقواعد والسياسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى، والغرض من قيامه بالفحص هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية كوحدة واحدة يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم ،وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث

المطلب الأول :مفهوم التدقيق و تطوره التاريخي

الفرع الأول :التطور التاريخي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته،والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع .وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات،حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحته[1]

فكلمة تدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية وتعني" يستمع . "وظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدت إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات حينها .

فقد أدى التطور الاقتصادي الصناعي ونمو الدخل القومي في القرن العشرين إلى انتشار الشركات المساهمة حيث أصبحت تلعب دورا بارزا في الاقتصاد القومي ،وبظهورها ساهمت أيضا في انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة رغبة الملاك والمساهمين إلى خدمات المحاسبين والمدققين لحماية مصالحهم و حقوقهم وحسن تصرف الإدارة. [2]

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فنيسيا بايطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة .وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق .ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة .وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني ،حيث أصبحت مهنة تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت " جمعية المحاسبيين القانونيين " بأندبرة عام 1854 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل بكثير 1773 [3].

مما تقدم نلاحظ زيادة الطلب على خدمات المحاسبيين والمدققين من ناحية واخذ حذرهم وتوجيه عنايتهم المهنية في مباشرة الأعمال الموكولة إليهم من ناحية أخرى ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التعاون الجماعي لحمايتهم.[4]

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

لقد اختلفت تعاريف التدقيق حسب تعدد وجهات نظر المختصين الذين كان لهم فضل كبير، ومن ابرز هذا:

---

[1]. خالد أمين عبد اله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، ط1 عمان ، دار وائل للنشر ، 2012 ، ص13

[2]. محمود رأفت سلامة وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، ط01 الأردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، 2011، ص 16

[3]. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية ، ط 01 - ، عمان ، دار وائل للطباعة والنشر، 2000 ، ص20.

[4]. 7 محمود رأفت سلامة وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، مرجع سبق ذكره ، ص 17

التعريف:

التدقيق هو : فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ،ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة

المطلب الثاني أهمية التدقيق

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى شركة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال الشركات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاطات فظهرت الشركات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور الشركات متعددة الجنسيات فكان لابد من الأخذ بمفهوم الفصل بين الملكية والإدارة مما تطلب إحالة الأمر لذوي الاختصاص من المديرين واستلزم وج ود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف هؤلاء المديرين، نظرا لتعارض مصالحهم مع مصالح المستثمرين، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في الشركة والذي يكون في نفس الوقت من مسؤوليات المديرين بالشركات، هنا بدأت تتجلى أهمية التدقيق في الشركات سواء كان خارجي يتم بواسطة أفراد من خارج الشركة أ وداخلي يتم بواسطة أفراد من داخل الشركة، فأصبح المدقق بمثابة المسؤول عن مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها من قبل المستفيدين منها ويمكن تحديد المستفيدين من التدقيق وأهميته لهم كالتالي: [1]

1-أهمية التدقيق للزبائن :ويعتبر التدقيق بالنسبة للزبائن هو أساس:

1. للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.
2. للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
3. الاستثمارات الإضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي.
4. لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة.
5. لتحديد سلامة المركز المالي.
6. لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوته الإرادية.
7. لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

2-أهمية التدقيق للإدارة :تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ أو وضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع القرارات الملائم وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسباب وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤوليات لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

3- أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين :تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المعتمدة ويسترشدون بيانا الموجهة واستثمار المعرفة الوضع المالي للشركة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخرا التي تحقق لهم أكبر

[1] .1محمد مصطفى سليمان،" الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014 ، ص 19.

عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

4-أهمية التدقيق للدائنين والموردين :يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

5-أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى :تلعب هذه دورا هاما في التمويل قصير الأجل تعتمد على تقرير المدقق حول القوائم المالية وذلك ا لهذا فإن توسعا للمشروعات لتوفير احتياجات.

ج الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد على رأيه كأساس بدراسة وتحليل القوائم المالية قبل المشروع في للتوسع فيه أو الامتناع عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

6-أهمية التدقيق للجهات الحكومية :تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية وذلك لتعديل السياسات الضريبية ومراقبة النشاط الاقتصادي[1]، ويعتبر تقرير المدقق أداة للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وفي حالة عدم الالتزام بالخطط الموضوعة يتم تحديد الانحرافات وأسباب .

7-أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد :ازداد اهتمام بالقوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها في المصادقة عن هذه التقارير .تقديرا.

8-أهمية التدقيق لنقابات العمال :تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضات مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

9-أهمية التدقيق في تخصيص الموارد :يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة الشركات القادرة على استخدامها لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذ بأفضل كفاية ممكنة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات إسرافا وكفاية وتحول دون تخصيص والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طيا مواردنا النادرة بطريقة رشيدة وأهميتها

10- أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني :يخدم التدقيق الاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدمات للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت بشكل كبير و فعال في تنمية المجتمعات لما يؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

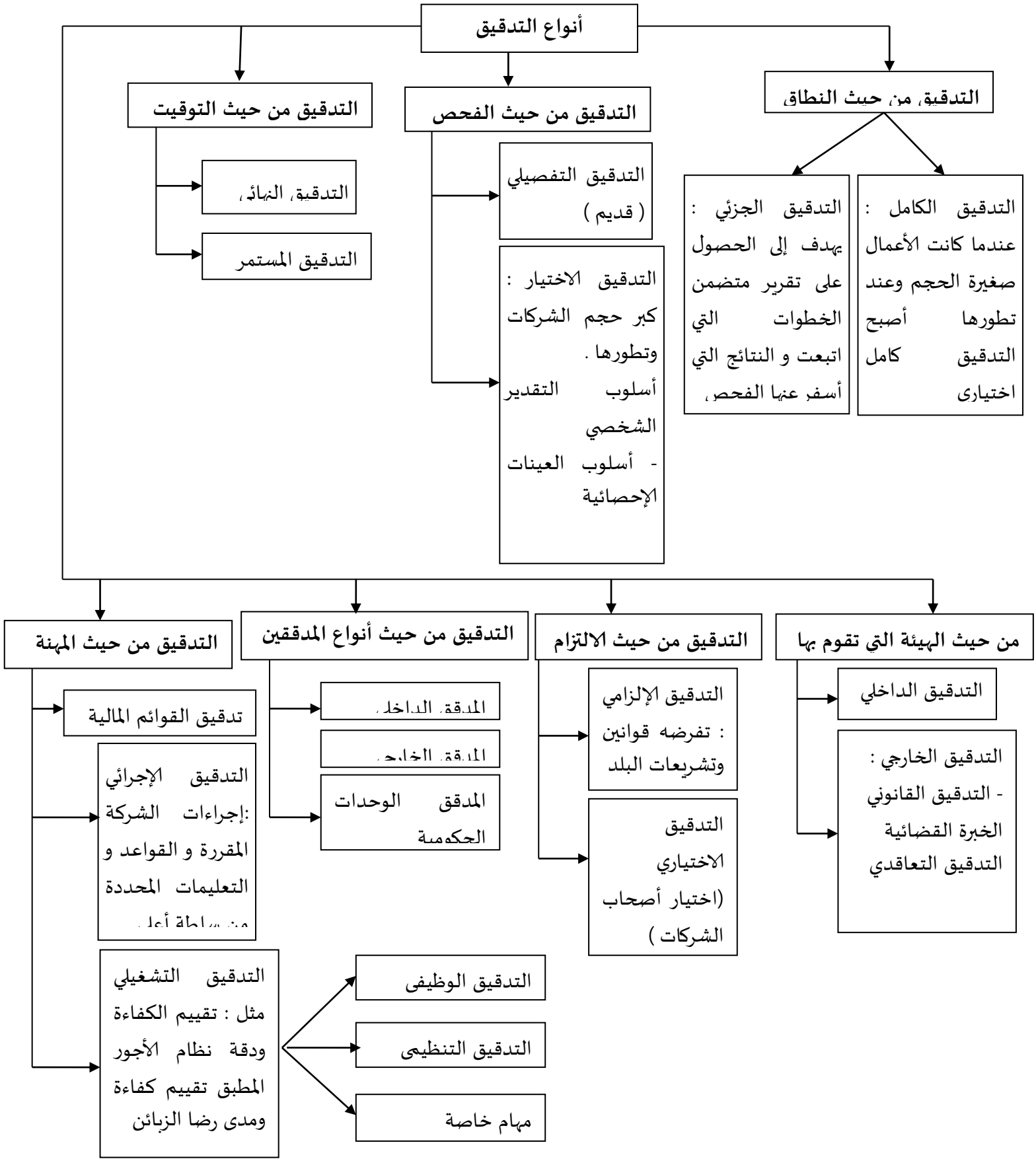
[1]. يوسف محمود جربوع،" مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، دار الوراق للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2007 ، ص9

والمدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من استخدام المتاحة المادية والطبيعية والاقتصادية والمالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى إمكانيات .

المطلب الثالث :أنواع التدقيق

يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة تبويبات سواء من حيث عملية التدقيق أو القائم بالتدقيق،أو من حيث الإلزام ولذلك يمكن تبويب التدقيق من حيث النطاق ،إلى التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي ومن حيث الفحص إلى التدقيق التفصيلي و التدقيق الاختباري ،من حيث التوقيت إلى التدقيق النهائي والتدقيق المستمر،ومن حيث الاستقلال إلى التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي،ومن حيث المدققين إلى المدقق الداخلي و المدقق الخارجي و المدقق الحكومي، ومن حيث الإلزام إلى التدقيق الإلزامي و التدقيق الاختياري ،ومن حيث مهنة التدقيق إلى التدقيق القوائم المالية ، تدقيق الالتزام ، تدقيق التشغيلي ، والشكل الموالي يوضح كمايلي:

الشكل (1-1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني : الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه ، فالتدقيق يعتبر شكلا من أشكال الرقابة و قد تطور مع تطور الحياة الإنسانية و خاصة الاقتصادية منها، ولقد نال اهتماما واسعًا في الأوساط المالية، الاقتصادية و القانونية و حتى الاجتماعية منها. فمهنة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها وهذا لما لها من دور في صيانة و حماية أموال المؤسسة و مساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة

المطلب الأوّل : مفهوم التدقيق الخارجي

تعريف التدقيق الخارجي

لقد تركزت التعاريف المختلفة للتدقيق على بيان أهداف مهنة التدقيق و مجالات عملها و هذا يظهر بوضوح من خلال التعاريف التالية :

التعريف الأوّل :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق بأنهّ :"عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ،ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " [1]

و يتضح من هذا التعريف ما يلي :[2]

- إنّ التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر و المنطق ، فهي نشاط يجب التخطيط له و تنفيذه بأسلوب منهجي سليم و ليس بطريقة عشوائية.
- أنّ تجميع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهوا لأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية .
- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة و أثرت على نتائج عمليات المشروع و مركزه المالي)و التي تعتبر القوائم المالية ملخصا لها(والمدقق عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تمّ إعدادها و عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عامًا .
- يقوم المدقق بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ،و يتحقق هذا الاتصال من خلا التقرير الذي يعدّه المدقق في نهاية عملية التدقيق،و الذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عامًا و كذلك معايير المحاسبة الدولية.

التعريف الثاني :

عرف الإتحاد الأوربي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين و الماليين Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers التدقيق بأنهّ :"مدى قدرة

المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق و صحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية ،مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين و القواعد المنصوص عليها في البلد

[1]. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ،المراجعة و تدقيق الحسابات ، الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2003،ص09 .

[2]. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة و تدقيق،جامعة الجزائر،2009،ص49

الذي تنشط فيه "[1]

التعريف الثالث :

التدقيق الخارجي هو: "عملية فحص القوائم المالية و هي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و عمل انتقادات للدفاتر و السجلات و أنظمة الرقابة الداخلية و التحقق من أرصدة البنود في هذه القوائم و الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق و سلامة القوائم المالية " [2]

و من خلال التعريف نشير إلى أنّ عملية التدقيق الخارجي حتى تصل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل [3]:

- **الفحص** :بقصد به التأكد من صحة قياس العمليات و سلامتها و تسجيلها و تبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة .

- **التحقق** : يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية ،حيث يعمل المدقق على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة و على تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمّة .

ويمكن القول أن عمليتي الفحص و التحقق وجهين لعملة واحدة ، و يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة و مركزها المالي .

- **التقرير:** هو ختام عملية التدقيق يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقق و إثباتهما في تقرير و يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة و خارجه.

التعريف الرابع :

عرّف" BONNAULT " et " GERMOND" التدقيق على أنهّ :" اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل ،بغية إعطاء رأي معللّ على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها،في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية الماليةو نتائج المؤسسة"[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للتدقيق الخارجي و الذي هو عبارة عن الفحص الذي يقوم به مهني مستقل و الذي يتمتع بكفاءة كافية للقيام بهذا الفحص ، و ذلك بهدف إبداء رأي فني

---

1. Bernard Germond ,Audit Financier Guide pour l'audit de l'information financiere des entreprises,Dunod, Paris,1991,p28.

2. .يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، دار الصفاء ،عمان ،الأردن،2007،ص6.

3. مسعود صديقي و محمد براق، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ،كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية ،جامعة ورقلة ،يومي 8و9 مارس 2005، ص27

4. Lionnel .C et Gerard , audit et Controle interne,aspects Financiers,opérations et stratégiques,4eme edition , Dalloze,paris,1992,p17 .

محايد حول سلامة و شرعية الحسابات ، حيث نعني بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد و القوانين المعمول بها ،و في حالة غياب القواعد و القوانين يشترط احترام القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أما سلامة)صدق(الحسابات فنعني بها التطبيق بحسن النيّة لتلك الإجراءات و القواعد و القوانين.

المطلب الثاني : أهداف و أهمية التدقيق الخارجي

الفرع الأوّل : أهداف التدقيق الخارجي

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق الخارجي تطور ملحوظ في أهدافه و مدى التحقق و الفحص و كذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ،و الجدول التالي يوضح مراحل تطور أهداف التدقيق الخارجي:

الجدول رقم(1-1) : أهداف التدقيق الخارجي

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى الفحص أو التحقق	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
مابين1850-1905م	اكتشاف الغش و الخطأ و الاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
مابين1905-1933م	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الأخطاء	فحص اختباري و تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
مابين1933-1940م	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
مابين1940-1960م	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الأخطاء	اختباري	اهتمام قوي و جوهري
بين1960م حتى الآن	مراقبة الخطط ،تقييم نتائج الأعمال ، تحقيق الرفاهية الإجتماعية و غيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر:غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ،دار المسير للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن،2009،ص18.

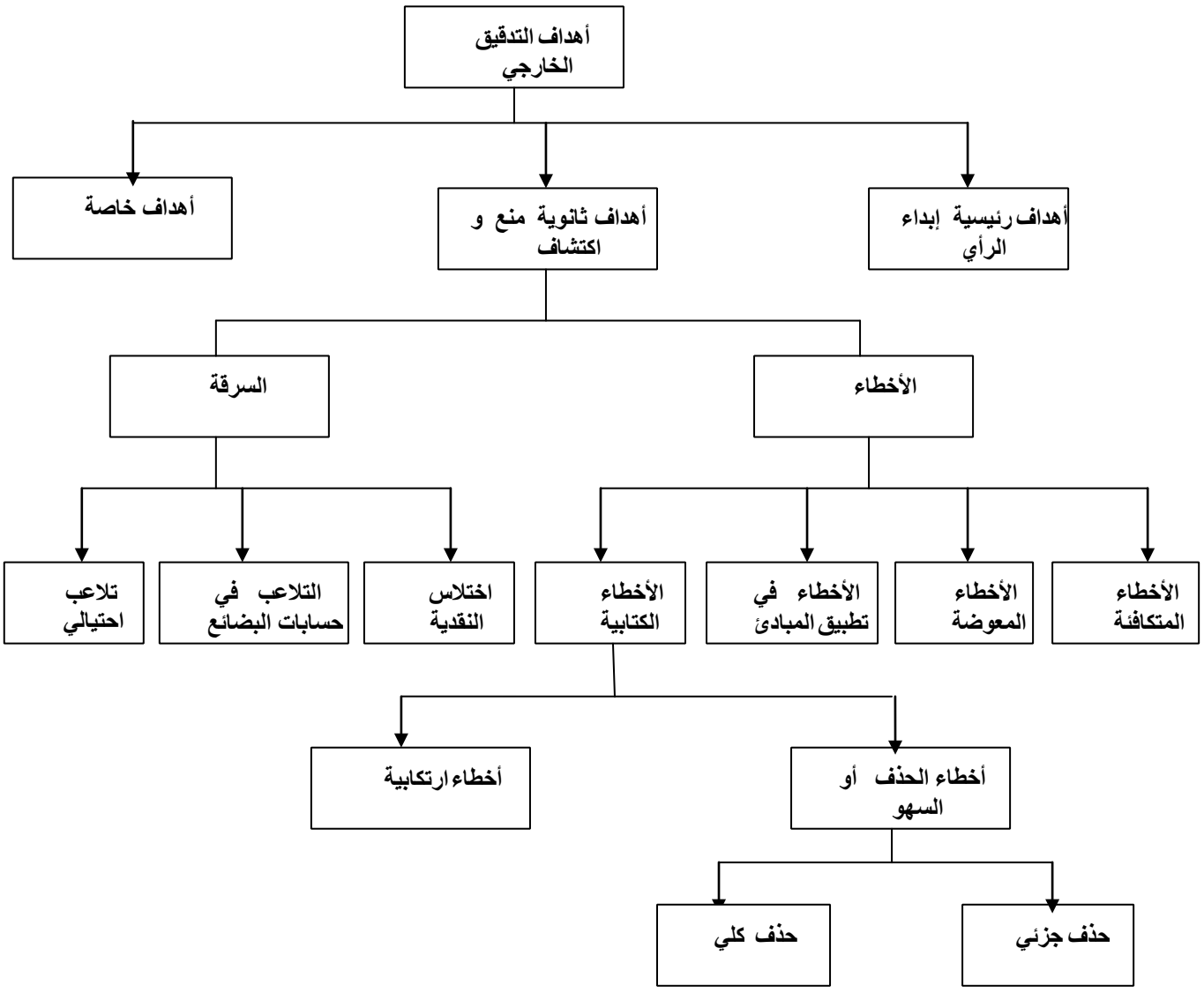
ولقد كان السبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي عام 1897 م عندما قرر أن اكتشاف الغش و الخطأ ليس هدفاً رئيسياً لمدقق الحسابات و أنّ المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات ،و قد وصف القضاء الإنجليزي المدقق بأنهّ كلب حراسة و ليس كلب يقتفي أو

يتعقب آثار المجرمين)The auditor is a Watching dog not a blood hound و يمكن تحديد أهداف التدقيق الخارجي في : [1]

- **أهداف تقليدية:** و يمكن حصرها في الشكل التالي:

الشكل رقم(1-2) الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي

المصدر: غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق ،ص18



كذلك بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 200على أنّ الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محدّدة.

[1]. غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق،ص ص18- 19.

- **أهداف حديثة :** بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال و الانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء و الغش و غيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم و بيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:

أ. مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المنشأة

تقييم النتائج التي تمّ التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة

ب. . العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية و القضاء على الهذر و الإسراف في جميع نشاطات المؤسسة

ت. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق دائما للتأكد من تحققها.

عند قيامه بعمله في المؤسسة تتمثل هذه الأهداف في [1]:

- **الوجود:**

يسعى المدقق إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة (الملموسة) أمّا بالنسبة للعناصر الأخرى)غير الملموسة(مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي و الصحيح في دفاتر و سجلات المؤسسة، و هذا بغرض التحق من أنهّا ليست وهمية .

- **الملكية:**

يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول ،و على الرغم من أنّ الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول ،إلاّ أنّ المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أنّ الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا ، و لعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من هذه الملكية إنمّا يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية فعلى سبيل المثال تمثل عقود الإيجار وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشترات عن طريق عقود الإيجار التمويلية.

أمّا فيما يتعلق بالالتزامات فإنهّ يجب على المدقق أن يتحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر ،فعلى سبيل المثال يتحقق المدقق من أنّ حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين و هذا يتحقق من خلال ما يعُرف بالمصادقات.

- **استقلال الفترة المالية :**

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أنّ الإيرادات و التكاليف قد تمّ تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، و هذا يتطلب من المدقق التحقق من أنّ كل العمليات المالية التي تحدث قبل نهاية الفترة

[1]. بوقابة زينب ،التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة الجزائر ،2010-2011،ص ص 9-10.

المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة ،و بالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أنّ كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.

- **التقويم (التقييم):**

يجب على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم و أنّ هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،و ذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود و فواتير البيع و الشراء .....إلخ

- **الشمولية:**

يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أنّ العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح و فعال التغيرات في موارد و التزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، و كذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات.

- **الإفصاح:**

يجب أن يتأكد المدقق من أنّ عناصر و مكونات القوائم المالية قد تمّ تبويبها و ترتيبها و الإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق الخارجي

يعُتبر التدقيق مهمًا بالنسبة للمستثمرين و أصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للقوائم لمالية في اتخاذ القرارات، و من المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد كل من مسيرّو المؤسسات،المساهمون وملاك المؤسسة، الدائنون و الموردون ،المستثمرون ،الهيئات الحكومية

و إدارة الضرائب. وعليه ،يمكن الوقوف على أهمية التدقيق الخارجي من خلال النقاط التالية: [1]

1- التدقيق الخارجي عملية منهجية و موضوعية ، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي ،و المتمثل في إعطاء صورة حقيقة و صادقة عن عمل إدارة الشركة.

2- إنّ تجميع و تقييم الأدلةّ هو جوهر عملية التدقيق و هو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة ، فهذه الأدلةّ تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة و أثرت على نتائج عمليات الشركة و مركزها المالي و المعايير الموضوعية.

3-يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية و يتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق، و الذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعية و هي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عامًا.

4- العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسنىّ لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات و تخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.

[1]. محمد سفير و إسماعيل رزقي ، مداخلة بعنوان مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي ،يومي 5-2013/5/6،ص22.

المطلب الثالث: أنواع ومعايير التدقيق الخارجي و الخطوات المتبعة لتنفيذ التدقيق الخارجي :

الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي

- **التدفق القانوني** : أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاخبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات
- **التدقيق التعاقدي (الاختياري)**:الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة و الذي يمكن تجديده سنويا.
- **الخبرة القضائية**: التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة [1] .

والجدول الأتي يبرز الفرق بين أنواع الثلاثة للتدقيق الخارجي.

الجدول رقم (1-2) مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	الخبرة القضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسسات ، ذات طابع حكومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	تحسين الدورة الإدارية اقتراح شوط تحسين التنظيم	إعلام وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية ، تقوكم مؤشرات بالأرقام
4- إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة ، الجمعية العامة (عادية ، غير عادية)	المديرية العامة مجلس الإدارة	إلى قاضي المكلف بالقضية
5- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدي مجلس القضاء
6- المسؤولية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية
7 - التسريح	مهمة تأسيسية ، عادة من طرف القضاء بعد طلب من المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبراء
8- الإتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير القاضي من طرف القاضي
9- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر محمد بوتين المرجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديون المطبوعات الجامعية الجزائر،ط2،2005 ص 28

[1]) محمد بوتين ، المرجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ط 2 ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 ، ص 27 .

الفرع الثاني :معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

اعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية و تلقى القبول العام و التي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م ،ضمن كتاب بعنوان – معايير المراجعة المتعارف عليها

و قد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

المجموعة الأولى : المعايير العامة(الشخصية)

و توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير، كما أنّها توصف بأنّها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي ، و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير: [1]

المعيار الأوّل: التأهيل العلمي و العملي لمدقق الحسابات

يجب أن يكون لدى المدققين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة و التدقيق ، حيث يضع المعيار الأوّل من المعايير العامة المسؤولية على المدققين في استيفاء متطلبات التدريب و الكفاءة من خلال التعليم و الخبرة في مجال التدقيق[2].

و في حالة الجزائر فقد أشار القانون الجزائري إلى ضرورة توفر التأهيل العلمي في مدقق الحسابات ، والذي يتمثل في محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي ، إذ يشترط في من يمارس مهنة 3التدقيق الشروط التالية:

- التأهيل العلمي و العملي، حيث يجب أن يكون المترشح متحصلا على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة:
- ليسانس في العلوم المالية
- ليسانس فرع مالية و محاسبة المدرسة العليا للتجارة()
- إضافة إلى هذه الشهادات يشترط أن يزاول إما تدريبا مهنيا كخبير محاسبي مدته سنتان ليتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني،أو إثبات خبرة قدرها 10سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر. و قد حدد القانون الجزائري عدة شهادات أخرى مقرونة بالخبرة العملية، و يلاحظ أن ـ هناك ترابط بين التأهيل العلمي و العملي إذ يتم ربط الشهادات بتربص الخبرة أو بإثبات سنوات الخبرة في الميدان.

و مما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار و هي :

- التأهيل العلمي أو الدراسي
- التأهيل العملي و الخبرة المهنية
- الربط بين التأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني

[1]. أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر ،عمان ،الأردن،2000،ص26.

[2]. أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص109.

المعيار الثاني : استقلال المدققين

يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره و في كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من القانون رقم 91-08 [1]، و المادة 67 من قانون 01/10 [2] و يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سَن قرارات مستقبلية ،إذ أنّ تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المدقق ، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المدقق[3]:

1- **عدم وجود مصالح مادية للمدقق** ينبغي على المدقق أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و أن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأنّ وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

2- **وجود استقلال ذاتي** يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية ، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق و يتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية:

أ. الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق

ب . الاستقلال في مجال الفحص

ت . الاستقلال في إعداد التقرير

المعيار الثالث : بذل العناية المهنية الملائمة

يتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق ، و يعني ذلك أنّ المدقق مسئول مهنيا على أداء عمله على نحو جاد و حذر ،و للتوضيح يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل :اكتمال أوراق العمل ، كفاية أدلة التدقيق و موضوعية تقرير المدقق، كما يجب أن يتجنب المدقق-كمهني- الإهمال و لكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات [4].

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، و تمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة و مدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات.

و تشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير هي: [5]

---

[1]. قانون 08/91 ، الجريدة الرسمية ،عدد 20،الجزائر ،مؤرخة في 1ماي 1991،ص651.

[2]. قانون 01/10 ، الجريدة الرسمية ،عدد42،الجزائر ، مؤرخة في 19 جويلية 2010 ،ص11.

[3]. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص ص 40-41.

[4]. وجدان علي أحمد ، مرجع سابق ، ص 134.

[5]. حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية ،الجزء الأول،الطبعةالأولى، دارالثقافة للنشر و التوزيع،عمان ،الأردن ،2009،ص64.

المعيار الأول : التخطيط و الإشراف الملائمين

يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً و كافيا، و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة مناسبة و فعالة. .

المعيار الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المدقق من تقرير مدى الاعتماد عليها ، و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق و هذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 10/01[1] .

المعيار الثالث : كفاية الأدلة و جودتها يجب الحصول على أدلة و براهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

المجموعة الثالثة:معايير التقرير و ترتبط هذه المعاير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات و تشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي[2]:

المعيار الأوّل : التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية :

المجموعة الأولى:المبادئ العامة: و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

أ. مبدأ الحيطة

ب . مبدأ الثبات

ت . مبدأ الشمول

ث . مبدأ الأهمية النسبية

ج . مبدأ الإفصاح

المجموعة الثانية: المبادئ العملية : المرتبطة بالربح ، و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

أ. مبدأ تحقق الإيراد

ب. . مبدأ التكلفة في قياس النفقة ت . مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات .

المجموعة الثالثة:المبادئ العملية المرتبطة بالمركز المالي

ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

أ. مبدأ التكلفة التاريخية ناقصًا الاستهلاك

ب . مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا

هذا و تجدر الإشارة إلى أنهّ في ظل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية) IAS(عند التدقيق يتم استبدال هذه المبادئ بالمعايير أي يذكر المدقق)IAS(بدلا من المبادئ الدولية المقبولة قبولا عاما)GAAP(و ذلك في فقرة إبداء الرأي .

---

[1]. قانون 01/10، مرجع سابق ، ص 7.

[2]. أحمد حلمي جمعة ،مرجع سابق ،ص ص 29-30.

المعيار الثاني : التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة

يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تمّ استخدامها في إعداد و تصوير القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد و تصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة،و هذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/10.[1]

المعيار الثالث : التقرير عن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافي و لجميع البيانات الهامة

أي الإشارة في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية و بناء على الأهمية النسبية.

المعيار الرابع: التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل مع بيان طبيعة الفحص و درجة المسؤولية التي يتحملها : بناءا على هذا المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق الخارجي إلى الأنواع التالية:

- النوع الأول : التقرير النظيف
- النوع الثاني : التقرير التحفظي
- النوع الثالث : التقرير السالب
- النوع الرابع: تقرير عدم إبداء الرأي

و فما يلي شرح لهذه الأنواع: [2]

1- التقرير النظيف:

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و إجراءاته ، و كذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية ، إن هذا التقرير يدل على تبني المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها و السالف ذكرها من جهة و من جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة و قد يمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية،
- غياب معايير التدقيق المتعارف عليها كعدم استقلالية المدقق بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمدقق بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن و الموردين أو حساب البنك، أو في

[1]- قانون 01/10، مرجع سابق ،ص 7.

[2]. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 55-57.

حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة .

1- **التقرير التحفظي :**

يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف،كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المدقق ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ،في هذا الإطار يشير المدقق إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ، و يحدّد تأثيرها على الوضعية الحقيقية و على القوائم المالية للمؤسسة و مركزها المالي.

يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات و بمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية و المالية ، إذ يشترط أن لا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و على القوائم المالية الختامية لها.

2- **التقرير السالب :**

يصدر المدقق هذا التقرير ، إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها و رأى بأنّ المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة و لم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عامًا،كأن يقيمّ و يسجل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقية لها أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإرادية على أنهّا مصروفات رأسمالية .

بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراءة القوائم المالية، فإنهّ ينبغي على المدقق أن يصدر هذا الرأي ،إلا إذا اعتقد فعلا أنّ هناك خروجا خطيرا جدا عن تطبيق المبادئ المحاسبية

4- تقرير عدم إبداء الرأي:

إنّ تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعده على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق أو بسبب ظروف خارجية عن إرادة هذه الأخيرة و المدقق على حد سواء .

و تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط و المقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنته و لكن يلاحظ أنّ هذه المعايير تحتاج إلى المزيد من الدراسة و التحليل ، و يجب أن يضاف إليها معيار يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق و في إعداد التقرير مع العلم أنّ معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أضاف عام 1988م قسم خاص لمفاهيم و قواعد آداب و سلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني و ذلك ليعكس المزيد من المسؤوليات للمدقق .

و ما هو جدير بالذكر أنّ الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) قد أكد على تطبيق هذه المعايير باعتبارها المعايير العامة، و ذلك في كتابه المنشور عام 1997م كما أكد أيضا عن أخلاقيات المهنة[1]

[1]. أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ،ص ص 136-137.

الفرع الثالث: خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي والوسائل و التقنيات المتابعة

خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة و فاعلية، يجب إتباع الخطوات الرئيسية الثلاث و هي كالآتي:

الخطوة الأولى : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

يجب على المدقق أن يتعرف على المؤسسة التي أسند إليه تدقيق حساباتها ، و من هذه الناحية تختلف المؤسسات باختلاف الشكل القانوني لها [1]. إذ أنهّ ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة لأنّ على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته. والجدول التالي يوضح خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

الجدول رقم (1-3): خطوات الحصول على معرفة حول المؤسسة

أ. أعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة - التنظيم المهني زيارات ميدانية - عناصر المقارنة بين المؤسسات - حوار مع المسئولين - -زيارات ميدانية التعرف على الوثائق الداخلية
ب . انطلاق الأعمال	تكوين الملف الدائم إعداد برنامج المراجعة الأولي

المصدر : محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2005 ص 68.

تتطلب معايير التدقيق الدولية من المدقق أن يحصل على فهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واعتبارات الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بتخطيط و ترتيب عمليات التشغيل[2].

و يسعى المدقق إلى تحقيق هدفين من فحصه و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية هما :

1- تحديد أساليب الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها)حتى يستطيع أن يحدد طبيعة و توقيت و نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق(

2- اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة و من أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المدقق إتباع الخطوات التالية:

- تحديد أنواع الأخطاء و المخالفات الممكن حدوثها

[1]. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان الأردن،2011،ص 150.

[2]. عبيد سعيد المطري،مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة تحديات و قضايا معاصرة ، دار المريخ للنشر ، السعودية 2000،ص55.

تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث أو اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية لدى العميل يتضمن إجراءات و أساليب الرقابة اللازمة ، و بجانب أهمية إبلاغ إدارة المؤسسة بمواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية فإنّ المدقق يهدف أساسا وراء دراسته لنظام الرقابة الداخلية إلى إبداء رأية حول صدق و عدالة أرصدة القوائم المالية . و لذلك تركز كافة إجراءات التدقيق مشتملة على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على هذا الهدف الأساسي للتدقيق ، و يجب على المدقق عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية أن يوجه كل انتباهه إلى مواطن الضعف الجوهرية)و التي تعرفها معايير التدقيق بخصائص أو صفات في النظام،أو بعدم الالتزام في تطبيق أساليب الرقابة الموضوعة و التي نشأ عنها مخاطر عالية تؤدي إلى عدم صحة القوائم المالية).

و لذلك يجب أن يهتم المدقق فقط بدراسة و اختبار أساليب الرقابة التي قد يؤدي عدم وجودها إلى حدوث أخطاء جوهرية في الأرصدة.

فقد يشتمل النظام على عدد معقول من أساليب الرقابة الجيدة لكن قد لا تكون كلها ذات أهمية ملموسة لعمل المدقق ،فإنهّ مثلا عدم وجود فصل بين استلام النقدية من المدينين و تسجيلها بالدفاتر المحاسبية يمثل موطن ضعف جوهري قد يؤدي إلى أخطاء في أرصدة النقدية بالقوائم المالية.

هذا بينما يكون عدم اعتماد المختص للعمليات التي تدخل في اختصاصه -في حد ذاته -نقطة ضعف في نظام الرقابة الداخلية، لكن ليس بنفس درجة أهمية عدم الفصل بين وظائف تداول و تسجيل النقدية .

و بالطبع فإنّ تحديد أساليب الرقابة الهامة و غير الهامة ليس بالأمر الهين حيث يلزم الأمر استخدام الحكم المهني الذي يعتمد على الخبرة و الحنكة[1]

الخطوة الثالثة : كتابة التقرير

ينظر لتقرير مدقق الحسابات كمنتج نهائي للتدقيق من ناحية ،وكأداة للاتصال منناحية أخرى، و يكون تقرير المدقق أداة لإبداء المدقق عن رأيه حول القوائم المالية التي قام بتدقيقها. و لتقرير مدقق الحسابات أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة تدقيق القوائم المالية للمشروع لكل من المدقق ،و إدارة المشروع و المتعاملين و سوق المال والمنظمات المهنية . و لتقرير المدقق أهمية كبيرة تتمثل في[2]:

1- أهمية التقرير لمدقق الحسابات

يمثل التقرير أهمية خاصة لمدقق الحسابات للأسباب التالية:

أ. أنّ التقرير دليل و مؤشر على إنجاز المدقق للتكليف بتدقيق القوائم المالية للمشروع

ب. أنّ التقرير سيوجه في المقام الأوّل للمساهمين الذين كلفوه بأداء المهمة فهو أداة لإشباع طلبهم

ج. أنّ التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في المشروع و يستفيد من ردود فعلهم نحوه أنّ نجاحه في إعداد و عرض التقرير مستوفيا لمعايير التقرير أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة للتدقيق

[1] وليم توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج،الجزء الثاني،دار المريخ للنشر،السعودية، 2006،ص198 .

[2]. عبد الوهاب نصر علي ،خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، المراجعة الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة ،الجزء الأول ،الدارالجامعية ،الإسكندرية ،2001،ص ص 161-162.

1- **أهمية التقرير لإدارة المشروع**

تهتم إدارة المشروع بالتقرير للأسباب التالية:

أ. أنّ تقرير مدقق الحسابات دليل على وفائها بمسؤوليتها عن القوائم المالية ب . أن رأي مدقق الحسابات الخارجي وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية.

ب. أن رأي مدقق الحسابات الخارجي مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية العامة عند نشر القوائم المالية. أن رأي المدقق الخارجي خصوصا النظيف دليل على عدم ارتكابها تحريفا متعمدا في القوائم المالية .

ج. أن رأي مدقق الحسابات الخارجي يطمئن أصحاب المصلحة في المشروع على أنهّاتلتزم بالتشريعات و اللوائح.

د. أن هناك علاقة بين رأي المدقق الخارجي و الثواب المادي و المعنوي لها من جانب الجمعية العامة.

3- أهمية التقرير للمتعاملين في سوق المال

توجد أهمية لتقرير المدقق لهذه الطائفة للأسباب التالية :

أ. أن تقرير المدقق الخارجي يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية

ب. أن رأي المدقق الخارجي على القوائم المالية يؤثر على مدى إمكانية اعتمادهم عليها ووثوقهم في المعلومات التي توصلها لهم هذه القوائم

ت. . أن العديد من قراراتهم تتأثر برأي المدقق الخارجي و بنوع الرأي نفسه

ث. . أن تقرير المدقق الخارجي بما يحمله من رأي فني ،له على القوائم المالية مستند أساسي في محددات العديد من قرارات هؤلاء المستخدمين.

4- أهمية التقرير للمنظمات المهنية

تهتم هذه المنظمات بتقرير المدقق الخارجي للأسباب التالية:

أ. لكي تضمن استمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي المدقق لمختلف الأطراف المستفيدة

ب. . لكي تطمئن و تتابع مدى التزام المدقق الخارجي المنتمي إليها ، بمعايير إعداد و عرض التقرير

ت. . لكي تحدّد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه

ث. . لكي تتابع مدى حرصها على أعضائها وجودة التدقيق ككل

ج. . لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية في مجال إعداد و توصيل المدقق الخارجي لتقريره

- يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي عن تدقيق القوائم المالية للمشروع العناصر الرئيسية التالية[1]:

1- **العنوان:** يجب أن يعنون التقرير بعبارة)تقرير مدقق الحسابات(لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري المنشأة و مجلس الإدارة أو المدققين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني الذي يلتزم به المدقق الخارجي .

[1]. عبد الوهاب نصر علي ، المرجع السابق ،ص163

2- **الموجه إليهم التقرير :** يجب أن يوجه تقرير المدقق الخارجي إلى الفئة المعينّة وفقا لظروف عملية التدقيق و القوانين و اللوائح ،و يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تمّ تدقيق قوائمها المالية .

3- **الفقرة الافتتاحية :** و هي الفقرة الأولى في تقرير مدقق الحسابات و يجب أن يتضمن إشارة واضحة لكل من القوائم المالية التي تمّ تدقيقها ،سنة التدقيق ، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ، و مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية و إبداء الرأي عليها.

4- **فقرة النطاق:** و هي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ و يجب أن تتضمن ما يلي :

- وصفا لنطاق التدقيق
- أداء مدقق الحسابات لإجراءات التدقيق
- الهدف من تخطيط و تنفيذ التدقيق
- وصف عملية التدقيق، و أن أعمال التدقيق التي قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي عن القوائم المالية.

5- فقرة الرأي : و هي الفقرة الثالثة و الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ و تتضمن الإشارة إلى رأي المدقق على القوائم المالية ككل وفقا لمعايير التدقيق.

6- تاريخ التقرير: و دلالة تاريخ التقرير أنه يوضح للقارئ أن المدقق قد أخذ في اعتباره تأثير الأحداث و المعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية و التي نمت إلى علمه حتى ذلك التاريخ حتى لو كانت تالية لتاريخ نهاية السنة المالية . و عادة يقدم التقرير خلال الثلاثة الشهور التالية لتاريخ نهاية السنة المالية فإذا فرضنا أنّسنة التدقيق كانت 2001م معنى ذلك أن التقرير غالبا ما يقدم اعتبارا من 2002/1/1م حتى 2002/03/31 م

وسائل و تقنيات تنفيذ التدقيق الخارجي

إنّ المدقق لكي يتمكن من الإدلاء برأيه حول صدق و عدالة الحسابات و القوائم المالية فإنهّ لابد له من إتباع خطوات منظمة كما رأينا سابقا ، و في سبيل تحقيق ذلك لابد له من استخدام وسائل و تقنيات تمكنه من جمع الأدلةّ و البراهين اللازمة له للإدلاء بذلك الرأي.ومن أهمها[1]:

- **المعاينة و الجرد الفعلي :**

لكي يتأكد المدقق من صحة و حقيقة الرصيد الدفتري للأصل ، فإنهّ يجب عليه معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده ، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد. و هذه الوسيلة تعتبر أهم و أقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل .

- **المراجعة المحاسبية :**

يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام و البيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف و القوائم المالية ،و ذلك من الناحية الحسابية فقط.و رغم بساطة هذه

[1]. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، مرجع سابق ،ص81.

الوسيلة ،إلاّ أنهّا وسيلة ضرورية تمكن المدقق من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي .

المراجعة المستندية :

إنّ المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما،يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة، و من الصحة المتعلقة بها ، و تعتبر المرجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلةّ الإثبات في التدقيق،و يتوقف نجاح عملية التدقيق على دقة أدلة التدقيق المستندية، حيث أنهّا تساعد المدقق على الربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.

- **فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية :** إنّ هذا الإجراء يعتبر هاما و ضروري لعمل المدقق ،و يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المدقق من تحديد نطاق عملية التدقيق ،و تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام ،و تحديد حجم العينة و الاختبارات التي يجب عليه أن يقوم بإجرائها.

المبحث الثالث : الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي

المطلب الأول : مهنة المدقق الخارجي :

الفرع الأول : مهنة المدقق الخارجي :

تعددت الألقاب التي تطلق على المراجعين الخارجيين ، واختلفت من دولة إلى أخرى ، فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر " محافظ الحسابات " وفي بعض الدول يطلق عليه "مراقب الحسابات " أو "مندوب الحسابات" أو " المحاسب القانوني ".لكن هذه الألقاب لم تغير من الدور الأساسي له .فهو بذلك شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ومسؤول عن إبداء رأي فني حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي لها [1] .

المدقق الخارجي هو وكيل المساهمين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة ، وعلى المدقق الخارجي التحقق إذا كانت الإدارة كفؤة في إدارة أموالهم ، وعلى المدقق أو من ينوب عنه حضور اجتماع الهيئة العامة وتلاوة تقريره و الإجابة عن استفسارات أعضاء الجمعية العامة (المساهمين [2]

المدقق الخارجي : هو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص ، يفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أو خدمية .ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة . وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام التشغيلية لنفسية الشركة .كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته منشأة (مكتب) مراجعة وتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال و الحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودن تحيز [3].

[1].كريمة علي الجوهر واخرون ، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات ، دون طبعة القاهرة ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، ص 155.

[2].هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، مرجع سبق ذكره ص 25.

[3].نفس المرجع ، ص30.

الفرع الثاني : الخدمات التي يقدمه المدقق الخارجي

الخدمات التي يقدمها المدقق القانوني إما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة أو عدم عدالة البيانات المالية المحضرة و المقدمة من قبل طرف أخر من هذه الخدمات مايلي[1]:

أ. **فحص البيانات المالية :** ويمثل تدقيق البيانات المالية لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها وهذا النوع من التدقيق يشمل الحصول وتقييم القرائن حول البيانات المالية التاريخية و التي تحتوي على إقرارات الإدارة.

ب. **الاطلاع :** يشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة و التحاليل المالية، أن تقرير الاطلاع ينص " لم يأتي إلى علمنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات المالية 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 المالية المرحلية .

ج. **الإجراءات المتفق عليها:** وهي خدمة ينفق عليها العميل و المدقق، ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الأرباح و الخسائر فقط ، وتقديم تقرير حوله.

أما الخدمات الأخرى التي يقوم بتقديمها المدقق القانوني بحكم تأهيله العلمي و التي لا يقدم تقرير بشأنها في:

- خدمات مسك الدفاتر.
- الاستشارات الضريبية.
- الاستشارات الإدارية .

الفرع الثالث : مسؤوليات المدقق الخارجي

مدقق الحسابات هو الوكيل عن المجتمع في الاطمئنان عن أمواله المستثمرة لوحدات القطاع العام وهو الشخص المحايد في إبداء الرأي عن دلالة محتويات القوائم المالية في شركات القطاع الخاص ،فهو وكيل عن أصحاب رأس المال ، والمدقق عند قيامه بمهامه عليه أن يلتزم بتطبيق إجراءات و أساليب متعارف عليها في مجال المهنة ،و قد يحدث أن لا يلتزم المدقق بهذه الإجراءات إمّا عمدًا أو سهوً ا و في الحالتين يجب مساءلته عن ما أرتكبه من أخطاء أو إهمال أو تقصير، و المسؤولية في القانون تعني الالتزام بتحمل الجزاءات التي يقرها القانون لمن يخالف أحكامه و تتضمن هذه المسؤولية ما يلي:

- ❖ مسؤولية مدنية
- ❖ مسؤولية جنائية
- ❖ مسؤولية تأديبية [2]

1. **المسؤولية المدنية :** تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في مسؤوليته اتجاه العميل و اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية .

---

[1]. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية مرجع سبق ذكره ، ص - 25-26 .

[2]- غوالي محمد بشير ،دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بورقلة ،رسالة مقدمة لنيل رسالة الماجستير في علوم التسيير ،فرع إدارة الأعمال ،جامعة الجزائر، 2003-2004،ص47.

2. فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل التدقيق أو الطرف الثالث ، و يقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي[1]

المسؤولية الجنائية: لقد أوضحنا في الفقرة السابقة على أن المسؤولية المدنية للمدقق تتمثل في مسؤوليته اتجاه عميله و اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، و التي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المدقق الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم الضرر ،أمّا المسؤولية الجنائية للمدقق فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات و البيانات المالية التي تمّ تدقيقها و إنمّا إلحاق الضرر بالمجتمع .

3. **المسؤولية الأخلاقية) التأديبية(** : هذه المسؤولية تنتج عن الإخلال بأخلاقيات و كرامة المهنة حيث يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية فكل مهنة و منها مهنة التدقيق لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة

الفرع الرابع: حقوق و واجبات المدقق الخارجي

أوّلاً: حقوق المدقق الخارجي

لكي يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهامه و إنجاز عملية التدقيق الموكلة إليه بكفاءة و فعالية فإنّه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الحقوق التي نسردها فيما يلي:

- ✓ حق طلب موافاته بما يراه ضروريا للقيام بعمله من الأشخاص الذين يتعامل معهم .
- ✓ حق الإطلاع في أي وقت على الدفاتر و السجلات و المستندات الإلزامية و الاختيارية في الشركة لإبداء رأيه المحايد .
- ✓ حق تحديد وقت الجرد للتأكد من عدالة تصوير البيانات المالية للشركة
- ✓ حق الحصول على صورة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور الجلسات
- ✓ حق دعوة الهيئة العامة للانعقاد في حالات الضرورة القصوى
- ✓ حق حضور اجتماع الهيئة العامة و اعتبار الاجتماع باطل إذا لم يحضره
- ✓ حق المدقق في مناقشة عزله مع حق حبس المستندات و الأوراق حتى يحصل على أتعابه
- ✓ حق الاعتذار و الامتناع عن العمل بعد انتخابه

ثانيا : واجبات المدقق الخارجي

من أهم الواجبات التي ألقاها القانون على عاتق المدقق:

- ✓ مراعاة أصول المهنة: هذه العبارة مشتقة من القسَمْ الذي يؤديه المدقق
- ✓ وضع تقرير سنوي خطيا عن حالة الشركة و ميزانيتها موضحا ما يلي:
- ✓ مطابقة الحسابات الختامية و المركز المالي المعروضة على الهيئة العامة للقوانين و لدفاتر الشركة

[1]- نصار محمد البطوش، مرجع سابق،ص21.

- ✓ مؤقف المديرين و أعضاء مجلس الإدارة من حيث تقديمهم للمدققين جميع البيانات التي طلبوها للقيام بمهمتهم
- ✓ الرقابة على صحة إجراء تأسيس الشركة: و يقوم المدقق بهذه المهمة تلقائيا ما لم يعين لرفع أية مسؤولية قد تتحقق عليه
- ✓ رقابة سير أعمال الشركة و تدقيق حساباتها:و ذلك دون التدخل في الإدارة و أن يبحثوا في تنظيم الدفاتر و أصولها
- ✓ حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين :و ذلك ليتمكن من مناقشة تقريره ،و التأكد من صحة النصاب القانوني لعقد الاجتماع .

- التدقيق و التحقيق في موجودات الشركة و التزاماتها :إنّ المدققين مسؤولين عن اقتطاع المبالغ المخصصة للاحتياطي الإجباري و الاحتياطات الأخرى و الإستهلاكات حسب النسب الواردة في النظام

المطلب الثاني: تقرير المدقق الخارجي

الفرع الأول: شكل ومضمون المدقق الخارجي

1- تعريف تقرير المدقق الخارجي:

هو عبارة عن " وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال مقام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبة ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط المركزي المالي".[1])

ومن جهة أخرى يقصد به" المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية، وهو وسيلة وأداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة"[2]

2- النواحي الشكلة لتقرير المدقق الخارجي:

تقرير المدقق الخارجي . شأنه شأن أي تقرير آخر. يجب ان تتوف فيه شروط معينة حتى يحقق الغرض منه، وبعض هذه الشروط يتعلق بالنواحي الشكلية، والبعض الأخر يتعلق بمحتوى التقرير، وبعضها ينصب على العمل الذي قام به مدقق الحسابات، والبعض الأخر يتضمن خلاصة موجزة لرأي الفني،

ويمكن إيجاز النواحي الشكلية في تقرير مدقق الحسابات في الآتي:[3]

- أن يتضمن التقرير تاريخ عداده.
- أن يتم توجيه التقرير إلى النشأة أو المؤسسة باعتبار مدقق حسابات وكيلا عنها، مع ذكر اسم المنشأة بدقة.
- أن يراع توخي الدقة والوضوح في اختيار العبارات والمصطلحات.
- أن يوضح رأيه في التحفظات المتضمنة في تقريره بشكل واضح ومباشر.

[1]. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات (01)، مرجع سبق ذكره، ص 243

[2].نوال صالح بن عمارة، المرجح والرقابة في المصارف الإسلامية، ط03, الجزائر، داروائل للنشر، 2013، ص 264

[3]نفس المرجع السابق، ص 244

- يجب أن يوقع مدقق الحسابات على تقريره بشخصه، ويوضح بجانب التوقيع رقمه في سجل المحاسبين ومدقق حسابات، وكتابة اسمه بالكامل فوق التوقيع.

تجد الإشارة إلى أن تقرير مدقق الحسابات ينغي أن يكون مكتوبًا لا مشافهةً، وتحكم هذا التقرير اعتبارات قانونية تتضمنها التشريعات القانونية السارية في الدولة، واعتبارات مهنية تخرج من الهيئات المهنية.[1]

ويمكن للجنة التدقيق المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير المالية المنشآت عن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها في تقاريرها السنوية.[2]

[1].سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات (01)، مرجع سبق ذكرهن ص 244

[2].مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، ط 01، الردن، دار غبداء للنشر والتوزيع، 2015، ص 149

الفرع الثاني: أنواع التقارير

إن الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة قد يكون واحد من بين الأنواع التالية:[1]

1- **تقرير المدقق بدون تحفظ:**

2- يجب أن يتم التعبير عن رأي غير متحفظ للمدقق عندما يستنتج أن القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة، أيضا بشكل ضمني إلى أن أي تغيرات في المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها وأثرها يتم تحديدها والإفصاح عنها على نحو صحيح في القوائم المالية.

3- **تقرير المدقق المتضمن رأي المتحفظ:**

ان هذا التقرير يتم إصداره عندما يستنتج المدقق أن الرأي الغير المتحفظ لا يمكن أن يتم التعبير عنه إلا ان أثر اختلاف أو تعارض مع الإدارة أو قيد في النطاق ليس ماديا للدرجة التي تتطلب إصدار رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي. إن الرأي المتحفظ يجب أن يتم التعبير عندما يتم عرض القوائم المالية بعدالة باستثناء.

4- **تقرقر المدقق الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الراي:**

إن هذا التقرير يجب أن يتم التعبير عنه عندما يكون الأثر المحتمل للقيد في النطاق مادي والمقنع جداللدرجة التي معها لا يكمن للمدقق ان يكون قادر على الحصول على دليل إثبات تدقيق كاف وملائم ولذلك لن يكون قادرا على التعبير عن رأي عن القوائم المالية.

والأشكـال التالية صياغة لنماذج تقرير المدقق:

[1]. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص654

الشكل رقم (1-3) : نموذج تقرير بدون تحفظ

تطبيق للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب ..... يشرفني أن اقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من .....إلى .....

1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج) نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات ..... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط، الماضي بالإضافة على الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2) معلومات:

طبقا للقانون ألمكم بالأمور الآتية:

تم في .....

يوم .....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2012/2011، بالاعتماد على:-dspace.univ Biskra.dz:8080/jspui/handle، ص 31

الشكل رقم (1-4) : نموذج تقرير متحفظ

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من ..... إلى .....

1) تقرير المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

" ملاحظات تصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملة اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومة المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج) يجب عليّ ظان أبدتحفظات حول النقاط الاتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظر للاجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر أنه بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحة ..... لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصداقية، وتعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم فب نهاية النشاط.

2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في .....

يوم .....

الإمضاء.....

المصدر: نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره،ص 32

الشكل رقم (1-5) : تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

إلى.....

تقرير عام

رفض الإدلاء بالشهادة

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب ..... يشرفني أن اقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطيّ الفترة: من .....إلى .....

تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت ما يلي:

.....

أثناء قيامي بعملية المراقبة قمت بانتقاء الملاحظات التالية:

.....

.....

.....

كما هي مقدمة في الصفحات.....، لهذا التقرير والتي لا تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومة المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

اسم المدقق.....

في..../...../....

العنوان .....

الإمضاء

المصدر: نسرين حشيشي،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره،ص 33

الفرع الثالث: أهمية إعداد التقرير مراجع الحسابات الخارجي

تظهر أهمية التقرير مراجع الحسابات في عدة عوامل أهمها:[1]

1. يُعد التقرير خلاصة لما وصل إليه مراجع الحسابات الخارجي في عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع فرصة التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات الإدارة، والتي تنعكس في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي:

[1] نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصاريف الإسلامية، مرجع سبق ذكره، ص 265-266.

2. تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات الخارجي باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة.
3. إن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يعتبر المؤشر على مدى التزام الإدارة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها في إعداد والنشر القوائم المالية:
4. يُتبر تقرير مراجع الحسابات الخارجي الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية لإبراز أوجه القصور وإهمال

ومما سبق يتضح ان تقرير المراجعة له أهمية بلغة خاصة للأطراف المهتمة كالمساهمين والمتعاملين الاقتصاديين الخارجيين، ويجدر الإشارة إلى ان تقرير له أهمية للمراجع في حد ذاته خاصة وانه يُظهر مدى نجاحه في إعداد وعرضه مستوفيا للمعايير كأحد المؤشرات الهامة على أدائه لمهمته.

المطلب الثالث : دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة و المصداقية في المعلومات المحاسبية

يلعب المدقق الخارجي دور مهم وفعال من خلال الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وما ينتج عنها من مخاطر جوهرية ، وذلك بإضفاء الثقة و المصداقية في المعلومات المحاسبية وتجعلها أكثر جودة وفائدة لمستخدميها من خلال قيامه بإبداء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية ، التي تعدها الشركة خلال تقريره المدعم بالقوائم المالية

الفرع الأول : الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .

ولتحقيق جودة المعلومات المحاسبية يتأكد المدقق الخارجي من مدى اعتماد الشركة على أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات ، ويمكن توضيحها فيما يلي[1]

الإفصاح في صلب القوائم المالية : حيث وضح المعيار IAS 1 كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من مبادئ محاسبية وقواعد وطرق العرض وذلك لضمان قابلية مقارنتها ، والقوائم المالية التي يجب على الشركة إعدادها هي الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول تغير الأموال الخاصة ، جدول تدفقات الخزينة وملحق[2]

استخدام المصطلحات و العرض المفصل :إن أهمية المصطلحات وبعض التفصيلات تكمن في المساعدة على الوصف الصحيح لبنود القوائم المالية من أجل تسهيل الغموض في المعلومات ، كما أن للاختصار في عض البنود تكمن في تحديد المعنى بدقة وتجنب التضليل .

الإفصاح عن الملاحظات و الإيضاحات : لقد تطور حجم وجود الملاحظات و الإيضاحات في التقارير السنوية ، نتيجة لأهميتها في تفسير و الشرح البنود الغامضة ويجب تجنب التكرار في الشروحات وكذا عدم الإفراط في استخدام الملاحظات و الإيضاحات .

استخدام الجداول و الملاحق الإضافية :إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية ، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك

---

1. صديقي مسعود وصديقي فؤاد،" انعكاسات النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر"، الملتقى الوطني حول :واقع .وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي5 -6 ماي 2013 ، ص5-6 .
2. محمد أبو نصار وجمعة حميدات،" معايير المحاسبة والإبلاغ المالي"، دار وائل للنشر، عمان، 2008 ، ص20

القوائم المالية .كما أن استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكملة ومهمة لفهم ، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب و الشكل و المحتويات ويشمل الملحق المعلومات التالية[1] :

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية .
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية المالية ، حساب النتائج ، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة .
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و الفروع أو الشركة الأم وكذلك التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة صادقة

الفرع الثاني : معايير جودة المعلومات المحاسبية

أهم المعايير التي تحجج جودة المعلومات المحاسبية مايلي [2]

1. **معايير قانونية :** التي يتم من خلالها سن التشريعات و القوانين التي تتعلق بتنظيم عمل الشركات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في الشركة ([3])، وذلك بما يتوقف مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات الإفصاح الكافي عن أدائها .
2. **معايير رقابية :** تعتبر الرقابة الركيزة مهمة بالنسبة لكل من مجلس الإدارة و المستثمرين ، ويتوقف نجاح العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل الأجهزة الرقابية في تنظيم المعالجة المالية إن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد و القوانين المطبقة
3. **معايير مهنية :** تهنم الهيئات و المجالس المهنية بإعداد معايير المحاسبية و التدقيق لضبط أداء العملية المحاسبية ،مما ينتج عليه ضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وهذا ما نتج عنه ظهور مفهوم مساءلة الإدارة من قبل المساهمين للاطمئنان على استثماراتهم
4. **معايير فنية :**إن مفهوم جودة المعلومات تتحقق بتوفر معايير فنية التي تعكس على جودة التقارير المالية ، وعليه يمكن القول أن وجود التقارير المالية وعليه يمكن القول أن وجود معايير لضبط جودة القوائم المالية يكون له أثره كبير في تحسين الأداء المالي[4]

الفرع الثالث : دور تقرير المدقق الخارجي في التقليل من عدم تماثل المعلومات

بسبب الفضائح المالية الخطيرة التي أدت إلى زوال بعض الشركات ، نتيجة غياب جودة المعلومات ، مما دفع الهيئات الرقابية إلى فرض مجموعة من التقارير إلى توصيل المعلومات لمختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركة يقوم المدقق

---

[1]. الجريدة ال رسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب سنة 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 ، يحدد قوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، الفصل8 ، ص38

[2] هوام جمعة ولعشوري نوال، مرجع سابق،ص 18-19

[3] .2 فاطمة الزهراء رقايقية،" مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات– دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 1 ، 2014ص 55 ، .

[4]. المرجع نفسه ، ص 19.

الخارجي بفحص المعلومات الواردة في التقارير المسيرين وهذا حسب المادة 23-1 من القانون 10-1 [1]نصت على مايلي " يضطلع المدقق الخارجي بالمهام التالية :

يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو ألشركاء أو حاملي الأسهم ..." ، كما تطرقت المادة 745 مكرر 4-2 من القانون التجاري الجزائري[2] إلى هذا الموضوع بقولها :" كما يدققون في صحة المعلومات في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ، حسب الخالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين ...'

وعليه فإن على المدقق الخارجي المعلومات فحص المعلومات الواردة في تقرير المسيرين وذلك لتفادي إعطاء أية معلومات خاطئة للمساهمين ، كما ألزم المشرع الجزائري مسيري الشركة وضع تقارير تحت تصرف المدقق الخارجي وذلك لمدة أربعة أشهر على الأكثر قبل إقفال السنة المالية وهذا حسب المادة 716 من المدقق القانون التجاري الجزائري كما أن هناك مهام أخرى تقع على عاتق المدقق الخارجي لتخفيض عدم تماثل المعلومات نذكر منها

1. مهام تتعلق بإعلام حملة الأسهم : يلتزم المدقق الخارجي بإعلام حملة الأسهم بعض الأمور التي تتعلق ب :

الاتفاقيات المبرمة بين الشركة واحدة مسيريها

تعديل تقديم الحسابات أو طرق التقييم

2. مهمة الكشف عن أخطاء والمخالفات المكتشفة أثناء المراقبة .
3. إعلام المسيرين كما جاء ذلك في المادة 34 من القانون 10-01 و المادة 23-05 من القانون 10-01 على المدقق الخارجي أن " يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة[3] ".

---

[1]. قانون رقم10 -01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

[2]. الأمر رقم75 -59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.

[3]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد30 ، المرسوم التنفيذي رقم 11/ 02 المؤرخ في 23 جمادي الثانية 1432 الموافق ل 26 ماي2011 ، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ص19

خلاصة :

تم التطرق في هذا الفصل إلى التدقيق الخارجي بصفة خاصة ،بحيث ظهرت الحاجة الماسة إلى وجود شخص محايد ومستقل يقوم بفحص إعمال وأنشطة المؤسسات وتحقق من سلامتها ، كما تبين لنا أن المدقق الخارجي ينهي مهمته بإعطاء رأيه حول صدق وشرعية الحسابات مدعم بأدلة وقرئن إثبات ،أي معرفة هل الحسابات تعكس كليا ، جزئيأو لا تعكس المالية للمؤسسة موضوع التدقيق ، ولكي يصل إلى هذا الرأي عليه جمع معلومات حول محيطها ، ومحتوى المنتج النهائي لها و المتمثل في الوثائق المالية .

ولذلك يعتبر قيام المدقق الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق برنامج عمله داخل المؤسسة لأول مرة .كما أن له دور جوهري يتركز حول توفير الثقة في القوائم المالية المدققة وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني,

خاتمة الفصل:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق الخارجي هو عبارة عن الدراسة الإنتقادية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة من طرف مهني مستقل ،و ذلك بهدف تقديم رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية و التي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة.

و قد ازداد الاهتمام بالتدقيق الخارجي و هذا نظرا للدور الذي يلعبه و الفائدة التي يعود بها سواء للأطراف الداخلية للمؤسسة أو الأطراف الخارجية نجد أن التدقيق الخارجي يضم ثلاث أنواع إلا أن لكل نوع معايير و قواعد تحكم ممارسته، و التي يجب احترامها و تطبيقها عند ممارسة عملية التدقيق الخارجي.

إن المدقق الخارجي كغيره من المهنيين فعند قيامه بأداء مهامه يتمتع بمجموعة من الحقوق و تقع عليه واجبات يقوم بتحقيقها و يتحمل مجموعة من المسؤوليات.

إن المدقق الخارجي عند قيامه بممارسة مهنته ،يقوم بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق حتى يستخرج نقاط القوة و الضعف لهذا النظام ، حيث أنه يركز على نقاط الضعف و يجمع أدلة الإثبات الكافية و المقنعة حتى يدلي برأيه حول مدى عدالة القوائم المالية.

الفصل الثاني:
دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي

مقدمة الفصل:

تسعى المؤسسة دوما لأن تكون في أفضل صورة سواء كان أمام الملاك أو العملاء أو المسيرين أو الزبائن...،

و حتى تتمكن من ذلك أصبحت المؤسسة اليوم تهتم بتحسين أدائها المالي و بالطريقة التي تستطيع أن تتفوق بها أمام منافسيها ، فالأداء المالي يعتبر من بين الأسس التي تبنى عليها المؤسسة ، فهو يهتم بربحية المؤسسة و بالتالي بقائها و إستمراريتها و حتى تستطيع المؤسسة التميز بأدائها المالي فهي تمارس الرقابة في مختلف المستويات التنظيمية ، ففيما سبق كانت مسؤولية الرقابة و تحسين الأداء المالي تلقى على عاتق مراقب التسيير و المدقق الداخلي ، لكن حاليا و بالنظر إلى التطورات الحديثة في مهنة التدقيق أصبح المدقق الخارجي يلعب دورا مهما في تقييم و تحسين الأداء المالي و تحقيق فعاليته.

و للتعرف أكثر على الأداء المالي و لتحديد دور المدقق الخارجي في تحقيق فعاليته ، فإننا سنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول تحت عنوان ماهية الأداء المالي و الذي سنتطرق فيه إلى مفهوم الأداء و تطوره و علاقته بالفعالية و تقييم الأداء المالي و أهدافه و العوامل و خطوات تقييم الأداء المالي، أما في المبحث الثاني الذي جاء تحت عنوان أسس تقييم الأداء المالي و الذي تطرقنا فيه إلى مصادر معلومات تقييم الأداء المالي و الأطراف المستفيدة منه ،أما في المبحث الثالث الذي جاء تحت عنوان دور التدقيق الخارجي في تقييم الأداء المالي و تحقيق فعاليته فسنتطرق فيه إلى المؤشرات التقليدية و الحديثة لتقييم الأداء المالي و أخيرا دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي في المؤسسة.

المبحث الأول : ماهية الأداء المالي

تسعى دائما المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق فعالية أداء مالي وهذا ما سيتناوله هذا المبحث

المطلب الأوّل: مفهوم الأداء و تطوره وعلاقته بالكفاءة و الفعالية

رغم الدراسات العديدة التي أجريت حول موضوع الأداء ،إلاّ أنّ الكتاب في هذا المجال لم يتوصلوا إلى إجماع حول مفهوم محدّد له نظرا لتعدد اتجاهاتهم و اختلاف الأهداف المتوخاه من دراساتهم[1].

الفرع الأوّل : مفهوم الأداء و تطوره :

هنالك عدة تعاريف للأداء نخص بالذكر ما يلي:

التعريف الأوّل : يستمد مصطلح الأداء أصله من اللغة الإنجليزية و بالذات من الفعل to perform و الذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل[2].

التعريف الثاني: الأداء هو:"تعظيم المخرجات تحت قيد تدنئة المدخلات ،أي قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بواسطة الحصول على أقصى مخرجات مع ضمان تدنئة المدخلات ، و يمكن التعبير عنه بمؤشرات مالية و غير مالية ".[3]

التعريف الثالث: عرّف الأداء أيضا بأنهّ: " محصلة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها كافة و توجيهها نحو تحقيق أهدافها ، فالأداء هو دالة لأنشطة المؤسسة كافة و هو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من جوانبها المختلفة ، و هو الفعل الذي تسعى أطراف المؤسسة لتعزيزه ،و بالتالي فإنّ الأداء يعكس نجاح أو فشل المؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق أهدافها.[4]"

التعريف الرابع: أمّا Françoise Giraud فقد عرّف الأداء بأنهّ يمثل الثنائية)تكلفة،قيمة(:" فهو يرى أنّ مفهوم الأداء توسع و ذلك بالنظر إلى تعدد و تنوع مجالاته ،فهو يشمل في آن واحد تدنية التكاليف و إنتاج القيمة ،فحسب رأيه فإنّ المؤسسة التي تحقق المردودية و المتمتعة بأداء عالي هي تلك المؤسسة التي تستطيع أن تنجز و تحقق مختلف أنشطتها و أعمالها بكفاءة و فعالية عالية، أي أنّهّا تتحكم في تكاليفها من جهة ،و من جهة أخرى تقوم بإنتاج القيمة)تحقق أهدافها).

إنّ المؤسسة القادرة على تلبية احتياجات عملائها و إرضائهم)تقديم الخدمة أو السلعة المطلوبة وذات النوعية الجيدة تقديم الطلبية في التاريخ المحدّد ،القيام بأداء الخدمات المطلوبة في الآجال المحددة .....إلخ (، بدون أن تأخذ بعين الاعتبار التكاليف التي تتكبدها فحتما هذا سيعود عليها بالخطر خاصة في المدى البعيد، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تقوم بإنتاج القيمة لكن بالأخذ بعين الاعتبار تدنئة التكاليف في كل العمال اليومية التي تقوم بها"[5]

---

[1]) الشيخ الداوي ، تحليل أثر التدريب على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية ،مجلة الباحث ،العدد السادس ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ، 2008 ،ص09.

[2]- ECOSIP , Dialogue autour de la Performance en Entreprise , 2ème édition , Paris,1990,P18

[3]) علاء فرحان طالب و إيمان شيحان المشهداني ،الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي للمصارف ،دار الصفاء ،عمان،2011 - ص65 .

[4]) المرجع السابق ،ص66.

[5]- Françoise Giraud et les autres , Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance ,2ème édition,) Gualino éditeur,Paris , 2004 , PP 68-69.

التعريف الخامس: عرف الأداء أيضا بأنهّ عبارة عن :" النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية - على اختلاف أنواعها -و التأثيرات الخارجية و استغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها"[1]

و هناك من الباحثين من يعتقد أن مفهوم الأداء يقتصر على المورد البشري دون غيره من الموارد الأخرى، فعرفوه بأنهّ قيام الفرد بالأنشطة و المهام المختلفة التي يتكون منها عمله.

من خلال ما سبق نستنتج أنّ الأداء هو عبارة عن قدرة المؤسسة على تجسيد أهدافها المسطرة في نتائج فعلية،و التي تحققها المؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة في ظل ظروف بيئتها الداخلية و الخارجية.

الفرع الثاني : الكفاءة و الفعالية وعلاقتها بالأداء

1- مفهوم الكفاءة: و هي :"القدرة على تحقيق الأهداف بأقل تكاليف"[2].

وعرفت أيضا بأنهّا :" النسبة بين النتائج المحققة و الموارد المستخدمة ،أي النسبة بين المخرجات و المدخلات "

الكفاءة = النتائج المحققة ÷ الموارد المستخدمة = المخرجات ÷المدخلات

مفهوم الفعالية : تعبر الفعالية عن القدرة على تحقيق الأهداف [3]. و يمكن التعبير عن الفعالية بالعلاقة التالية:

الفعالية = **النتائج المحققة ÷ الاهداف المسطرة = المخرجات المحققة ÷ المخرجات المسطرة**

وتعرف الفعالية كنظام بأنهّا :" مدى استعداد المؤسسة على البقاء ، التكيف ،الاحتفاظ بنفسها و نموها ، أي مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها و التي تشمل الأهداف طويلة الأجل ، الأهداف متوسطة الأجل و الأهداف قصيرة الأجل" [4].

و في تعريف آخر للفعالية الذي ينص على أنهّا :" محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمؤسسة بما تحتويه من أنشطة فنية و وظيفية و إدارية و ما يؤثر فيه من متغيرات داخلية و خارجية لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة" [5].

و الشكل التالي يبين مكونات الكفاءة و الفعالية :

---

[1]) وائل محمد صبيحي إدريس وطاهر محمد منصور الغالبي ،أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ،الطبعة الأولى ،دار وائل- للنشر،عمان، الأردن، 2009،ص39

[2] -Vincent Plauchu et Nacer-Eddine Sadi , Mesure et Amélioration des Performances Industrielles,

[3] Brigitte Doriath, Christain Goujet, Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance, 3ème édition, Dunod,Paris,2007,p172

[4]) ناصر دادي عدون،اقتصاد المؤسسة ،الطبعةالثانية،دار المحمدية العامة ، الجزائر ،دون ذكر سنة النشر ، ص .319

[5]) عبد السلام أبو قحف ،أساسيات التنظيم و الإدارة ،دار الجامعة الجديدة ،مصر ، 2009 - ،ص25.

الشكل رقم(2-1) :مكونات الكفاءة و الفعالية

كفء	- الأهداف تتحقق - حسن استخدام الموارد	- لأهداف لا تتحقق، - الموارد لا تضيع ولا يساء استخدامها (حسن استخدام الموارد).
استخدام الموارد		
غير كفء	- الأهداف تتحقق، - سوء استخدام الموارد (ضياع الموارد)	- الأهداف لا تتحقق، - تضييع الموارد (سوء استخدامها)
	فعال	تحقيق الأهداف / غير فعال

المصدر: عبد السلام أبو قحف ، مرجع سابق،27

من خلال هذا الشكل نلاحظ وجود ارتباط وثيق بين الكفاءة و الفعالية، لكن هذا لا يعني أنهّ يمكن لإحداهما أن تحل محل الآخر، فقد تكون المؤسسة ذات كفاءة إذا كان بإمكانها إنتاج كمية معينة من المخرجات باستخدام أقل قدر من المدخلات ،إلا أنهّ رغم ذلك لن تكون فعالة إلاّ إذا حققت الأهداف التي حدّدتها و خططت للوصول إليها مسبقا و التي قد يكون من بينها مثلا ترشيد استخدام الموارد، أي تحقيق الكفاءة،وهو ما يبين أنّ مجال الفعالية أوسع مقارنة بالكفاءة، فإذا نظرنا إلى الفعالية على أنهّا درجة نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية ،فإنّ الكفاءة .

تعتبر المدخلات الهامة في تحقيق هذه الفعالية[1]، لأنهّ من غير الممكن أن نتصور أنّ المؤسسة تحقق أهدافها الطويلة و المتوسطة المدى مع تبذيرها لمواردها المتاحة ،و هذا ما جعل الكثير من الدراسات تنظر إلى الفعالية كمتغير تابع يتحدّد بتأثير عدد من المتغيرات المستقلة، و إحدى هذه المتغيرات الهامة هي الكفاءة في استخدام الموارد لتحقيق الأهداف.

المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي و العوامل المؤثرة عليه

الفرع الأول:تعريف الأداء المالي

حظي الأداء المالي بالعديد من التعاريف إلاّ أنّ كلها تنصب في إطار واحد و من بين تعريفاته ما يلي:

التعريف الأوّل : يعرف الأداء المالي على أنهّ: " تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة و مجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات ،جدول حسابات النتائج ،و الجداول الملحقة ،و لكن لا جدوى من ذلك إن لم يأخذ الظرف الاقتصادي و القطاع الصناعي الذي ينتمي إليه

[1]) ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص- 321

المؤسسة النشطة في الدراسة،و على هذا الأساس فإنّ تشخيص الأداء يتم بمعاينة المرد ودية الاقتصادية للمؤسسة و معدّل نمو الأرباح ". [1]

التعريف الثاني : يعرف أيضا على أنهّ :" مدى تمتع و تحقيق المؤسسة لهامش أمان يزيل عنها حالة الإعسار المالي وظاهرة الإفلاس" . [2]

من خلال التعريفين السابقين يتضح أنّ الأداء المالي يتجسد في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية ،وذلك بالاعتماد على مصادرها الداخلية و الخارجية تفاديا لحالة الإعسار المالي و ظاهرة الإفلاس.

الفرع الثاني : تقييم الأداء المالي وأهدافه

عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة تعني : "تقديم حكم له قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة و ذلك لخدمة رغبات أطرافها المختلفة ،أي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياسا للنتائج

المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محدّدة سلفا "[3] .

أهداف تقييم الأداء المالي

تهدف عملية تقييم الأداء المالي لتحقيق ما يلي [4]:

- الوقوف على مستوى انجاز الوحدة الاقتصادية الكشف على مواضيع الخلل و الضعف في نشاط المؤسسة مع بيان مسبباتها ووضع الحلول اللازمة لتصحيحها
- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في المؤسسة من خلال قياس إنتاجية كل قسم وتحديد إنجازاته سلبا أو إيجابا.
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائدا أكبر بتكاليف أقل
- تسهيل التقييم الشامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني بالاعتماد على نتائج تقييم كل مؤسسة على حدى

الفرع الثالث : العوامل المؤثرة على الأداء لمالي

تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة مجموعة من العوامل الداخلية و الخارجية من أهمها [5]:

- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال
- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة
- الرقابة على التكاليف
- التغيرات العلمية و التكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات

---

[1]) عبد الغاني دادن ، قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر بإستعمال المحاكاة- المالية ،أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ، 2007 - 2006 ،ص36

[2]) المرجع السابق،ص20

[3]) بن خروف جليلة ، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرارات ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل- شهادة الماجستير في علوم التسيير ،فرع مالية المؤسسة ،جامعة أحمد بوقرة ،بومرداس ، 2009 - 2008 ،ص77

[4]) مجيد الكرخي ،تقويم الأداء باستخدام النسب المالية ،الطبعة الأولى،دار المناهج ،عمان، 2007 - ،ص31

[5]) فرحات جمعة ،الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ، المملكة العربية السعودية ، 2000 - ،ص39

- القوانين و التعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة و قوانين السوق السياسات المالية و الاقتصادية للدولة.

المطلب الثالث : أهمية وخطوات تقييم الأداء المالي:

الفرع الأول : أهمية تقييم الأداء المالي

وتتمثل أهمية تقييم الأداء المالي في ([1]):

- ❖ الكشف على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها من أجل مكافئة عوامل الإنتاج
- ❖ يؤدي إلى الكشف عن عناصر ذات كفاءة وتحديد العناصر ذات الاحتياج من أجل النهوض بأدائها
- ❖ توفير تقييم الأداء المالي مقياسا لمدى نجاح المؤسسة خلال سعيها لمواصلة نشاطها وتحقيق أهدافها وذلك النجاح مقياس مركب يجمع الفعالية و الكفاءة ، و بالتالي فهو يشمل كل منهما وفي كلتا الحالتين تستطيع لمؤسسة البقاء و الاستمرار في العمل
- ❖ يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام و المؤسسات المختلفة بدوره يدفع المؤسسة إلى تحسين مستوى أدائها

يحتاج الأداء المالي إلى خطوات ومتطلبات لنجاحه ومنه يمكن إيضاحها باختصار فيما يلي :

الفرع الثاني : خطوات تقييم الأداء المالي

الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل ،حيث أن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات و القوائم و التقارير السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة

احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية و السيولة و النشاط و الرفع المالي و التوزيعات ،ويتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في رفع عملية تقييم الأداء المالي :

دراسة وتقييم النسب بعد استخراج النتائج ويتم معرفة الانحرافات و الفوارق وموطن الضعف بالأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع

وضع توصيات الملائمة معتمدين على تقويم الأداء المالي من خلال النسب بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسات للتعامل معها ومعالجتها[(2)]

المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء المالي :

تتطلب عملية تقييم الأداء المالي بعض المتطلبات الأساسية التي يتم من شأنها الارتفاع بدرجة التقييم إلى مستوى الدقة و الموثوقية تساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيحي الانحرافات وتحديد المسؤوليات و الارتقاء بالنتائج إلى المستويات المرغوبة ،ومن بين هذه المتطلبات نذكر مايلي [(3)]:

أن يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة واضحا تحدد فيه المسؤوليات و الصلاحيات لكل مدير ومشرف بدون تداخل بينهما .

---

[1]) إبراهيم الخلوف الدلكاوي، نفس المرجع السابق، ص37

[2]) .محمد محمود خطيب، نفس المرجع السابق، ص51

[3]) 88.جميل جريسات، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق، الدنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 1995 ، ص ص87

أن يتوفر للمؤسسة مسؤولين قادرين على تقييم الأداء المالي متفهمين بدورهم وعارفين بطبيعة المؤسسة ومتمكنين من تطبيق المعايير و النسب و المؤشرات التقويمية بشكل صحيح

أن يتوفر للمؤسسة نظاما متكاملا وفعالا للمعلومات و البيانات و التقارير اللازمة لتقويم الأداء بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة ومنتظمة ، تساعد المسؤولين في الإدارات على اختلاف مستوياتهم من اتخاذ القرار السليم و السريع في الوقت المناسب لتصحيح الخطاء وتفادي الخسائر في العمليات الإنتاجية

يتعين على القائم بالتقييم معرفة مكونات القوائم المالية إلى جانب القوانين و التشريعات ذات صلة بالموضوع ، نظرا لما يكتسبه القطاع من حيوية وحساسية في آن واحد.

أن لا يقتصر هدف تقييم الأداء على كشف الانحرافات فقط بل يجب أن يمتد إلى تحليل ودراسة أسبابها من أجل اقتراح وسائل التصحيح المناسبة

المبحث الثاني : أسس تقيم الأداء المالي

هناك عدة جوانب وقواعد التي يجب على المحلل المالي اتخاذها بعين الاعتبار للوصول إلى أداء مالي جيد باعتباره هو المقوم الأساسي لمعرفة سير المؤسسة و الحفاظ على بقائها واستمرارها

المطلب الأول : مصادر معلومات تقييم الأداء المالي

إن أول مرحلة في عملية تقييم الأداء المالي هي مرحلة جمع المعلومات وفحص المعلومات هي نقطة الانطلاق، فيشترط للمعلومات أن تكون بالجودة في الوقت المناسب وتقسيم مصادر المعلومات يختلف حسب كل باحث ، فمنهم من يقسمها إلى مصادر داخلية وخارجية ويقسمها باحث أخر إلى المعلومات العامة ، المعلومات القطاعية ، المعلومات الخاصة بالمؤسسة ..إلخ

والتقسيم الذي سيتم انتهاجه في هذا المطلب هو مصادر خارجية ونظم المعلومات العامة و المعلومات القطاعية ومصادر خارجية نظم المعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة

أولا المصادر الخارجية :

تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المعلومات من محيطها الخارجي ووهذه المعلومات يتم تصنيفها إلى نوعين من المعلومات كالتالي [1]:

المعلومات العامة تتعلق هذه المعلومات بالظرف الاقتصادي حيث تبين الوظيفة العامة للاقتصاد في فترة معينة وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع هو تأثر نتائجها بطبيعة الحالة الاقتصادية للمحيط كالتضخم و التدهور ، حيث تساعد هذه المعلومات على تفسير نتائجها و الوقوف على حقيقتها

المعلومات القطاعية : تقوم بعض المؤسسات المتخصصة بجمع المعلومات الخاصة بالقطاع ونشرها لتستفيد في إجراء مختلف الدراسات المالية و الاقتصادية ، فهذا النوع من المعلومات على العموم تتحصل عليه المؤسسة من تقارير المؤسسات الاقتصادية و الدولية ، النشرات الاقتصادية ، حيث تجمع المعلومات وتحليلها واستخراج نسب قطاعية عليها يتم إجراء المقارنة

[1]) لسلوس مبارك، التسيير الدالي، ديوان الدطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004 ، ص17

ثانيا : المصادر الداخلية

تتمثل المعلومات الداخلية المستعملة في عملية تقييم الأداء المالي عموما في المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة وتتمثل هذه المعلومات في الميزانية وجدول حسابات النتائج و الملاحق وهي كالأتي[1] :

الميزانية : تقدم مصلحة المحاسبة العامة إلى المسيرين المكلفين بإجراء عملية تقييم الأداء المالي وثيقة محاسبية ختامية هي الميزانية المحاسبية ومجموعة من المعلومات التي تمكنهم من إعداد الميزانية المالية التي يمكن الاعتماد عليها كمعلومات مالية مساعدة على تقييم الأداء المالي ، ويطلق عليها قائمة المركز المالي ، حيث عرفت على أنها صورة لوضعية المؤسسة في وقت ما أي تظهر ذمة المؤسسة في جدول مكون من قسمين قسم به عناصر الأصول و الأخر به عناصر الخصوم ، كما يقصد بقائمة المركز المالي ما لدى المؤسسة من ممتلكات أو موجودات في لحظة زمنية معينة .

جدول حسابات النتائج : يعد وثيقة محاسبية نهائية تلخص نشاط المؤسسة دوريا ويتمثل في جدول يجمع مختلف عناصر التكاليف و الإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة في دورة معينة ويعرف على أنه تقرير يقيس قدرة المؤسسة على تحقيق الإرباح وذلك من خلال مقابلة الإيرادات خاصة بفترة زمنية معينة بالنفقات التي تساهم في تحقيق الإيرادات كما يطلق على هذه بقائمة الدخل .

الملاحق : الملحق هو وثيقة شاملة تنشئها المؤسسة هدفه الأساسي هو تكملة وتوضيح فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج ، فهو يمكن أن يقدم المعلومات التي تحتويها الميزانية وجدول حسابات النتائج بأسلوب آخر.

يجب على الملاحق أن تمكن الإطراف الموجهة إليها الميزانية وجدول حسابات النتائج من الفهم الجيد لها وتقدم هذه الملاحق نوعين من المعلومات الكمية أو الرقمية الموجهة لتكملة بعض عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج ، المعلومات غير الرقمية تتمثل في التعليقات الموجهة لتسهيل وتوضيح فهم المعوقات المرقمة

المطلب الثاني : الإطراف المستفيدة من تقييم الأداء المالي

هناك مجموعة من الأطراف تقوم أو تطلب تقييم الأداء المالي وذلك لاستعماله في أغراض مختلفة ولاتخاذ قرارات مختلفة مبنية على تلك المعلومات ، ومن هذه الأطراف نذكر مايلي[2] :

المستثمرون : يهتم المساهم كثيرا بالعائد على رأس المال المستثمر القيمة المضافة و المخاطر المتعلقة بالاستثمار في المؤسسة ومن خلال تقيين تلك الجوانب يتخذ قراره بشأن الاحتفاظ أو التخلي عن الأسهم التي يمتلكها

إدارة المؤسسة : يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الوسائل التي يتم بموجبها تحليل نشاط المؤسسة و التوصيل إلى نتائج الأعمال وهذا التقييم يتم عرضه على أصحاب حقوق الملكية أو الجمعية ، بحيث يظهر هذا التقييم مدى كفاءة الإدارة في إنجاز وظيفتها

الموردون : يمنح الموردون أجالا لاستفتاء حقوقهم من عملائهم ، ولكن قبل ذلك التأكد من استقرار الأوضاع المالية وسلامة المركز المالي عندهم ويتم اتخاذ قرار المنح من عدمه أو التخفيض فيه على ضوء ذلك و يستفيد

[1]) .ناصر دادي عدون، نواصر لزمد فتحي، دراسة حالات مالية، دار الأفاق، الجزائر، 1991 ، ص ص10 -14

[2]) 2سميحة سعادة، تقييم الأداء الدالي للمؤسسات الصغيرة والدتوسطة باستخدام جدول تدفقات الخزينة" دراسة حالة الدؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير بورقلة، مككرة مقدمة لنيل شهادة الداستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011 ،ص ص7-8.

الموردون من البيانات التي ينشرها العملاء في تحقيق ما إذا كانت الآجال التي يمنحها لعملائه مماثلة لتلك التي يمنحها المنافسون الآخرون

العملاء : يتطلع العملاء للحصول على أفضل الشروط لأداء التزاماتهم اتجاه الموردون ، ومن خلال المعلومات التي ينشرها المورد يمكن للعميل معرفة إن كانت الآجال التي يحصل عليه الآخرون ، ويتم ذلك من خلال حساب متوسط أجال باستخدام القوائم المالية

الهيئات الحكومية : تقوم الهيئات الحكومية ممثلة في إدارة الضرائب و المصالح بمراقبة النشاط الاقتصادي وتحصيل الضرائب المفروضة من المؤسسات الاقتصادية ، لذلك يمكن القول أن اهتمام الهيئات الحكومية بتقييم الأداء المالي ذو دواعي رقابية وضريبة بالإضافة إلى أهداف أخرى مثل مراقبة الأسعار ،إحصاء النشاطات ..... إلخ

جهات أخرى : هناك جهات أخرى مهتمة بتقييم الاداء المالي للمؤسسة مثل الأفراد و الجهات المتعاملة في سوق الأوراق المالية حيث تقوم بدراسة وتحليل التغيرات السريعة في الأسعار من أجل متابعة توظيفاته .

الدائنون : الدائن هو الشخص المكتتب في سندات المؤسسة أو المحتمل شراؤه للسند المصدرة أو الاكتتاب في القرض الجديد أو بصد إقراض المؤسسة ، وقد يكون الدائن بنكا أو مؤسسة مالية وتختلف وجهة نظر الدائنين باختلاف مدة القرض .

المطلب الثالث : التقارير الرقابية لتقويم الأداء المالي

يمكن تلخيص التقارير الرقابية التي تقوم بتقويم الأداء المالي فما يلي [1]:

هي تلك التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة تلك المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقويم الأداء للأنشطة المختلفة، وبمساعدة تلك التقارير تتم الرقابة من خلال موازنة الأداء الفعلي بمختلف الأنشطة بالمعايير أو الموازنات الموضوعية مقدما للتحقيق من الأداء الفعلي يسير في إطار الأهداف المحددة وعن تحليل ما قد يظهر من فروق يمكن الكشف عن الأسباب المسؤولة عن هذه الفروق ، وبذلك فإن تقارير الأداء تعد أداء اتصال بين أداء مختلف الأنشطة و المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة لذا فهي تساعد تلك المستويات في تقويم أداء أنشطتها وفي قرارات كفيلة بتحقيق الأهداف المحققة مقدما .

وكما هو معروف من أن العملية الرقابية ملازمة لعملية التخطيط و التنفيذ القرارات فإن النظام المحاسبي يقوم بانجاز عملية في جوهرها تصوير لحالة الأداء الفعلي فتجمع البيانات عن هذا الأداء وتقارن وتوصل النتائج للإدارة في هيئة تقارير بيانية ورقمية ، وتساعد تقارير تقويم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف وذلك بتحفيز العاملين حيث يقومون بتعديل الأنشطة أو الخطط أو كليهما معا عندما تحدث انحرافات عن الخطط الموضوعية ، ولكي تتوفر الفعالية لتقارير على الأداء المالي فإنها يجب أن تتصف بعدة مميزات أهمها :

[1]) .أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، 1997 ، ص5

توافر معايير لتقويم الأداء التي تضعها الإدارة لمشاركة العديد من المختصين في المؤسسة مثل الفنيين و الاقتصاديين و المحاسبيين من المسؤولين الذين ترى الإدارة أهمية مشاركتهم لقياس الأداء و المعلومات التي تتضمنها

ملائمة التقارير لاحتياجات مستخدميها ومتخذي القرارات وتكون التقارير محكمة الصياغة

يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب حتى لا تفقد المعلومات أي تسلم إلى الجهات المختصة في المؤسسة قبل اتخاذ القرار.

يجب أن تراعي التقارير الجوانب السلوكية للأفراد بحيث تحفز العاملين نحو العمل وتساعدهم في انجاز أعمالهم كما يجب أن تعمل على دفع العاملين في اتجاه التوافق مع أهداف الإدارة كما تعبر عنها الموازنة الشاملة ومعايير التكاليف .

الدقة تعد من أهم الجوانب التي يجب أن تتميز بها تقارير فينبغي أن تكون بياناتها واضحة دقيقة وسهلة الفهم وهنا يأتي دور الرقابة الداخلية في تحقيق من دقة البيانات المحاسبية .

المبحث الثالث : دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي

تعد المؤشرات المالية من الأدوات المهمة لتقييم أداء المؤسسة و قدرتها على مواجهة التزاماتها المستحقة عليها حاليا ومستقبليا لأنها تمثل أداة شخصية أساسية من أدوات التحليل المالي و التي يمكن تقسيمها إلى مؤشرات تقليدية و المتمثلة في المؤشرات المالية و المؤشرات الحديثة والمتعلقة بالجانب الإستراتيجي للمؤسسة، وفي هذا المبحث سنتناول أهم هاته المؤشرات بشيء من التفصيل .هذا ويعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية ،من أجل إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات و القوائم المالية،وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية،فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معينة.من خلال ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى مؤشرات تقييم الأداء المالي وأهمية التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي.

المطلب الأوّل : المؤشرات التقليدية لتقييم الأداء المالي

تتمثل المؤشرات التقليدية المستخدمة في تقييم الأداء الملي في مؤشرات التوازن المالي و النسب المالية و هذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

الفرع الأول : تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي

هناك ثلاث مؤشرات للتوازن المالي والتي تستخدم من طرف المحلل المالي ،و تتمثل أساسا في رأس المال العامل ،احتياجات رأس المال العامل و الخزينة.

أوّلا : رأس المال العامل (Fr)

هو من أهم مؤشرات التوازن المالي ، و يسمى أيضا هامش الأمان، نجد له عدة تعاريف أهمها : يعرف على أنهّ :" هامش أمان بالنسبة للمؤسسة"[1] .

[1] Patrik Vizzavona , Gestion Financière , 8ème édition , Alger , 1995, P292.(

و يعرف أيضا على أنهّ :"فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة ، بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول المتداولة " [1].

و يمكن حساب رأس المال العامل بطريقتين هما [2]:

- **من أعلى الميزانية** :يتم مقارنة الأصول الثابتة مع رأس المال الدائم

رأس المال العامل = الأموال الدائمة الأصول الثابتة

- **من أسفل الميزانية:** يتم مقارنة الأصول المتداولة مع الخصوم الأقل من سنة.

رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الديون قصيرة الأجل

ثانيا : احتياجات رأس المال العامل) BFR(يتولد الاحتياج المالي للاستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط بواسطة حقوقها لدى المتعاملين و مخزوناتها ، إذ يعتبر المؤشر الأساسي الذي يحدّد احتياجات دورة الاستغلال[3].

و يمكن التعبير على احتياجات رأس المال العامل بالعلاقة التالية[4] :

BFR= **(الأصول المتداولة – القيم الجاهزة( ) الديون قصيرة الأجل تسبيقات بنكية)**

BFR = استخدامات الدورة موارد الدورة

ثالثا : الخزينة(Tr) تتشكل الخزينة الصافية الإجمالية عندما يستخدم رأس المال العامل الصافي الإجمالي في تمويل العجز في تمويل احتياجات دورة الاستغلال و غيرها ،فهي على درجة كبيرة من الأهمية في المؤسسة لأنهّا تعبر عن وجود أو عدم وجود توازن مالي. [5] و يمكن التعبير عن الخزينة بالعلاقة التالية :[6]

Tr = أس المال العامل احتياجات رأس المال العامل

Tr =الأصول المتداولة – الديون قصيرة الأجل( ])الأصول المتداولة – القيم الجاهزة( ) الديون قصيرة الأجل تسبيقات بنكية([

[1] Elie Cohen, Analyse Financière, Edition Economica, Paris, 1990, P134

[2] Jean Louis Amellon , L'essentiel a Connaitre en Gestion Financière, 3ème édition, MAXIMA, Paris ,2002, PP 79-80

[3] محمد المبروك أبو زيد ،التحليل المالي شركات و أسواق مالية ، الطبعة الثانية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية،- 2009،ص07

[4] Christian et Mireille Zambotto, Gestion Financière , Finance d'entreprise, 6ème édition, Dunod Paris ,2004 , P40

[5] شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزءالأول،مكتبة الشركة الجزائرية ،الجزائر،- 2008،ص216.

[6] Patrick Piget , Gestion Financière de l'entreprise ، Economica ، Paris ، 1998، P 101

Tr= القيم الجاهزة تسبيقات بنكية

و بذلك فإن الخزينة تعبر عن القيم المالية التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة خلا دورة معينة،أي أنّها تمثل السيولة النقدية أو شبه النقدية التي في حوزة المؤسسة و التي يمكن أن تتصرف فيها في أي وقت.

 حالات تغير الخزينة : يمكن للخزينة أن تظهر في ثلاثة وضعيات مختلفة هي :[1]

 الحالة الأولى : وجود فائض

رأس المال العامل > احتياجات رأس المال العامل => قيم جاهزة > تسبيقات بنكية => الخزينة > 0

في حالة ما إذا كانت خزينة المؤسسة موجبة و بقيم كبيرة فإنّه يعاب على المؤسسة بأنّها لا تستثمر أموالها ،بل تفضل تجميدها في شكل سيولة متاحة .

 الحالة الثانية : وجود العجز

رأس المال العامل > احتياجات رأس المال العامل => قيم جاهزة < تسبيقات بنكية => الخزينة < 0

إذا كانت الخزينة سالبة و بقيم كبيرة فإنّه يعاب على المؤسسة بعدم قدرتها على سداد ديونها و التي حان موعد استحقاقها ،فهذه الحالة ستؤدي بالمؤسسة إلى الإفلاس

 الحالة الثالثة : التوازن

رأس المال العامل = احتياجات رأس المال العامل => قيم جاهزة = تسبيقات بنكية => الخزينة **< 0**

تكون المؤسسة متوازنة في حالة تساوي قيمها الجاهزة مع تسبيقاتها البنكية ، أي تساوي رأس مالها العامل مع احتياجات رأس مالها العامل ،و في هذه الحالة تكون المؤسسة قد بلغت الحالة المثلى.

الفرع الثاني : تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية

التقنية الثانية المستعملة و التي يستعين بها المقيم و المحلل المالي في ربط القيم المالية و دراستها و تحليل نتائجها و اتخاذ القرارات اللازمة بعدها ،هي طريقة النسب المالية.

يمكن تعريف النسب على أنّها :" علاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل المالي للمؤسسة فيمكن أن تتعلق بصنف من الميزانية أو معطيات أخرى ، كرأس المال أو القيمة المضافة

وتسمح هذه النسب للمحلل المالي بمتابعة تطور المؤسسة ،و تحديد صورتها للمتعاملين المهتمين بها كالمساهمين و البنوك"[2].

فأسلوب النسب المالية هو دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية ،ثم تفسير مدلول تلك العلاقة)النسبة(من خلال مقارنتها مع النسب المعيارية المتعارف عليها بين المحللين الماليين أو السائدة في القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة كما يطلق عليها النماذج المعيارية أو القياسية.

---

[1] PP 104-105،Ibid)

[2] Patrik Vizzavona ,OP.CIT, P141(

و هناك مجموعة كبيرة ومتنوعة من النسب المالية التي تساعد على تقييم الوضع المالي للمؤسسة و تحليله،و لكن من أهم هذه النسب نجد:

أولاّ : نسب التمويل و الاستقلالية المالية

تعبر هذه المجموعة عن نسب الهيكل التمويلي للمؤسسة و مكوناته و مدى اعتمادها على المصادر المختلفة للتمويل سواء داخلية أو خارجية ،و من أهم هذه النسب: نسبة التمويل الدائم، نسبة التمويل الذاتي ، نسبة الاستقلالية المالية ، نسبة القدرة على الوفاء،وتتمثل هذه النسب في([1]):

- **نسبة التمويل الدائم:** تعبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأموال الدائمة الأصول الثابتة للمؤسسة و تحسب بالعلاقة التالية :

الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة

حتى تكون هذه النسبة كمؤشر إيجابي للمؤسسة ،فإنهّ يجب أن تكون قيمتها تساوي الواحد على الأقل، أي قيمة الأموال الدائمة مساوية لقيمة الأصول الثابتة، و هو ما يجعل رأس المال العامل معدوما.

- **نسبة التمويل الذاتي:** توضح هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة في تمويل استثماراتها بإمكانياتها الخاصة ،و تحسب بالعلاقة التالية :

الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة

كلما كانت هذه النسبة أكبر من الواحد كان ذلك مؤشرا على الاستقلالية المالية للمؤسسة في تمويل استثماراتها.

- **نسبة الاستقلالية المالية** : تقيس هذه النسبة درجة استقلالية المؤسسة عن دائنيها و تحسب بالعلاقة التالية:

الأموال الخاصة ÷ مجموع الديون

عادة ما يفضل الماليون أن تكون هذه النسبة محصورة بين 1 و 2 ،و إذا كانت كذلك فإنّ البنكيوافق على اقتراض المؤسسة. ([2])

- **نسبة القدرة على التسديد** : تبين هذه النسبة مدى تغطية الأصول للديون، و تظهر أهمية هذه النسبة خاصة في حالة الإفلاس، فهي تبين مدى مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها عن طريق أصولها ، و تحسب بالعلاقة التالية : ([3])

الأصول ÷ الديون

[1]) بن خروف جليلة ، مرجع سابق، ص- 77

[2]) بوشاشي بوعلام ، المنير في التحليل المالي و تحليل الإستغلال ،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر ،- 1997،ص11.

[3]) - Jean Louis Amellon , OP .CIT, P94

ثانيا : نسب السيولة هي تلك النسب التي تهدف إلى تحليل و تقييم رأس المال العامل و التعرف على درجة سيولة المؤسسة على المدى القصير ،أي أنّ الاهتمام سيكون بعناصر الأصول المتداولة و الإلتزامات المتداولة[1]. و تتمثل هذه النسب في[2] :

- **نسبة السيولة العامة :** تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لإلتزاماتها في المدى القصير عن طريق أصولها المتداولة ، و تعبر هذه النسبة عن توفر هامش الأمان في حالة ما إذا كانت أكبر من" 1" أي توفر المؤسسة على رأس مال عامل موجب، و يعبر على هذه النسبة بالعلاقة :

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة ÷ الديون قصيرة الأجل

- **نسبة السيولة المختصرة:** تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة في تسديد التزامات المستحقة في المدى القصير عن طريق القيم القابلة للتحصيل والقيم الجاهزة،أي إبعاد المخزونات، و يعبر عن هذه النسبة بالعلاقة

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

- **نسبة السيولة الجاهزة** : تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها القصيرة الأجل بالقيم الجاهزة فقط)متاحات نقدية و شبه نقدية (،أي بدون اللجوء إلى المحزونات و الحقوق و يعبر عن هذه النسبة بالعلاقة الآتية:

نسبة السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة ÷ الديون قصيرة الأجل

ثالثا : نسبة النشاط

تستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة في إدارة أصولها ،و تقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة لها في اقتناء الأصول ، و مدى قدرتها على الاستخدام الأمثل لهذه الأصول، و تحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات ، و كذا أكبر ربح ممكن[3] ،و تتمثل هذه النسب في:

- **معدّل تغير رقم الأعمال :** تقيس هذه النسبة مقدار التغير في رقم الأعمال للسنة الحالي مقارنة بالنسبة السابقة أو بعدد من السنوات السابقة ،و يعبر عنها بالعلاقة الآتية[4] :

نسبة تغير رقم الأعمال =)رقم الأعمال للسنة ن □ رقم الأعمال للسنة ن□1(÷ رقم الأعمال للسنة ن□1

---

[1]) دريد آل شبيب ، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ،الأردن ، 2007 - ،ص83 .

[2] P102، 2005، Paris، Edition D'organisation، Analyse Financière ،Jack Forget)

[3]) اليمين سعادة ، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية و ترشيد قراراتها ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل- شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ،باتنة ، 2009 ،ص46.

[4] P113، 2007، Paris، Dunod ، Analyse Financière،Jean-Pièrre Lahille)

معدّل دوران المخزون : تظهر هذه النسبة سرعة دوران المخزون الذي يقصد به عددالمرات التي يدورها المخزون خلال سنة ،و كلما ارتفعت هذه النسبة كان مؤشر جيد على كفاءة المؤسسة لأنّ الأرباح ترتبط به و يحسب كما يلي:

معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات ÷ متوسط المخزون

و يتم حساب متوسط المخزون كما يلي :

متوسط المخزون=(رصيد المخزون في بداية المدة + رصيد المخزون في نهاية المدة)÷ 2

- **مهلة ائتمان الزبائن:** [2]

مهلة ائتمان الزبائن =)الزبائن + أوراق القبض (÷ المبيعات السنوية متضمنة الرسوم × 360**يوم**

كلما انخفضت فترة الإئتمان يعني كفاءة أكبر في استخدام الموارد المالية ،حيث أنّ المؤسسة تحصل ديونها في أقل وقت لتعيد استثماراتها وهو ما يحسن سيولتها.

- **مهلة تسديد الموردين :** [3]

مهلة تسديد الموردين =)الموردين + أوراق الدفع (÷ المشتريات السنوية متضمنة الرسم × 360

يجب أن تكون المدة الممنوحة من الموردين للمؤسسة أكبر من المدة الممنوحة من المؤسسة للعملاء لتفادي أي صعوبات مالية في التسديد.

رابعا : نسب المردودية

تقيس هذه المجموعة من النسب نتيجة السياسات و القرارات المتخذة من طرف مسيري المؤسسة ،و هي تمدنا بالأجوبة الشاملة حول مدى الفعالية الاقتصادية في تسيير النشاط العام للمؤسسة ، و تنقسم المردودية إلى

المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية / المبيعات السنوية الصافية
المردودية الاقتصادية = الفائض الإجمالي للاستغلال / الأصول الاقتصادية
المردودية المالية = نتيجة الدورة الصافية / الأموال الخاصة

- **أثر الرفع المالي:**

يقيس الرفع المالي الأثر الإيجابي أو السلبي لمديونية المؤسسة على مردوديتها المالية و في استطاعة المؤسسة تحسين مردوديتها المالية باستعمال الديون بشرط أن تختلف الأموال الخاصة عن الصفر، و أن يكون معدّل تكلفة هذه الديون أقل من معدّل المردودية2 الاقتصادية و المخاطر التي قد تتعرض لها ، و عليه فهناك حد لا ينبغي تجاوزه.

إذ يمكننا تفسير أثر الرافعة المالية بمعدل مردودية الأموال الخاصة بدلالة معدل مردودية الأصول الاقتصادية و تكلفة الدين .

و يمكن توضيح ذلك من خلال معادلة المردودية المالية ، حيث إذا وضعنا:

rf : المردودية المالية re :

المردودية الإقتصادية i : تكلفة

الديون d : ديون مالية cp :

الأموال الخاصة[1]

$$RF = re\ (re - i)\ d\backslash cp$$

إن الرافعة المالية cp\d تفسر الربح الناتج عن سياسة الاستدانة ،بحيث يظهر أثر الرفع المالي، بشرط أن تكون الديون أكبر من الأموال الخاصة d > cp، كما يجب أن يكون معدل المرد ودية الاقتصادية كذلك أكبر من تكلفة الديون، و بالتالي فمعدل المرد ودية المالية يكون أكبر من معدل المردودية الاقتصادية.

ويمكن تلخيص ذلك من خلال عنصرين أساسين يساعدان على الزيادة في معدل المردودية:

- ✓ الفرق بين معدل المردودية الاقتصادية و تكلفة الديون يكون موجبا
- ✓ ذراع الرفع كبير (مستوى الاستدانة)

خامسا : نسب الربحية

تشير هذه النسب إلى التأثير المتبادل لعناصر السيولة والرفع المالي و إدارة الأصول على الأرباح التي تحققها المؤسسة في النهاية .و يمكن تلخيص أهمها في الجدول أدناه:

الجدول رقم(2-1) :نسب الربحية و دلالتها المالية

النسبة	العلاقة	الدلالة المالية
هامش الربح	صافي الربح بعد الضريبة / المبيعات	تساعد على معرفة النسبة من المبيعات التي تتحول إلى أرباح صافية
معدل العائد على مجموع الأصول	صافي الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول	تشير إلى نسبة الدخل المحقق على إجمالي الأصول المستثمرة
معدل العائد على حق الملكية	صافي الربح بعد الضريبة / حق الملكية	تشير إلى نسبة الأرباح الموزعة لكل مساهم

المصدر: ناصر دادي عدون و نواصر محمد فتحي ،دراسة الحالات المالية ،دار الآفاق، الجزائر، دون ذكر سنة النشر ،ص32

سادسا : نسب السوق)نسب كفاءة الاستثمار(

[1] - Stéphane Griffiths, Jean- Guy Degos,Gestion Financière de l'analyse a la stratégie ,2ème Tirage,Edition Dorganisation, 2001,P96.

و هي النسب التي تقيس إمكانية الإستثمار في المؤسسة ،وغالبا ما تكون ضمن الإستثمارات المالية أي الأسهم، و على المحلل أو المدير المالي قياس هذه النسب لتحديد إمكانية الإستثمار بالمؤسسة التي تأتي من خلال الوضع المالي لها و أهم هذه النسب : [1]

الربح لكل سهم عادي =)صافي الربح – حصة الأسهم الممتازة((÷ عدد الأسهم العادية الصادرة

الربح لكل سهم ممتاز =)صافي الربح – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح(÷عدد الأسهم

قيمة السهم)السعر السوقي للسهم(= أرباح السهم ÷ معدل العائد المطلوب عائد التوزيعات للسهم = التوزيعات ÷ السعر السوقي للسهم

نسبة السعر السوقي للسهم إلى الربح لكل سهم = السعر السوقي للسهم ÷ الربح عن كل سهم

نسبة التوزيعات النقدية للسهم = توزيعات السهم ÷ أرباح السهم

المطلب الثاني : المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء المالي

شجع التطور الملحوظ في مقاييس الأداء المحاسبية التقليدية على ظهور مؤشرات حديثة في مجال قياس و تقييم الأداء أهمها :

الفرع الأول : القيمة الاقتصادية المضافة EVA

في مطلع التسعينيات قدمت كل من شركة" Stern Stewart" و "CO"وهي إحدى الشركات الإستثنائية الأمريكية مقياسا جديدا للأداء يعتمد على القيمة يسمى بالقيمة الاقتصادية المضافة Economic Valeur Added ميزته بعلامة تجارية EVA [2]

و تعرف القيمة الاقتصادية المضافة على أنها: "القيمة المضافة من قبل المؤسسة أثناء ممارسة النشاط برأسمالها أي أنها الربح الاقتصادي بعد سداد تكلفة رأس المال بحيث تعبر عن الربح الفائض و المحقق خلال النشاط.[3] و يتم حسابها من خلال المعادلة التالية :

القيمة الاقتصادية المضافة = النتيجة قبل الفوائد و بعد الضريبة – مكافأة الأموال

و ينظر مقياس EVA إلى تكلفة رأس المال على أنها تكلفة كغيرها من التكاليف يجب تغطيتها للوصول إلى الأرباح الحقيقية و التي تمثل خلق القيمة لملاك المؤسسة.

[1]- عبد العزيز النجار ،أساسيات الإدارة المالية ،المكتب العربي الحديث ، الإسكندرية، 2008، ص40

[2]- دادن عبد الغاني ،قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الإقتصادية ،مجلة الباحث ،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،العدد الرابع، 2006،ص43

[3]-Gérard Charreure , Finance D'entreprise, 2ème édition ,Rue claude block, paris,2008, p127

الفرع الثاني : القيمة السوقية المضافة MVA

يعتبر مقياسEVA مقياسا داخليا لخلق القيمة ،و بما أن السوق هو الحكم النهائي على نجاح المؤسسة، فإن تحقيق المؤسسة لقيمة اقتصادية يجب أن يؤدي في نهاية الأمر إلى زيادة في القيمة السوقية لأصولها ، لهذا فقط أطلق" Stern Stewart" على الزيادة في القيمة السوقية عن القيمة الدفترية لرأس المال بالقيمة السوقية المضافة Market Valeur وهي مؤشر يفسر تأثير التغير في النشاط الاقتصادي على القيمة السوقية ،كما يتيح ربط المعطيات المحاسبية بالقيمة السوقية .

و تعطى القيمة السوقية المضافة بالعلاقة التالية:

القيمة السوقية المضافة – القيمة السوقية الإجمالية للمؤسسة – إجمالي رأس المال المستثمر على أساس القيمة الدفترية

هي تعد بمثابة مقياس جوهري خارجي يعتمد على السوق المالية و يلخص أداء المؤسسة و مقياسا لتعظيم ثروة حملة الأسهم.

الفرع الثالث : بطاقة الأداء المتوازن

عبارة عن تقنية نوعية لتقييم الأداء بموجب مقاييس مالية وغيرمالية قابلة للقياس فهي تعكس بموجبها التوازن بين الأهداف القصيرة و الطويلة الأجل.

المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء المالي في المؤسسة

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات ،كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية ،و ذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان و موضوعية ،و تدقيق حسابات المؤسسة و تدقيق أنظمتها المالية و الإدارية و التحقق من موجوداتها فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف و الخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب و القيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره ،و هذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة و مزيدا من الحد من الغش و التزوير.

يتمثل النهج التقليدي للتدقيق في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات و القوائم المالية،وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معينة،واتخاذ القرارات المتعلقة بها. و ينطوي

تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالآتي:

1. مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة

2. مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة. تناولت دراسة Jeppesen تطور الدراسات المهنية و بالأخص في التدقيق، حيث قسمت مراحل تطور المهنة إلى أربعة أجيال ، بدأ الجيل الأول منها عام 1800م، في صورة التدقيق الشامل و الذي يقوم بتدقيق كافة العمليات، و لكن نظرا لصعوبتها و تكلفتها العالية أصبح التركيز في النصف الأول من القرن العشرين على استخدام العينات الإحصائية و المراجعة التحليلية ، وهذا ما يسمى بالجيل الثاني ، و بعد ذلك و خلال النصف الأخير من القرن العشرين ظهر الجيل الثالث من التدقيق و الذي واكبه نهج التدقيق المستند إلى تقدير المخاطر مدعما

بنهج التدقيق المستند إلى تقييم نظم الرقابة و المحاسبة، و مع نهاية القرن العشرين اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطوير طبيعة و نوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل ، و سمي هذا الجيل بالجيل الرابع للتدقيق.

3. مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم و طبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها،و الأحداث و الظروف التي تؤثر عليها. مع نهاية القرن العشرين الميلادي اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطوير نوعية وطبيعة خدماتها، بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل ،و هو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للتدقيق .

تأثير هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدي من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية ،إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق،و قد استدعى ظهور و تطور النهج الحديث للتدقيق ضرورة إعادة التعريف بالتدقيق ووظيفته الأساسية وأدوار ومسؤوليات المدققين و التزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم ،حيث يحاول التدقيق الحديث تفادي الوقوع في الخطأ أو العيب الموجود في النهج التقليدي و الذي يتمثل في عدم مقدرته على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات و أداء المؤسسة محل التدقيق.

ظهور مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور " طالبي الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها بجانب القوائم المالية " ، وبالتالي نلاحظ أن طالبي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجي أكثر من ذلك . و للتأكيد فإن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات و مخرجاتها و دور المدقق و طبيعة و إجراءات عمله. و بشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية :[2]

أ. تحليل استراتيجيات المؤسسة محل التدقيق و فهم طبيعة البيئة التي تعمل بها و الصناعة التي تنتمي إليها و تقييم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

ب . تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق و تقييم مدى ارتباط و انسجام هذه الأنشطة بالإستراتيجيات و الأهداف المحددة. . تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق و ردود فعل الإدارة تجاهها.

ت. قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق و الحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية و تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء التحليل و المقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط.

ث . إيجاد و تقديم الحلول الملائمة للمشاكل و مواطن الضعف التي تم تحديدها و حصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة.

و يلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء الإدارة ، و بالتالي تستطيع نتائج التدقيق أن تعكس احتياجات الإدارة خاصة و أنها موجهة لخدمتها، بمعنى أن المدقق أصبح يشارك الإدارة في إحداث تطور بأداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها،من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في

تدقيق الحسابات و فحص السجلات فقط ،و إنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء و عمل المؤسسة محل التدقيق ، و إمداد الإدارة بالمعلومات و البيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة و الجوهرية. و لتكوين القيمة المضافة لتدقيق الحسابات يتبع المدقق أسلوبين فنيين لجمع أدلة من شأنها تسهيل عملية إضافة القيمة و ضمان التوافق مع المعايير المهنية ،و هذين الأسلوبين هما[1]:

- الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات و أنشطة المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق أن ينفق وقتا أطول لفهم عمل هذه الأخيرة ،ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق و علاقاتها مع المنافسين و غير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، و يصبح المدقق عندها في وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية و إنما أيضا لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المؤسسة مستقبلا.

التركيز على استغلال التكنولوجيا ،فالتكنولوجيا تلعب دورا أساسيا في خلق القيمة المضافة ،و بالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق و تحديد موقف مؤسسة العميل قياسا بالمنافسين. و بالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات في ثوبه الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات و الإصدارات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن تدقيق الحسابات لم يعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر و تنفيذ برنامج التدقيق الأساسي، و لم يعد التركيز الأساسي للمدقق ينصب على جمع أدلة الإثبات من مصادرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية ، و لم تعد الأساسيات التقليدية لعملية التخطيط و استخدام العينات في تنفيذ إجراءات الفحص و الاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق ،فالتدقيق الآن أصبح يعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية استراتيجيات و فكر الإدارة و ملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين ، بالإضافة إلى تقييم النظم و المخاطر و فحص السجلات و القوائم المحاسبية

[1]- خالد الخطيب ، مرجع سابق ، ص16

خاتمة الفصل:

إن مصطلح الأداء المالي يعتبر من بين المصطلحات المتعددة المعاني ، فهناك من الباحثين و المفكرين من يقوم بربطه بالكفاءة ،و هناك من يربطه بالفعالية ،إلا أنه و حسب ما توصنا إليه فإن الأداء يشمل الكفاءة و الفعالية. و من منطلق عبارة " ما يمكن قياسه يمكن تحسينه و إدارته " فإن الأداء يتم تقييمه و ذلك من خلال استعمال مجموعة من المؤشرات و المقاييس من طرف المقيم و التي يراها مناسبة مع نوع و حجم المؤسسة محل التقييم، و تقييم الأداء يعتبر كعملية مساعدة و جزء من عملية الرقابة ، يسعى المقيم من خلالها للكشف عن النقائص و محاولة تحليلها و البحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا هذا من جهة، و من جهة أخرى لا تنحصر عملية تقييم الأداء فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل ،و إنما يتسع لأكثر من ذلك ليشمل كذلك المؤسسات السليمة و التي تجد من عملية تقييم الأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها و عدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها و بالتالي صعوبة حلها.

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن المدقق الخارجي له دور مهم و فعال في تقييم الأداء المالي و تحسينه و تحقيق فعاليته ،و ذلك من خلال قيامه بتدقيق كل كبيرة و صغيرة في المؤسسة و تقديم الاقتراحات و التحسينات.

الفصل الثالث:
دراسة حالة مؤسسة وحدة أغذية الأنعام

تمهيد :

إن الجانب التطبيقي يعتبر حلقة مهمة في مذكرة لأنه يمكننا معرفة تطبيق المعلومات لتي تحصلت عليها في الجانب النظري و على بيئة العمل و كذلك استيعابها و معرفة كيفية تطبيقها بشكل جيد و لقد أتيحت لي الفرصة من أجل دراسة تطبيق هذا الفصل في مصلحة المالية و المحاسبة لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB بولاية مستغانم حيث تمكنت من معرفة كيفية تطبيق و استخدام التدقيق المحاسبي و كيف يتم اتخاذ القرارات و ترشيدها، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل.

المبحث الأول : نبذة تاريخية لوحدة أغذية الأنعام

تعد وحدة تغذية وحدة أغذية الأنغام بولاية مستغانم من بين المؤسسات الاقتصادية الكبرى التي لها دور استراتيجي في توفير الأغذية الأنغام بحيث تهدف إلى تطوير و إنعاش الاقتصاد باعتباره السبيل في الازدهار.

المطلب الأول : ماهية وحدة تغذية الأنعام.

سنخصص هذا المطلب لمعرفة نشأة و تعريف وحدة تغذية الأنعام و كذلك تعرف على تبعيتها للمؤسسة الأم و علاقتها بالوحدات النظرية و نشاطها.

الفرع الأول: نشأة و تعريف وحدة تغذية الأنعام.

تعتبر وحدة أغذية الأنغام « GAB » من بين الوحدات الاثنين و الثلاثون (32) الموزعة عبر الوطن و التي ورثت من العهد الاستعماري.

تم تأسيس الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية « MALKA » و أممته من طرف الديوان القومي لأغذية الأنغام بتاريخ 04 أفريل 1969، و هذا تحت إشراف وزارة الفلاحة و الصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية نشاطها إنتاج أغذية الأنغام مركزها الرئيسي بالجزائر العاصمة، كان عدد عمالها 65 عامل بينما قدر متوسط إنتاجها حوالي 3 طن /ساعة و ذلك عن طريق فوجين متناوبين و في الفترة الممتدة ما بين 77/76 أعيدت هيكلة الوحدة بغية رفع قدرتها الإنتاجية و التي وصلت إلى 10 طن/ساعة ، كانت عملية المراجعة التجهيزات المتكفل بأعبائها و تحقيقها الاسباني" مارينو قوني" و هذا من أجل توسيعها و إقامة نظام إنتاجي للشحن « VRAC » إلى جانب عدد مطامير « SILOS » المواد الغذائية التي شرع في تشييدها يوم 1984/04/15.

و لقد شهدت سنة 1986 عملية إعادة هيكلة الوحدة و التي سمحت برفع مستواها حيث ارتفع عدد المطامير إلى 21 مطمورة، و وصلت القدرة الإنتاجية إلى 15 طن/سا ،كما تم إنشاء مخازن للاستقبال و حفظ المواد الأولية مع تزويد الوحدة بميزان الآلات و المعدات أخرى و ضعت من أجل تدعيم و رفع مستوى الإنتاج.

و إلى غاية 1998/01/01 و كانت الوحدة تابعة لشركة الأم "ONAB " المتواجدة بالعاصمة، لكن بعد هذا التاريخ تخلت هذه الشركة عن الوحدات الإنتاجية و التوزيعية و بقيت تتكفل بوحدات التمويل فقط الموجودة في وهران الجزائر ، سكيكدة، عنابة، حيث تم اتفاق بين الديوان القومي للأغذية الأنعام "ONAB " مع الديوان الجهوي لتربية الدواجن "ORAVIO" و تشكيل ما يسمى مجموعة تربية الدواجن الغرب "GAO" و التي مقرها في مستغانم حيث أصبحت هذه الوحدة الإنتاجية الموجودة في وسط و شرق البلاد.

انشئ بتاريخ 1998/01/9 برأسمال قدره 7000.000.000 ارتفع إلى ما يعادل 2.703.000.000 دج متواجد بمستغانم تشغل حايل 80 عامل.

الفرع الثاني: تبعية الوحدة للمؤسسة الأم.

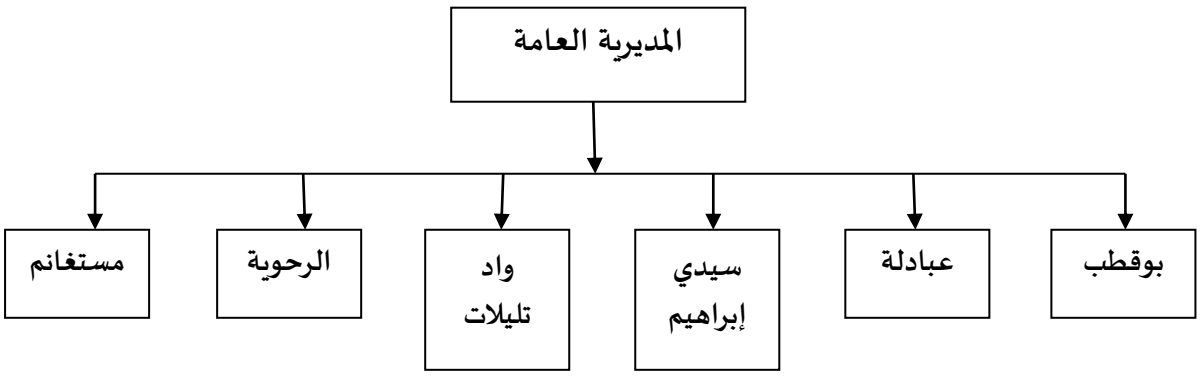
إن الوحدة الإنتاجية محل الدراسة يقتصر عملها على إنتاج و البيع أما مديريتها فهي المتواجدة بصلامندر ولاية مستغانم التي تعتبر السلطة "ORAVIO" تابعة للمؤسسة الأم الوصية المشرفة عليها لأنها مسؤولة على السير الحسن لنشاط الوحدة و معالجة أي حالة طوارئ و تتحمل نتيجة السنة في حالة خسارة الضرائب و الرسوم ذلك لأنها تصدر الأوامر للوحدة فيما يخص إنتاج منتج معين أو تعتبر مع تحكمها في الأسعار.

الفرع الثالث: علاقة الوحدة بالوحدات النظرية:

إن الوحدة تنتمي إلى ناحية الغرب و التي تضم سبعة وحدات جهولة فرعية لتغذية الأنعام حيث توجد في كل من وهران مستغانم ، سيدي بلعباس، تيارت، البيض، بشار ، و بحكم هذا الارتباط فإنها "EURL" و ستة مراكز لتربية الدواجن على شكل تتعامل مع الوحدات على أساس التبادل المشترك بالمواد الأولية لسد احتياجاتها الضرورية.

الشكل رقم (03-01): الوحدات التابعة لمجمع GAO

.



الفرع الرابع: نشاط المؤسسة.

يتمثل نشاط المؤسسة أغذية الأنعام فيما يلي:

MAIS ← كندا

SOJA ← أمريكا

ERIAD ← SONGROS

CALCAIR ← ENAMARBRE

CMV ← ONAB

PHOSPHATE ← تونس

المطلب الثاني: تقديم هيكل المؤسسة GAO.

تسهر الوحدة على تنفيذ مصلحتين مهمتين هما مصلحة البيع و مصلحة الإنتاج ففي هذه الأخيرة يتم تطبيق برنامج الإنتاج الذي يتضمن تحويل إلى منتجات (أغذية الأنعام) أما مصلحة الأولى فمن خلالها يتم ضمان السير الحسن للمنتجات و توزيعها على عملائها من الزبائن الخواص ، مؤسسات عمومية ، تعاونيات.

الفرع الأول : تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

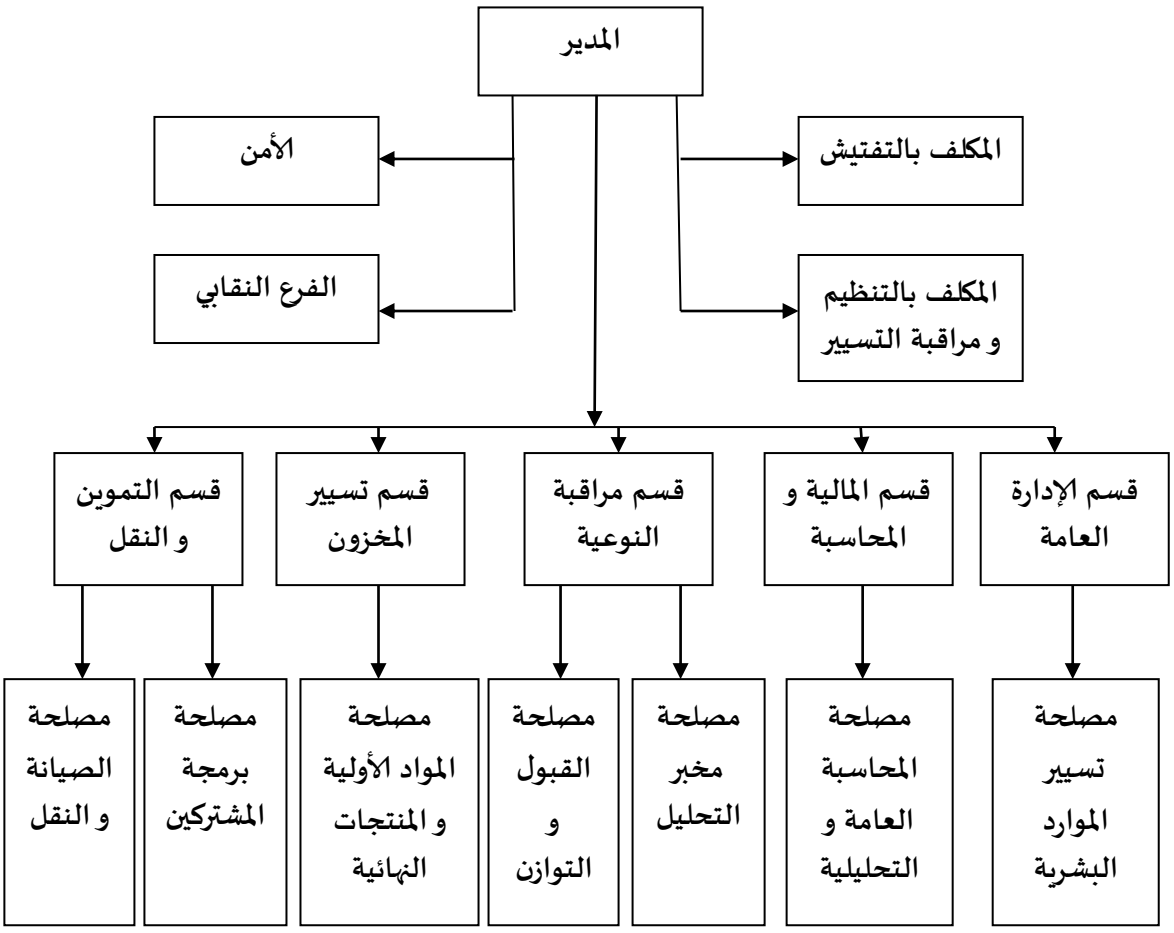
هو مخطط يقدم بواسطته وثيقة مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح و هو أحسن وسيلة لإعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل في المؤسسة و يبين أيضا معظم المهام المؤدات من طرف مختلف المصالح و الأشخاص و على جانب هذا يمكن القول بأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي في المؤسسة ذلك أنه يتميز بالبساطة و السهولة و سرعة التنفيذ.

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة.

تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب الميزانية و أمانة المدير تتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر و كل دائرة تتفرع على مصالح و كل مصلحة على أقسام يمكن تناولها على النحو التالي:

- وثائق المؤسسة
- مجموعة تربية الدواجن للغرب.

الشكل رقم (03-02): الهيكل التنظيمي للوحدة.



المصدر: من وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: الدراسة النظرية للدوائر.

دائرة تسيير المخزون : تحتوي على مصلحتين هما:

مصلحة الإنتاج التام و المواد الأولية:

مخازن المواد الأولية : تخزن في هذا الأخير جميع المواد التي تم شرائها من طرف المؤسسة مثل : الذرى ، القمح، الصوجا ...إلخ، و عند اقتراب نفاذ أو نفاذ هذه المواد الأولية تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة و تقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة.

ملاحظة : يجب أن يحتوي مخزون الأمان بالمؤسسة على 1000 طن من الذرى و 700 طن من الصوجا.

مخازن المواد التامة: تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في الأغذية للدواجن ، الأبقار، و تقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات تامة الصنع بناءا على طلب من المصلحة التجارية، وهذا مع إعداد وصل الخروج و تسلم نسخة منه لكل من مصلحة المحاسبة العامة، محاسبة المواد، مصلحة التوزيع و مصلحة التخزين.

مصلحة قطاع الغيار: تقوم هذه الأخيرة بتخزين قطع الغيار الخاصة بالوحدة و عند الاحتياج له ترسل المصلحة إذن طلب إلى المصلحة التجارية.

دائرة التموين و النقل: و تفرع إلى ثلاث مصالح:

مصلحة التموين: و يقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها، فيحرر طلب من الرئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة، حيث يكون مقيدا هذا الطلب بالكمية و النوعية اللازمة من المادة المراد شراءها .

مصلحة النقل : تتمثل هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك و نقل المادة الأولية من الموردين.

مصلحة الصيانة: دورها صيانة وسائل النقل و المحافظة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة.

دائرة الاستغلال: تتكون من مصالح ثلاث و كل مصلحة ترتبط بالأخرى حيث لا يمكن الفص بينهما.

مصلحة الإنتاج: تصنع هذه المصلحة أغذية الأنعام و الدواجن، حسب الكمية و النوعية المطلوبة من الزبائن، كلما كان نقص في المادة الأولية قامت المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن تعتن عن نقصها لتلبي هذه المصلحة الأخيرة طلبها و تسد حاجاتها بشرائها للمادة الأولي.

المصلحة التجارية : وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك و إذن طلب و تسلمه وصل السحب حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج و يتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون، و النوع المراد شرائه مع الكمية و بعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فتسلمه هذه الأخيرة وصل التسليم و إذن لإخراج

المشتريات التي قام بشرائها ليسلم وصل الإخراج إلى المصلحة التجارية و تمده بدورها الفاتورة شرط أن تحتوي على كل المعلومات الخاصة بالمنتج المشتري و تقدم نسخة عنها إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها.

مصلحة الصيانة: يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج و المحركات الكهربائية... تقوم هذه المصلحة برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبة تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار و تكلفة اليد العاملة و مصاريف إدخال تغيرات على الآلات.

دائرة مراقبة النوعية: مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الواردة للمؤسسة و المنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج و بعدها بين المصلحة و البنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة للتأكد من صحة تسجيلاتها الدفترية.

قسم خاص بالصندوق: لابد أن يحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000دج و هذا لدفع أجور المتمرنين لتسديد ثمن شراء الطوابع، و يستعمل أيضا لشراء قطع الغيار لا يزيد سعرها عن 1500دج ، و يجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.

الأمن: مهمته الأساسية مراقبة المؤسسة، و السهر على حمية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي أو خارجي.

الإدارة العامة :تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية و مصلحتين هما : مصلحة تسيير الموارد البشرية و مصلحة الخدمات، أما وظيفتها الأساسية تتمثل في تسيير ملفات المستخدمين، تحضير سجلات الأجور و العلاوات ، الإنذارات، ملفات التقاعد، الضمان الاجتماعي و كذلك دفع الاشتراكات و المنح العائلية كما تقوم بتسجيل حوادث العمل و الأمراض المهنية و العطل السنوية المستحقة.

دائرة المالية و المحاسبة : تتكون من ثلاث مصالح و هي:

مصلحة المحاسبة العامة: و تشمل الأقسام الثلاث الآتية:

قسم الموردين: يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعينة للوحدة: مثل مصلحة التموين و تكون مصحوبة بإذن الطلب و إذن الاستلام و تراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة و بعد التأكد يتم المصادقة عليها، و تسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات ، تم تسلم نسخ عنها إلى مصلحة المالية و الميزانية أن تسدد فيه قيمة المبالغ.

قسم الزبائن : ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج إذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها و تسجيلها في اليومية الخاص بالزبون، و في الأخير تسلم إلى مصلحة المالية و الميزانية للتحصيل.

قسم الأجرة : تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة و تراجع من طرف المحاسب في اليومية.

مصلحة المالية و الميزانية : تتكون من قسمين هما

قسم خاص بالبنك: يستقبل شيكات الزبائن و تسجل في دفاتر الإيرادات و النفقات و توجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه و في الأخير و بعد تسجيلها في الدفتر ترسل إلى البنك أين يكون هناك اتصال شهري.

المطلب الثالث: الجانب الإستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام و أهدافها و مبيعاتها.

تتميز وحدة تغذية الأنعام بولاية مستغانم بدور إستراتيجي هام لما لها من قدرة على توفير حاجيات و تمويل كافة حاجيات الولاية و المدن القريبة لها من أغذية أنعام بحيث تهدف هذه الأخيرة إلى تطوير و إنعاش الاقتصاد و تحقيق و استمرارية نشاطها.

الفرع الأول: الجانب الاستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام.

يتمثل فيما يلي:

1. **عدد المنتجات :**

هذه الوحدة تنتج ثلاث أنواع من الأغذية الموجهة للأنعام:

- النوع الأول موجه للدجاج المنتج للبيض "Ponte".
- النوع الثاني موجه لدجاج الذي يستهلك "Chaire".
- النوع الثالث موجه إلى المواشي "Bauvin".

2. **نوعية المنتج:**

استثناء إلى تصريحات مسؤولي الوحدة فإن منتجاتهم تتميز بجودة عالية مقارنة بمنتج القطاع الخاص، و هذا نتيجة النوعية الجيدة للمواد الأولية المستوردة من الخارج و كذا احترام المقاييس العلمية في تركيبة المنتج.

3. **طبيعة الزبائن و أبعاد و السوق :**

الزبائن متعددون و هم التعاونيات و المربين الخواص و كذا المؤسسات العمومية مثل "ORAVIO" كما تنشط الوحدة في سوق الجهوي و حصتها تتزايد نسبيا.

4. **طبيعة الموردين:**

و هم المؤسسات عمومية وطنية أهمها:

- ✓ وحدة الميناء و التي خصها الـ"ONAB " لشراء السلع و المواد الأولية (الذرى، الصوجة)، من الخارج و استقبالها و توزيعها على الوحدات و تتمركز هذه في منطقة وهران.
- ✓ مركب الأدوية GMV بتليلات مهمتها صنع الفيتامينات التي تدخل في تركيب الأغذية.
- ✓ المؤسسة الوطنية للرخام ENOF (الكلس).
- ✓ المؤسسة الوطنية للورق المقوى ENAPAL (الأكياس).

- ✓ المطبعة البطاقات ETIQUETTE.

5. نوعية طرق البيع:

البيع يتم بطريقة مباشرة حسب الطلبية.

6. نوعية التصنيع:

هي تدخل الصناعات الغذائية و الصناعات الخفيفة إلى عملية الإنتاج تقوم على عملية التمويل و الإنتاج يعتمد على الطلبيات.

7. حجم الإنتاج :

هي الوحدة تدخل ضمن السلسلة المتوسطة من حيث حجم الإنتاج.

8. مدة دورة الإنتاج و درجة تقنياته:

تقدر مدة دوران الإنتاج بساعة واحدة حيث العمل هذا هو آلي أكثر من يدوي.

9. حجم المؤسسة:

الوحدة متوسطة الحجم.

10. المنافسة :

يوجد منافسين المتمثلين في المربيين الخواص الذين ينتجون أغذية أنعامهم بأنفسهم و يبيعون الفائض.

الفرع الثاني: أهداف وحدة تغذية الأنعام.

وضعت المؤسسة خطة تعمل عليها و منها تحقق عدة أهداف و رقم أعمال جيد، و تتمثل أهداف الوحدة فيما يلي:

- ✓ التنسيق الداخلي لكفاءات و خبرات المتواجدة عبر كافة المجالات الخاصة منها نوعية المنتجات و تحسين القدرات التقنية و الاقتصادية لتمكين خلق ظروف تنمح التقدم في المنافسة.
- ✓ الاستثمار في ميادين هامشية للفرع مثل: البيع بالتجزئة عبر شبكة من نقاط البيع و تنمية تربية دجاج اللحم و تموين في الإطار علاقات الشراكة.
- ✓ تطوير و تحسين منتجات التغذية الحيوانية لاسيما الأغذية المحببة و منتجات جديدة أخرى و ذلك بعصرنة مصانع الإنتاج.
- ✓ و أخيرا تبحث عن الشراكة و هذه الإستراتيجية ترمي في الأخيرة إلى جعل منتجات المجمع في مستوى المقاييس الدولة مع أسعار مطابقة للمعايير سارية كما تهدف إلى ترشيد إيجابي للجهد الاقتصادي المتوفر لدى المجمع و فروعه.

الفرع الثالث: مبيعات وحدة أغذية الأنعام .

لدى وحدة أغذية الأنعام أصناف مختلفة لمبيعاتها حسب حاجة كل نوع من الحيوانات و حسب رغبة فلاح في المنتج الذي يرغب أن تنتجه الأنعام التي يلكها و سنذكر مختلف هذه الأنواع كما يلي:

أغذية الدجاج الموجه يصبح لحوم لبيضاء "Chair ":

و هذا الدجاج يكون موجها للاستهلاك مباشرة، بمعنى أنه تخصص مباشرة مجموعة من الدجاج ليصبح لحوما بيضاء فيمر هذا الدجاج من مرحلة الكتكوت إلى أن يصل إلى مرحلة الدجاج الموجه للاستهلاك بنوع من التغذية الخاصة بهذا النوع الذي ترغب في الحصول عليه و المتمثلة فيما يلي:

- تغذية البداية "Démarrage " و التي تكون في المرحلة الأولى من عمر الكتكوت.
- تغذية النمو "Croissance" و تكون في مرحلة الكتكوت إلى أن يصبح في مرحلة الدجاج.
- تغذية "Finition1" و " Finition2" و هي تغذية خاصة بهذا الدجاج البالغ لكن من أجله أن يوجه للاستهلاك يجب أولا التخلص من الشحوم التي يحتوي عليها جسم الدجاج و هذه التغذية تساعد على حرق تلك الشحوم و لهذا يصبح الدجاج بعد تناوله لهذه التغذية لفترة معينة جاهز ليتوجه للاستهلاك كلحوم البيضاء.

أغذية الدجاج البيوض Pont :

و هنا أيضا نستطيع التحكم من المنتج الذي نرغب به، بمعنى نستطيع بتغذية خاصة تعطي لهذا الدجاج كي ينتج البيض لكن حسب ما نرغب به إما بيض موجه للاستهلاك او بيض ملقح ليصبح كتاكيت و من أجل الحصول على ذكرناه علينا إتباع التغذية التالية و طبعا يكون هذا النوع من الدجاج قد مر على مرحلة تغذية البداية في الأسبوعين الأوليين "Démarrage ".

- تغذية PFP_1 و تكون من الأسبوع الثاني يعني بداية مرحلة النمو إلى غاية الأسبوع الثامن.
- تغذية PFP_2 و تكون من الأسبوع الثامن عشر.
- تغذية الدجاج الذي ينتج بيض موجه للاستهلاك Pondeuse و هو عبارة عن غذاء خاصة يتحك في إنتاج هذا الدجاج ينتج بيض عقيم غير ملقح و هذا من أجل البيض الموجه للاستهلاك .
- تغذية الدجاج المنتج للبيض كتاكيت بعد فترة و يسمى بـ Pantrepre و بهذا تحصل على بيض ملقح بالحصول على كتاكيت إما إتباع مثلما هي أو تخضع لإحدى المرحلتين 1 أو 2 التي سبق ذكرها.

تغذية البقر S/T ruminant :

و تنقسم هي الأخرى إلى قسمين كما يلي:

تغذية Bovin و هو غذاء خاص بالبقرة الحلوب يساعدها في إنتاج الحليب و لا يجوز للثور التناول من نفس غذاءها لأن كل نوع له غذاء يتوافق حسب حاجاته و طبيعة الحيوان بنفسه و ما نرغب في الحصول عليه من منتج كما سلف و أن ذكرنا.

تغذية Ovin و هنا يوجه هذا النوع من الغذاء إلى الثور و الخروف لأنه يساعد في النمو .

تغذية أخرى تدعى S/T Divers :

و نخص بالذكر باقي الأنعام التي نذكرها في الأصناف أعلاه و منها:

- الديك الرومي.
- الحصان.
- الغزلان إذا كنا متحدث عن الحيوانات الموجودة بحديقة الحيوانات.
- الأرنب و باقي الحيوانات.

المبحث الثاني : التدقيق الخارجي كوسيلة لتقيم الأداء المالي وتحقيق فعالياته في المؤسسة

المطلب الأول : عرض القوائم المالية

الفرع الأول: ميزانية المؤسسة

سوف نقوم بدراسة الجانبين من الميزانية للمؤسسة كالتالي :

الجدول رقم (03-01): جانب الأصول لمؤسسة وحدة أغذية الأنعم خلال الفترة 2016-2017.

الأصول	نقاط	القيمة الصافية	اهتلاك الرصيد	القيمة الصافية 2017	القيمة الصافية 2016
أصول غير الجارية					
تثبيتات معنوية		741000.00	227400.00	519600.00	28800.00
تثبيتات عينية					
أراضي		123270180.00		123270180.00	123270180.00
مباني		70520261.25	57261313.07	13258948.18	1421375
التثبيتات العينية الأخرى		268759187.75	187621344.54	81137843.21	84972880.70
التثبيتات في شكل امتياز					
التثبيتات الجارية إنجازها		86443637.66		86443637.66	86443637.66
التثبيتات مالية أخرى					
سندات					

المساهمة بواسطة المعادلة					
الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع					
سندات أخرى جارية					
ضرائب المؤجلة على الأصول		3240872.59		3240872.59	3429838.05
مجموع الأصول الجارية		**552975139.25**	**245110057.61**	**307865081.64**	312359090.60
أصول جارية المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ الحسابات الدائنة		87232560.20	341690.68	86890869.52	56175739.15
الزبائن		1542586830.99	35641889.57	1504944941.42	1174210747.42
الحسابات الأخرى الدائنة		19678.98		19678.98	144233.36
ضرائب الأخرى و التسديدات المماثلة		121837692.91		121837692.91	96079888.00
خزينة		382270.34		3822270.34	2747293.86
مجموع الأصول الجارية		**1753499033.42**	**35983580.25**	**1717515453.17**	**132935790.1.72**
مجموع العام للأصول		**2306474172.67**	**281093637.86**	**2025380534.81**	**1641716991.85**

التثبيتات المعنوية بمبلغ 28800.00دج هي البرمجيات الخاصة بنظام المحاسبي و برنامج أجور العمال و البرنامج الخاص بتسيير المخزون بمبلغ قدره 513600 قيمة الاهتلاك بمبلغ قدره 227400.00 بصافي قدره 28800 دج مقارنة بالسنة الماضية 227400.00دج.

نسبة التغير : 513600.00- 28800.00 /28800.00=1.68%

ملاحظة: السنة n أكبر من n-1

التثبيتات العينية : بمبلغ 54899266.66 تتكون من أراضي ، مباني ، تثبيتات عينية الأخرى، ثبيتات قيد الإنجاز، تثبيتات مالية:

المبلغ الصافي للتثبيتات العينية لسنة n (2017)= 217666971.39دج.

نسبة التغير : 217666971.39 – 22456141.35 / 222456814.35 = 0.02%-.

ملاحظة: السنة n أصغر من n-1.

الأصول الجارية : بمبلغ 1717515453.17دج، يوجد فيها المخزونات ، الذمم و النقديات :

المخزونات بمبلغ 86890869.52 + 56175793.15 = 14306668.67 دج.

تتكون من مخزونات البضائع، مواد أولية، لوازم أخرى مخزونات الجارية، مخزونات نصف مصنعة، مخزونات مصنعة و مخزونات لدى الغير.

الذم و النقديات بمبلغ 1769868921.98 دج

تتكون من ما يلي:

الزبائن (القطاع العام، الهيئات الإدارية ، القطاع الخاص)

مدينون مخزون، تسبيقات الموردون و تسبقيات إلى الهيئات الإدارية الرسمية.

الضرائب .

الجدول رقم (03-02): جانب الخصوم لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017.

الخصوم	(N) 2017	(N-1) 2016
رؤوس الأموال الخاصة		
رأسمال تم إصداره.		
رأسمال المكتب غير المطلوب.		
علاوات و احتياطات .		
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية	7992115.75	18657937.61
اقتراضات أخرى		
اقتراضات أخرى لرأسمال	1309790476.87	1039287091.44
حسابات الارتباط		
المجموع	**1317782592.62**	**1057945029.05**
خصوم غير الجارية		

قروض و ديون مالية		
ضرائب أخرى		
مؤونات و منتجات مثبتة مسبقا	17057224.29	18051779.23
مجموع خصوم غير جارية	**17057224.29**	**18051779.23**
خصوم جارية		
موردون و حسابات ملحقة	663622480.57	547967872.17
ضرائب	10473159.74	1088190.02
ديون أخرى	16445077.59	16664121.38
خزينة سالبة		
مجموع خصوم جارية	**690540717.90**	**565720183.57**
المجموع العام للخصوم	**2025380534.81**	**1641716991.85**

الخصوم :

رأس المال الخاص:

يتكون من رأس المال الصادر، احتياطات، نتيجة السنة المالية، رؤوس الأموال الأخرى.

- رأس المال الخاص لسنة N 2017 بمبلغ 17057224.29 دج.
- الخصوم غير الجارية لسنة N-1 2016 بمبلغ 18051779.23 دج.

نسبة التغير: 17057224.29 – 18051779.23 / 18051779.23 = % 6-

ملاحظة: السنة N أصغر من N-1

خصوم جارية :

تتكون من موردون و حسابات الملحقة ، ضرائب تسبيقات الزبائن

- خصوم الجارية لسنة N (2017) بمبلغ 690540717.90 دج
- خصوم الجارية لسنة N-1 (2016) بمبلغ 565720183.57 دج.

نسبة التغير : 690540717.90 - 565720183.57 / 565720183.57 = 22%.

ملاحظة : السنة N أكبر من N-1.

الفرع الثاني : جدول حساب النتائج للمؤسسة

جدول(03-03) حسابات النتائج لمؤسسة تغذية الأنعام للفترة (2016-2017)

البيان		2017	2016
مبيعات و منتجات ملحقة		500607428.61	526322084.50
تغير مخزون المنتجات النهائية و الجارية		341690.68	
الإنتاج الثابت			
التنازل عن الإنتاج المخزن			
إعانات الإستغلال			
تنازلات مقدمة			
تنازلات مستلمة			
1-إنتاج السنة المالية		**500949119.29**	**526322084.50**
مشتريات مستهلكة		-402041582.53	-410707418.70
خدمات خارجية و إستهلاكات أخرى		-7629167.50	-9778502.19
2-إستهلاك السنة المالية		**-409670750.03**	**-420485920.89**
3-القيمة المضافة للإستغلال		91278369.26	105836163.61
أعباء مستخدمين		-57442989.89	-66279523.11
ضرائب و رسوم .تسديدات مماثلة		-7168173.93	-6312029.43
4- إجمالي فائض الاستغلال		**26667205.44**	**33244611.07**
منتجات عملياتية أخرى		1496238.48	2255704.17
أعباء عملياتية أخرى		-4794314.03	-7770902.27
مخصصات الإهتلاكات. المؤونات و خسارة القيمة		-9909482.95	-8271213.03
استرجاع على خسارة القيمة و المؤونات		4196162.17	9488351.25
5- النتيجة العملياتية		**17655809.11**	**28946551.19**
منتجات مالية			
أعباء مالية		-9474727.90	-9476130.97

6- النتيجة المالية		**-9474727.90**	**-9476130.97**
7-النتيجة العادية قبل الضرائب		**8181081.21**	**19470420.22**
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتيجة العادية		-188965.46	-812482.61
مجموع منتجات النشاطات العادية		**506641519.94**	**538066139.92**
مجموع اعباء النشاطات العادية		**-498649404.19**	**-519408202.31**
8-النتيجة العادية		**7992115.75**	**18657937.61**
العناصر غير العادية (منتجات)			
العناصر غير العادية (أعباء)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		**7992115.75**	**18657937.61**

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2016 إلى 2017 ان النتيجة الصافية للسنة المالية كانت موجبة إلا أنها عرفت تغير و شهدت انخفاضا سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 , ويعود هذا في ارتفاع أسعار أغذية الأنعام... و كذا ارتفاع مصاريف المستخدمين بسبب العلاوات المشهودة و إضافة مستخدمين جدد

المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي

1-تقييم الأداء باستخدام النسب المالية :

من أجل تسهيل تحليل القوائم المالية وفق النسب المالية قمنا بوضع الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة تغذية الأنعام للفترة المدروسة 2016-2017 و الجدولان التاليان يوضحان ذلك :

جدول (03-04) الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة تغذية الأنعام جانب الأصول للفترة (2016-2017)

البيانات	2016	2017
الأصول الثابتة		
مجموع الأصول الثابتة	312359090.60	307865081.64
الأصول المتداولة		
قيم الاستغلال	1230530719.93	1591855489.92
قيم قابلة للتحقيق	96079888	121837692.91
قيم جاهزة	2747293.86	3822270.34
مجموع الأصول المتداولة	1329357901.79	1717515453.17

من خلال الميزانية المختصرة للمؤسسة جانب الأصول من خلال الفترة ما بين (2016-2017), نلاحظ و بشكل عام أن المؤسسة تعرف استقرار نسبي على مستوى تركيبة الأصول الثابتة و الأصول المتداولة خلال الفترة المدروسة ; حيث نلاحظ تغيرات طفيفة لهم

جدول (03-05) الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة تغذية الأنعام جانب الخصوم للفترة(2016-2017)

البيانات	2016	2017
الأموال الدائمة		
الأموال الخاصة	18657937.61	7992115.75
ديون طويلة و متوسطة الآجل	1039287091.44	1309790476.87
مجموع الأموال الدائمة	1057945029.05	1317782592.62
الديون قصيرة الأجل	583771962.8	707597942.19
مجموع الخصوم	1641716991.85	2025380534.81

المصدر : من إنجاز الطالب بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة تغذية الأنعام جانب الخصوم خلال الفترة الممتدة ما بين (2016-2017) ; نلاحظ أن المؤسسة طرأ عليها تغير طفيف في الأموال الخاصة ; وكذلك الديون طويلة و متوسطة الآجل طرأ عليها ارتفاع طفيف ما بين الفترة الممتدة و نفس الأمر بالنسبة للديون قصيرة الآجل.

1-1-نسب التمويل و الاستقلالية المالية (الهيكلة المالية) :

سنتعرض من خلال الجدول التالي لأهم نسب الهيكلة المالية لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017) و التي تأتي على النحو التالي :

جدول (03-06) نسب الهيكلة المالية لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017)

البيان	العلاقة	2016	2017
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة/الأصول الثابتة	3.39	4.28
نسبة التمويل الذاتي	الأموال الخاصة/الأصول الثابتة	0.06	0.03
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/مجموع الخصوم	0.01	0.004
نسبة القدرة على التسديد	مجموع الديون/مجموع الأصول	0.99	0.1
نسبة السيولة الآجلة	ديون طويلة ومتوسطة الآجل /الأموال الخاصة	0.005	0.006

المصدر : من إنجاز الطالب بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم للمؤسسة خلال الفترة (2016-2017) أكبر من الواحد، ما يدل على أن الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة يقوم بتمويلها كلها عن طريق الأموال الدائمة مع وجود هامش أمان يعبر عن فائض تغطية الأصول الثابتة تمول به الأصول المتداولة للمركب.

أما فيما يخص نسبة التمويل الخاص للمؤسسة فهي أصغر من الواحد طوال الفترة المدروسة،ما يعني لجوء المؤسسة إلى الديون طويلة و متوسطة الأجل لتمويل أصولها الثابتة.

بالنسبة لنسبة الاستقلالية لمؤسسة تغذية الأنعام خلال الفترة المدروسة نجد أن نسبتها ضعيفة و هي ما تدل على أن المؤسسة ليست قادرة على تمويل استثماراتها مع اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية.

نسبة القدرة على التسديد تعبر عن الضمان الذي تمنحه المؤسسة لدائنيها بما يزيد من ثقتهم التي يمنحونها لها ،فكلما كانت هذه النسبة صغيرة زادت من ارتياح الدائنين والعكس صحيح ، و هنا مؤسسة تغذية الأنعام لا تستطيع القدرة على التسديد لأن نسبها كبيرة حيث بلغت على التوالي ، 0.99 و 0.1.

فيما يخص نسبة السيولة الآجلة نلاحظ أنها أيضا شبه معدومة حيث تتراوح بين 0.05 و 0.06 في 2016 و2017 ، و هذا راجع إلى كون الأموال الخاصة تعتبر كبيرة جدا بالنسبة للديون طويلة و متوسطة الأجل .وعليه فالمؤسسة لا تعتمد على التمويل الخارجي طويل و متوسط الأجل.

-2- نسب السيولة :

من أجل توضيح صورة الوضعية المالية لمؤسسة تغذية الأنعام خلال الفترة (2016-2017)
نقوم بدراسة نسب سيولة أصولها المتداولة خلال الفترة المدروسة و الجدول التالي يوضح
ثلاث أنواع من نسب السيولة :نسبة السيولة العامة، ، نسبة السيولة المختصرة، و نسبة السيولة الجاهزة.

جدول (03-07) نسب السيولة لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017) :

البيان	العلاقة	2016	2017
نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة /الخصوم المتداولة	2.28	2.43
نسبة السيولة المختصرة	الأصول المتداولة –المخزونات / الخصوم المتداولة	2.28	2.43
نسبة السيولة الجاهزة	القيم الجاهزة /الخصوم المتداولة	0.005	0.005

المصدر : من إنجاز الطالب بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة

نلاحظ من الجدول أن نسب السيولة المالية لمؤسسة تغذية الأنعام خلال الفترة المدروسة متوسطة نوعا ما، حيث تتراوح نسبة السيولة العامة 2.28 و 2.43على التوالي 2017,2016 و هذا يعني أن جزء معتبر من الأصول المتداولة ممول عن طريق الأموال الدائمة،وبالتالي تغطية المؤسسة لالتزاماتها قصيرة الأجل بواسطة أصولها المتداولة،هذه الأخيرة ناتجة عن وجود فائض في الأموال الدائمة ،و من أجل التدقيق أكثر في أي من مكونات الأصول المتداولة تستحوذ على التمويل الدائم قمنا بحساب السيولة المختصرة و ذلك باستبعاد قيم الاستغلال (المخزونات) .

وما توصلنا إليه هو أن المؤسسة تعتمد في تسديد التزاماتها قصيرة الأجل على قيم الاستغلال والتي تتمثل في المخزونات.

1-3-نسب الربحية:

من أجل توضيح الوضعية المالية للمؤسسة خلال الفترة(2016-2017) و تحديد قابلية المركب على تحقيق الأرباح من الأنشطة التشغيلية، قمنا بالدراسة الآتية، والجدول التالي يوضح نسب الربحية:

جدول (03-08)نسب الربحية لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017)

البيان	العلاقة	2016	2017
نسبة ربحية المبيعات	صافي الربح بعد الضريبة / المبيعات	0.035	0.016
معدل العائد على مجموع الأصول	صافي الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول	0.01	0.004

المصدر :من إعداد الطالب بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة

نلاحظ أن نسب ربحية المبيعات للسنوات 2016-2017 على التوالي كانت 0.035 و 0.016 حيث جاءت موجبة طيلة فترة الدراسة.

ما بين **2016-2017**: نلاحظ انخفاض نسبة ربحية المبيعات بالرغم من ارتفاع المبيعات وهذا الأخير راجع إلى ارتفاع صافي الربح بعد الضريبة بنسبة1.25%.

نلاحظ أن معدل العائد إلى مجموع الأصول للسنوات 2016-2017 على التوالي 0.01 و0.04حيث ارتفعت في السنة 2017 بنسبة قليلة.

لكن الارتفاع في صافي الربح بعد الضريبة كان أكبر من الانخفاض في إجمالي الأصول و هذا يدل على ربحية المؤسسة.

2-تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي :

نعتمد في تحليلنا للتوازن المالي لمؤسسة تغذية الأنعام على أهم مؤشرات التوازن المالي و هي رأس المال العامل ، احتياجات رأس المال العامل و رصيد الخزينة.

2-1-رأس المال العامل :

خلال هذه الفترة نحاول التطرق لشكلين أساسيين من رأس المال العامل ، و هما : رأس المال العامل الصافي و رأس المال الخاص.

2-1-1- رأس المال العامل الصافي لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017) :

يمكن تلخيص رأس المال العامل الصافي في المؤسسة خلال الفترة 2016-2017 في الجدول التالي:

جدول (03-09) رأس المال العامل الصافي لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017)

البيانات	2016	2017
الأموال الدائمة (1)	1057945029.05	1317782592.62
الأصول الثابتة (2)	312359030.60	307865081.64
رأس المال العامل الصافي=(1)-(2)	745585998.45	1009917510.98

المصدر : من إنجاز الطالب بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل الصافي للمؤسسة خلال الفترة المدروسة كان موجبا خلال سنوات 2016-2017,فازداد رأس المال العامل الصافي و هذا راجع إلى انخفاض الأموال الثابتة و ارتفاع الأموال الدائمة للمؤسسة خلال هذه الفترة.

2-1.2- رأس المال العامل الخاص لمؤسسة تغذية الأنعام للفترة (2016-2017)

يمكننا تلخيص تطور رأس المال العامل الخاص لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017)في الجدول التالي:

جدول ('03-10)رأس المال العامل الخاص لمؤسسة تغذية الأنعام للفترة (2016-2017)

البيان	2016	2017
الأموال الخاصة(1)	18657937.61	7992115.75
الأصول الثابتة(2)	312359090.60	307865081.64
رأس المال العامل الخاص =(1)-(2)	-293701152.99	-299872965.89

المصدر: من إنجاز الطالب بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن رأس المال العامل الخاص سالب بالرغم من أنه ما يدل على أن الأموال الخاصة لا تغطي الأصول الثابتة التي يمتلكها المؤسسة ،و لهذا المؤسسة عليها اللجوء إلى الاقتراض.

-2 – الاحتياج من رأس المال العامل :

احتياجات رأس المال العامل = (أصول متداولة- قيم جاهزة) – (ديون قصيرة الأجل- سلفيات مصرفية)

حيث أن : * أصول متداولة – قيم جاهزة = إستخدمات الدورة

ديون قصيرة الأجل – سلفيات مصرفية = موارد الدورة.

و بالتالي فإن :

احتياجات رأس المال العامل = إستخدمات الدورة – موارد الدورة

و بالاعتماد على المعطيات المستخلصة من الميزانية المالية ،نستطيع تحديد الاحتياجات من رأس المال العامل لمؤسسة تغذية الأنعام و ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (03-11) الاحتياج من رأس المال العامل لمؤسسة تغذية الأنعام للفترة (2016-2017)

البيان	2016	2017
إستخدمات الدورة (1)	1326610607.93	1713693182.83
موارد الدورة (2)	583771962.8	707597942.19
الإحتياج من رأس المال العامل =(1) – (2)	742838645.13	1006095240.64

المصدر : من إنجاز الطالب بالإعتماد على التقارير المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول الذي يمثل تطور احتياجات رأس المال العامل للمؤسسة أن الاحتياجات من رأس المال العامل للسنتين موجب و كانت قيمتها (742838645.13 ;100التوالي.4)على التوالي . **ما بين2016-2017**:نلاحظ ارتفاع في احتياجات الدورة وانخفاض في مواردها.

-3- الخزينة :

يحسب مؤشر الخزينة باستخدام إحدى العلاقتين التاليتين:

الخزينة الصافية = رأس المال العامل – إحتياجات رأس المال العامل
= القيم الجاهزة – سلفيات مصرفية

تظهر وضعية خزينة المؤسسة خلال الفترة المدروسة من خلال الجدول التالي :

جدول (03-12) رصيد الخزينة لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017)

البيان	2016	2017
رأس المال العامل (1)	745585998.45	1009917510.98
الإحتياج من رأس المال العامل (2)	7428386445.13	1006095240.64
الخزينة = (1) – (2)	-6682800446.68	3822270.34

المصدر : من إنجاز الطالب بالاعتماد على التقارير المالية

نلاحظ من خلال الجدول بأن الخزينة الصافية كانت سالبة في 2016 و في 2017 أصبحت موجبة ،حيث شهدت المؤسسة من **2016 إلى 2017** ارتفاع بنسبة كبيرة و هذا راجع إلى الانخفاض في احتياجات رأس المال العامل و ارتفاع الموارد .

ما بين 2016-2017: تشهد المؤسسة اختلال في قيمة الخزينة حيث كانت سالبة في 2016 و في 2017 أصبحت موجبة و هذا راجع إلى الانخفاض في احتياجات الدورة

المطلب الثالث : قياس الأداء المالي وفق مؤشرات المردودية:

تعتبر المردودية تعبر عن النتيجة التي حققتها المؤسسة في إطار نشاطها على أن يكون تحقيق الأرباح بشكل دائم.

سنتعرض في الجدول التالي إلى حساب المردودية التجارية ،المردودية الاقتصادية والمردودية المالية.

جدول (03-13) رصيد المردودية لمؤسسة تغذية الأنعام في الفترة (2016-2017)

البيان	2016	2017
المردودية التجارية = نتيجة السنة الصافية / رقم الاعمال السنوي الصافي	**0.03**	**0.01**
المردودية الاقتصادية = اجمالي فائض الاستغلال / مجموع الاصول	**0.02**	**0.01**
المردودية المالية = نتيجة السنة الصافية / الاموال الخاصة	**01**	**01**

المصدر: من إنجاز الطالب بالاعتماد على التقارير المالية

***المردودية التجارية :**

جاءت المردودية التجارية موجبة طيلة السنتين بنسبة 0.03 و 0.01 على التوالي و هي نسبة قليلة جدا شبه منعدمة وهذا راجع إلى الانخفاض في نتيجة الدورة مقارنة بالمبيعات ،ويمكن أن نرجع ذلك إلى الارتفاع في التكاليف خاصة في مصاريف العاملين و مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و المصاريف المالية.

***المردودية الاقتصادية :**

جاءت المردودية الاقتصادية خلال الفترة المدروسة بنسبة 0.02 و 0.01 على التوالي و هذه النتائج غير مقبولة حيث نلاحظ انخفاض مستمر و هذا يدل على أن المؤسسة ليست لها القدرة على تحقيق أرباح ونفسر انخفاض بسبب الارتفاع في أعباء المستخدمين ، الضرائب و الرسوم.

***المردودية المالية :**

نلاحظ أن المؤسسة حققت في السنتين نفس المردوية المالية بنسبة 01% و هذا راجع إلى ثبات في النتيجة الصافية و الأموال الخاصة أي أنهم متساويين في القيمة في تلك السنتين 2016 و 2017.

المبحث الثالث : مضمون وتقارير محافظ الحسابات في المؤسسة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى دور محافظ الحسابات في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام لتحقيق الفعالية في الأداء المالي

المطلب الأول : الرقابة الداخلية في المؤسسة

الفرع الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- المؤسسة توفر على نظام داخلي محكم بإضافة إلى ثقافة جماعية من طرف المديرية العامة مع إتباع مختلف التعليمات و التوصيات و عليه لم نسجل أي اختلالات أو مشاكل في هذا الجانب.
- من ناحية التسيير الإداري فإن التدقيقات المتعلقة بالاقتطاعات على أجور و قوائم منح المردودية الفردية تم التأكد من أنها تحمل إمضاءات و لا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية.
- من خلال عملية الفحص و التدقيق يبين أن جميع الفواتير المحررة و وصل الطلبيات لا يحملوا أي تجاوزات غير قانونية.
- تبين أن تعيين بعض العمال في المؤسسة لا تتناسب مع متطلبات الوظيفة و غير مؤهلين للمنصب (مواصفات المنصب، الشهادات، الخبرة....)

- ضرورة التنسيق بين المصالح و الأقسام أثناء العمل في المؤسسة.
- ضرورة الحفاظ على الوثائق السرية للمؤسسة تسلم فقط للأشخاص التابعين فيها.

الإدارة العامة و الموراد البشرية:

على مستوى الإدارة العامة و الموارد البشرية كان الفحص يشمل مجموعة من الدفاتر القانونية و السجلات الإجبارية و التي تمثلت في:

- جدول الرواتب.
- سجل العطل السنوية .
- سجل حوادث العمل.
- سجل الوقاية العامة و الأمن و المعدات الصناعية.
- سجل الأجور
- سجل المستخدمين الأجانب.
- سجل إشعارات التنفيذ.
- فيما يخص نظام تسجيل أوقات العمل تبين أن هناك نقص و عدم احترامها بالنسبة لبعض العمال لذا يجب فرض عقوبات مشددة اتجاه العمال المهملين مع تطوير النظام و استعمال الطرق مراقبة حديثة أكثر.
- بالنسبة لملفات أو السجلات الإدارية تبين أن المؤسسة على طرق التقليدية في حفظ الوثائق الأساسية للمؤسسة مما يؤدي في بعض الأحيان إلى ضياعها.
- بناءا على تقرير المدقق و المطابق و الخاص بثلاثي الأول لسنة 2016، يجب أن يحظى بنظام أمن و صرح بضرورة تسليم الوثائق للمعنيين بأمر (مسؤولين، إداريين...).

المالية و المحاسبة:

- دفتر الجرد الجديد في نهاية 2015.
- دفتر اليومية أنهي بتاريخ 2016/06/30.
- تأكيدات حسابات الخزينة و التي شملت : غموض في أرصدة البنك بتاريخ 2016/06/30 و بمبلغ قدر 4571329.220 دج لا توجد أي تسويات في الحسابات البنكية التي طلب تعديلها في نهاية جوان 2017 بما فيها الشيكات الموقفة لسنة 2015.
- غموض في حسابات الصندوق في تاريخ 2016/06/30 و المقدمة برصيد قدره 43353.50دج.
- مدا خيل الثلاثي و الوثائق المحققة هي تثبت أن هناك تجاوزات و الأخطاء التالية:
  - حساب 401 موردو المخزونات و الخدمات يبين ديون سابقة يجب معالجتها و التي تقدر بمبلغ 495147.00دج.
  - حساب 408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها يحتوي على مبلغ قدره 3014984.85 دج يبين مشتريات عن 23 مورد التي يجب تصحيحها باعتماد على حسابات و معلومات محاسبية لتحقق من الوضعية.

حساب 419 يبين أرصدة زبائن منذ سنة 2016 قدرت 559121.37دج.

الفرع الثاني : : فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بتقييم كل طرق العمل و الإجراءات و التعليمات المعمول بها في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام قصد الوقوف على آثارها على الحسابات و القوائم المالية، و ينبغي التأكد من هنا على ضرورة تقييم النظام و ذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات، يتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية من خلال خمسة خطوات و التي نستعرضها كما يلي:

1. يقوم المدقق بجمع و التعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة و التي تنص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.
2. بعد جمع مختلف الإجراءات يحاول المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق و ذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم أي يتأكد من أنه فهم كا أجزائه و أحسن ..... لها به تتبعه لمختلف العمليات.
3. بعد ان يقوم المدقق بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية و فهمه، أصبح في إمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا النظام و هذا من خلال استخراج مبدأ لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، و نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير) و يتم استعمال في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ"نعم " أو "لا" (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) و عليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه و ذلك ما حيث التصوير، أي من الناحية النظرية محل الدراسة.
4. يتأكد المدقق من أن النقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة، و هذا ما يسمى باختبارات الاستمرارية و نجد أن الاختبارات الاستمرارية أهمية قصوى تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار و لا تحمل خللا.
5. يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلا الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام و سوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية و هذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي يكون من تصور المدقق التي يوصل إليها (نقاط الضعف و نقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات و تمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

المطلب الثاني : منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.

يتبع المدقق الخارجي منهجية معينة لتنفيذ مهمته في المؤسسة، و هذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه، و هذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول : جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بجمع كل الحقائق التقنية التجاريو، القانونية، الضريبية و الاجتماعية المتعلقة بالمؤسسة وحدة أغذية الأنعام، و هذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي

لهذه المؤسسة و المتمثل في القوائم المالية و يمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط التالية:

الإطلاع على الوثائق المتعلقة بالمؤسسة وحدة أغذية الأنعام مما يسمح لع بالتعرف على محيطها من خلال ما يلي:

1. القوانين و التنظيمات و المميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه توزيع أغذية الأنعام.
2. مكانة المؤسسة في السوق.
3. استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العالمة في هذا القطاع.
4. معرفة التطور التاريخي لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام و الهيكلة و القواعد القانونية التي تخضع لها.
5. التعرف على المسئولين و مسيري مختلف المصالح و الوحدات مع إجراء حوار معهم و مع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة .
6. معرفة الوسائل و التقنيات المستخدمة في الأنشطة و كذا في التسيير و الإدارة.
7. التعرف على السياسات العامة للمؤسسة : الإستراتيجيات و الآفاق المستقبلية.

بعد تعرف المدقق الخارجي على مؤسسة وحدة أغذية الأنعام و المحيط الذي تعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية و التي تتغير على أساس زمني بعيد، كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة القانون التأسيسي للمؤسسة محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير المدقق الخارجي للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة و التي من شانها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها، بالإضافة إلى تحديده للعمليات الأكثر عرضة للخطر و التركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء كما يطلب المدقق الخارجي كل الوثائق من المسؤول الأول لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام و تتمثل هذه الوثائق في ما يلي:

1) الميزانية (الأصول و الخصوم).
2) جدول حسابات النتائج.
3) جدول حركة رؤوس الأموال (أعمال نهاية السنة).
4) ميزان المراجعة بعد الجرد.
5) دفتر الأستاذ.
6) دفتر اليومية.
7) تحليل الحسابات.
8) حالة التقارب البنكي.
9) محضر جرد أموال الصندوق.
10) قوائم الجرد للاستثمارات و المخزونات.

11) السجلات الرسمية للمؤسسة سجل العمال ، سجل العطل السنوية، سجل الاستثمارات، سجل اليومية ، سجل خاص بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل ، سجل حوادث العمل، سجل بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل، سجل العمال الأجانب.
12) سجل محاضرة مجلس الإدارة.
13) سجل محاضرة الجمعية العادية و الغير العادية و الاستثنائية و مختلف G50 ، تقرير التسيير، وثائق خاص بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

الفرع الثاني : إعداد التقرير المدقق الخارجي.

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام في إعداد تقرير نهائي و الذي قام بإعداده المدقق الخارجي، و الذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة، و يتميز هذا التقرير بالشمولية و الدقة مع عرض كل الأدلة و القرائن التي تثبت حكم و رأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة و يمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزئين متتالين و متكاملين كالتالي:

1. الاجتماع النهائي:

و يضم كل من المدقق الخارجي و أعضاء مجلس إدارة المؤسسة ، و تتجلى أهمية الاجتماع في عرض و توضيح كل النقاط و الأدلة و الإثباتات التي يحصل عليها المدقق أثناء مهمته، فلا بد من السماح لمسئولي المؤسسة أن يتعرفوا على شكوك و تحقيقات المدقق و إمكانية مناقشتها.

أثناء هذا الاجتماع يحاول المدقق الخارجي عرض المشاكل و التوصيات، استنادا إلى الأولويات و درجة الأهمية، فالمدقق يسعى دائما إلى تجنب إعطاء الأهمية للأمور البسيطة و التي تعتبر مشاكل وهمية، بل يسعى دائمات إلى عرض المشاكل المستعصية و الأمور الهامة، و يتطلب نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية تحضير جيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

أ. **العرض**: يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة و الضعف مرفقة باستدلالات و بيانات فلا داعي للتأكد و الحكم دون إثبات مستمد من تحقيق مهمة التدقيق، أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين من الاجتماع، كل حسب تخصصه و مسؤوليته، هكذا يكون العرض واضحا وشفافا.

بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة و دقيقة و المتمثلة في نقد و مناقشة توصيات و ملاحظات المدقق الخارجي و التي غالبا ما تكثر فيها المعارضات و الانتقادات.

المعارضة: عندما يصادف المدقق الخارجي معارضة من مجلس الإدارة يجد نفسه أمام حالتين كما يلي:

- إما أن يكون المدقق قادرا على الاستدلال و الاستحضار يثبت حكمه و نتائجه، و في هذه الحالة تنتهي المعرضة مباشرة.
- و إما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية او عدم تصنيفها و ترتيبها كفاية للاستدلال بها، و في هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة او النقطة المنتقدة في تقرير المدقق و ذلك لصالح الطرفين

2. تقرير المدقق:

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق بحصر مواطن القوة و الضعف للنظام، كما يحدد المخالفات و الأخطاء المكتشفة، و التي من خلالها يضع التوصيات و الاقتراحات الممكنة و هكذا بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير المدقق، بعد أن يتحصل على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته و يختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق فنميز بين : تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، و تقرير مفصل و مطول يشمل كل دورات و فصول حسب نوعية تدخلات المدقق، لكن و بصفة عامة . فالتقرير بشكل وثيقة رسمية و مصدر المعلومات، كما يعتبر أداة عمل المدققين و المسيرين على حد سواء ، و على هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي:

أ. تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ب. الكشف عن الأوضاع السائدة ، مع وجود الأدلة و القرائن الكافية للحكم النهائي عليها.

ج. إقتراح توصيات و توجيهات لتصحيح الأخطاء و المخلفات أما عن الشكل، فعموما يبني على النحو التالي:

- صفحة أو مستند الإرسال.
- فهرس، مقدمة ، خلاصة.
- نص التقرير حيث نجد فيه ، عرض النتائج، التوصيات و أجوبة أعضاء مجلس الإدارة.
- الخاتمة، خطة التحقيق و التدخلات و الملاحق.

المطلب الثالث : محافظ الحسابات و كيفية تحقيقه لفعالية الأداء المالي في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام

إن التحليل الجيد للمظاهر و التدقيق في كيفية سيرها داخل المؤسسة ، يمكن أن يحدد مختلف مراحل التدخل لبرنامج عمل محافظ الحسابات ، فاحترام الإجراءات و البحث المستمر في تحسينها يسمح بتخفيض المخاطر المحيطة بالمؤسسة.

و على إثر ذلك ،فلابد من توجيه صحيح لتدخلات محافظ الحسابات بمعنى آخر ،يجب أن يركز هذا الأخير على العمليات و الوظائف الأكثر تعرضا للخطر ، و هناك عاملان يساعدان على توجيه عمله في المؤسسة :

1- **أهمية العمليات :** و من أمثلة ذلك :المنتوج الذي يحقق أكبر المبيعات، المشروع الأكثر حصة في الميزانية ،الطاقة البشرية المعتبرة في المؤسسة ،حجم المخزونات .....إلخ.

2- **الطابع الجديد:** استثمار جديد أو بعث منتوج جديد في السوق .....إلخ.

ومن جهة أخرى ،يعتمد محافظ الحسابات على تقييم جيد لنظام المراقبة الداخلية و تحديد مدى فعاليته،ليتسنى له تنفيذ عملية التدقيق في العمليات ذات الاهتمام الكبير في المؤسسة والتي تحتاج إلى مراقبة دورية و بالتالي اكتشاف الأخطاء ، و العمل على تصحيحها في الوقت المناسب .هذا و يعتمد محافظ

الحسابات على فحص و تحليل لعينات إحصائية ضمن مجموعة داخل المؤسسة)عمليات ،أفراد، أجهزة....إلخ(،كما قد يعتمد الفحص على نتائج العمليات كمردودية استثمار معين أو تأثير حملة إشهارية على بيع منتج معين .....إلخ.

لكن رغم ذلك ،فإن خبرة محافظ الحسابات و لو أنها ليست متخصصة في جميع الميادين تسمح بتحقيق مهمة تدقيق كاملة و ناجحة ، و سبب ذلك هو تعود محافظ الحسابات على طرح الأسئلة المناسبة تساعده في كشف الحقائق و المشاكل و على إيجاد الحلول.

وبناءا على ما سبق ، يتضح أنه- و في غالب الأحيان- يكون محافظ الحسابات أدرى بحقيقة العمليات أكثر من الإدارة نفسها ، فعند قيامه بتنفيذ مهمته في المؤسسة يكشف عن سوء تنفيذ و تطبيق الإجراءات المحددة للقيام بمختلف العمليات، لذلك فمن مهام محافظ الحسابات هو إبلاغ الإدارة بالأوضاع الحقيقية للمؤسسة ،كما قد يحاول إقناع الإدارة بعدم ملائمة الإجراءات الموضوعة بالظروف و نوع العمليات المحققة فيها.

و عليه ،فلابد من التنسيق و إيصال المعلومات بين الإدارة و أجهزة التنفيذ و إلا فإن جهود محافظ الحسابات ستذهب سدا و بدون جدوى ،و يتم تحديد قواعد التسيير الداخلية للمؤسسة عند وضع السياسات العامة ، فمحافظ الحسابات بصفته خبير في سير العمل داخل المؤسسة يمكنه تحليل و إيجاد أجوبة لبعض المشاكل المطروحة ،فخبرة و كفاءة محافظ الحسابات عند تحليل و تفسير الأوضاع لا تكفي لحل المشاكل و تجنب المخاطر ،إذ لابد من وجود الدعم من طرف إدارة المؤسسة كتوفير الأوضاع الملائمة للقيام بمهمته، توفير كل المعلومات التي يطلبها ،إعطاء الأهمية لأعماله و الأخذ بتوصياته مهما كان عمقها.

فالحقيقة أن أي خلل في نظام الرقابة الداخلية يرجع إلى مسؤولية الإدارة إما عند تصميم مخطط لنظام الرقابة الداخلية أو في عمليات التسيير أو في اختيار الكفاءات ،لذلك لابد من مراجعة المراحل الإدارية و كيفية استنادها على المعلومات لاختيار البرامج و السياسات الملائمة، أما إذا كان الخلل في تطبيق إحدى العمليات أو في إعداد القوائم المالية فعلى محافظ الحسابات تحضير برنامج للمتابعة و المراقبة عن قرب لهذه العمليات.

هذا و نجد لدى المؤسسة مجلسا إداريا يشمل : مجموعة من المدققين الداخليين و المسيرين و كذا خبراء و مسؤولين في كل أنشطة المؤسسة ،كما قد يتم استدعاء محافظ الحسابات في الاجتماعات الدورية للمجلس بحضور الإدارة العامة أو بالأحرى الرئيس العام للمؤسسة و خلال هذه اللقاءات يتم عرض مفصل للمخاطر و المشاكل المحيطة بالمؤسسة، كم يتم الإدلاء باقتراحات للحلول الممكنة و التوصيات لتحسين الأوضاع في المستقبل ،غير أن الاقتراحات و التوصيات ما هي إلا مشاركة من ذوي الخبرة و المعرفة ،بغرض تحقيق أمثل لأهداف المؤسسة ، لكن القرار النهائي و المسؤول الوحيد عن أوضاع هذه المؤسسة هو الرئيس العام -PDG-.

و كخلاصة للقول، نشير إلى أن عملية التدقيق الخارجي ما هي إلا مجموعة من المراحل التي يقوم بتنفيذها محافظ الحسابات داخل المؤسسة ،و التي من خلالها يتم الحكم على مدى تحكم إدارة المؤسسة في أداء كل الوظائف و الأنشطة الأساسية في المؤسسة :

البيع،الشراء،التسويق،التموين، الإنتاج، الموارد البشرية ،الخزينة.....الخ.

فبعد تنفيذ هذه المراحل و كذا الاختبارات المناسبة ، سيكون باستطاعة محافظ الحسابات أن يحكم نهائيا على درجة فعالية الرقابة الداخلية و التسيير في المؤسسة ،بمعنى آخر ،سيميز بين:

- **مواطن القوة:** المحققة والمطبقة في المؤسسة
- **مواطن الضعف :** الناتجة إما:

- عن نقائص و أخطاء في إعداد النظام.

تنفيذ خاطئ للإجراءات.

و التدقيق عن أسباب الانحرافات ،سيدفع بمحافظ الحسابات إلى إيجاد بدائل و حلول حقيقية بصفته محقق و مدقق ، في كل كبيرة و صغيرة لتفسير الأوضاع ،و اقتراح هذه البدائل على إدارة المؤسسة ،و في الأخير يتجسد

عمل محافظ الحسابات عند تحرير التقرير و الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة و صدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

خاتمة الفصل:

بعد ما قمنا بالدراسة الميدانية بمؤسسة وحدة تغذية الأنعام بمستغانم والاطلاع على ميزانيتها من الجانبين الأصول و الخصوم وجدول حساب النتائج لمعرفة الأداء المالي للمؤسسة.

قمنا بعرض القوائم المالية الصادرة عنه خلال الفترة الممتدة ما بين 2016-2017 و تحليلها لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة ، و قد تبين لنا من خلال دراسة النسب المالية أن المردودية الاقتصادية خلال الفترة المدروسة بنسبة 0.02 و 0.01 على التوالي و هذه النتائج غير مقبولة حيث نلاحظ انخفاض مستمر و هذا يدل على أن المؤسسة ليست لها القدرة على تحقيق أرباح ونفسر انخفاض بسبب الارتفاع في أعباء المستخدمين ، الضرائب و الرسوم ،ومن خلا ل دراسة التوازنات المالية بأن المؤسسة حققت رأس مال عامل الخاص سالب بالرغم من أنه ما يدل على أن الأموال الخاصة لا تغطي الأصول الثابتة التي يمتلكها المؤسسة ،و لهذا المؤسسة عليها اللجوء إلى الاقتراض.و رأس المال العامل الصافي للمؤسسة خلال الفترة المدروسة كان موجبا خلال سنوات 2016-2017 ,فازداد رأس المال العامل الصافي و هذا راجع إلى انخفاض الأموال الثابتة و ارتفاع الأموال الدائمة للمؤسسة خلال هذه الفترة.

إن مؤسسة وحدة تغذية الأنعام و كغيرها من المؤسسات الاقتصادية يتبع منهجية تدقيق خارجي لا تختلف كثيرا عن باقي المؤسسات التي تتم فيها عملية التدقيق كما يقوم بتعيين محافظ حسابات ، و هذا بهدف المصادقة على حسابات المؤسسة من أجل إعطاء الصورة الصادقة لوضعيته المالية . كذلك لمحافظ الحسابات دور كبير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة و تصحيح الانحرافات إن وجدت و اقتراح حلول لها ،كذلك تقديم توصيات و اقتراحات من أجل التحسين المستمر للأداء المالي لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام.

الخاتمة العامة :

من خلال تطرقنا لموضوع " : دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي " و محاولة منا للإجابة على الإشكالية المطروحة :" إلى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في تفعيل **الأداء المالي ؟"** ، حيث حاولنا تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة و المصداقية على القوائم المالية الختامية و منح الضمان للأطراف ذات المصالح و التي تتعامل مع المؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها ،ففيما سبق كان ينظر إلى التدقيق الخارجي على أنه وسيلة لاكتشاف الأخطاء و الانحرافات التي ترتكبها المؤسسة ،و هذا من خلال تدقيق السجلات و الدفاتر و البيانات المحاسبية و القوائم المالية ،أي ما يسمى بالتدقيق المالي ،لكن حاليا و بظهور الجيل الرابع للتدقيق أصبح للتدقيق الخارجي دور كبير و مهم فيما يخص تطوير و تفعيل الأداء المالي و هذا من خلال تقييم فعالية إستراتيجيات و فكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية مقارنة بمنافسي المؤسسة في القطاع.

إن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وسيلة فعالة في عملية تحسين الأداء المالي و تحسين التسيير في المؤسسة ،و ذلك من خلال قيام المدقق الخارجي بتحديد مواطن القوة و الضعف ،و التي من خلالها يتم وضع الاقتراحات و التوجيهات التي تدفع بالمؤسسة نحو تحقيق تقدم سريع في مستوى الأداء المالي و ربحية المؤسسة محل التدقيق .كما أن عملية تقييم الأداء المالي من قبل المدقق الخارجي تقوم بإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات و البيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة و الجوهرية.

نتائج الدراسة

- سيقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية و الإدارية التي ارتكبتها إدارة المؤسسة إما عند تصميم مخطط لنظام الرقابة الداخلية ، أو في عمليات التسيير أو في اختيار الكفاءات ،لذلك لابد من تدقيق المراحل الإدارية و كيفية استنادها على المعلومات لاختيار البرامج و السياسات الملائمة ،أما إذا كان الخلل في تطبيق إحدى العمليات أو في إعداد القوائم المالية فعلى محافظ الحسابات تحضير برنامج للتدقيق الخارجي و المراقبة لهذه العمليات ،

  و هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

- إذا كان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة قائم على أسس صحيحة و يطبق بشكل يضمن الدقة و الفعالية لكل العمليات المحققة ، فسيكون نظام المعلومات لهذه المؤسسة محل ثقة و سيؤدي حتما للقرار السليم ،حيث أن المدقق الخارجي يقوم بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية .

- يمثل رأي المدقق الخارجي القيمة المضافة لعملية التدقيق الخارجي و الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة و المناسبة.

- يتمثل المنهج الحديث لعملية التدقيق الخارجي في إعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية ،بالإضافة إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء و ربحية المؤسسة محل التدقيق ،و هذا من خلال توفير مشورة بناءة لإدارة المؤسسة.

- من خلال المنهج الحديث لعملية التدقيق الخارجي ،نجد أنه يضع احتياجات إدارة المؤسسة في الدرجة الأولى ،حيث يقدم لها طريقة تركز على اعتبار التدقيق الخارجي أداء الإدارة.

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق و وسيلة اتصال،و نقل البيانات و الحقائق و النتائج و إيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر، و من خلال هذا التقرير يمكن تقييم الأداء المالي للمؤسسة و تحقيق نجاحها ،"**و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية**

- يهدف الأداء المالي إلى التعرف على قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الإستمرار و البقاء في السوق.

- يهدف تقييم الأداء المالي إلى تحديد نقاط القوة و الضعف ، و العمل على التغلب على هذه الأخيرة هذا من جهة ،و من جهة أخرى اتخاذ القرارات اللازمة على ضوء النتائج المتحصل عليها ،و ذلك لتحقيق الأهداف المرغوبة.

- تهدف المؤسسة من خلال قيامها بعملية الأداء المالي إلى التحقق من الاستخدام الأمثل لمواردها المختلفة من جهة ،و من جهة أخرى التأكد من مدى تحقيق الأهداف التي سطرتها ،أي تتأكد من مدى تحقيقها " للكفاءة و الفعالية، "**هذا مايثبت صحة الفرضية الثالثة**.

- عملية تقييم الأداء المالي لا تنحصر على المؤسسات التي تعاني من مشاكل و إنما تتسع لأكثر من ذلك، و تشمل كذلك المؤسسات السليمة ،و هنا يكمن الهدف من تقييم الأداء المالي في تشخيص النقائص،لأن تجاهلها قد يؤدي إلى تفاقمها و بالتالي صعوبة حلها لهذا تقوم المؤسسات بتقييم الأداء المالي باستمرار.

التوصيات و الاقتراحات :

- يجب أن لا تقتصر مهمة المدقق الخارجي في إصدار الحكم على القوائم المالية للمؤسسة ،بل يجب أن تتعدى ذلك إلى تقييم الأداء المالي ،و ذلك حتى تتمكن إدارة المؤسسة من اتخاذ القرارات الصحيحة و في الوقت المناسب.
- الاهتمام برقابة الأداء و المتمثلة في الكفاءة و الفعالية .
- التزام إدارة المؤسسة بتوصيات و اقتراحات المدقق الخارجي و من أمثلة ذلك وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة الداخلية و تغيير نظرتهم اتجاه التدقيق الخارجي، الاهتمام بجوانب التأهيل و التدريب للعناصر البشرية لرفع كفاءة العاملين في مختلف مستويات التنظيم و ذلك من أجل تحسين الأداء المالي .
- ضرورة الحصول على فهم أفضل لأهداف و إستراتيجيات و أنشطة المؤسسة محل التدقيق حتى يصبح المدقق في وضع أفضل لتقديم نصائح من شأنها تطوير الأداء المالي للمؤسسة.
- التركيز على استغلال التكنولوجيا فالتكنولوجيا تلعب دورا مهما في خلق القيمة المضافة للتدقيق الخارجي.
- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي و إيجاد آلية تنسيق بينها و بين الجامعات الجزائرية ، هذا لتقديم المساعدة للباحث العلمي لإنجاز بحث

خالد أمين عبد اله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، ط1 عمان ، دار وائل للنشر ، 2012 ، ص13
محمود رأفت سلامة وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، ط01 الأردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، 2011، ص 16
خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية ، ط 01 - ، عمان ، دار وائل للطباعة والنشر، 2000 ، ص20.
محمود رأفت سلامة وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، مرجع سبق ذكره ، ص 17
محمد مصطفى سليمان،" الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014 ، ص 19.
يوسف محمود جربوع،" مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، دار الوراق للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص9
محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ،المراجعة و تدقيق الحسابات ، الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2003،ص09 .
وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة و تدقيق،جامعة الجزائر،2009،ص49
.
.يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، دار الصفاء ،عمان ،الأردن،2007،ص6.
مسعود صديقي و محمد براق، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ،كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية ،جامعة ورقلة ،يومي 8و9 مارس 2005، ص27
.
غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق،ص ص18- 19.
بوقابة زينب ،التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة الجزائر ،2010-2011،ص ص 9-10.
محمد سفير و إسماعيل رزقي ، مداخلة بعنوان مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي ،يومي 5-2013/5/6،ص22.
محمد بوتين ، المرجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ط 2 ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 ، ص 27 .
أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر ،عمان ،الأردن،2000،ص26.
أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص109.
قانون 08/91 ، الجريدة الرسمية ،عدد 20،الجزائر ،مؤرخة في 1ماي 1991،ص651.

قانون 01/10 ، الجريدة الرسمية ،عدد42،الجزائر ، مؤرخة في 19 جويلية 2010 ،ص11.
محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص ص 40-41.
وجدان علي أحمد ، مرجع سابق ، ص 134.
حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية ،الجزء الأول،الطبعةالأولى، دارالثقافة للنشر و التوزيع،عمان ،الأردن ،2009،ص64.
محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 55-57.
أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ،ص ص 136-137.
خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان الأردن،2011،ص 150.
عبيد سعيد المطري،مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة تحديات و قضايا معاصرة ، دار المريخ للنشر ، السعودية 2000،ص55.
وليم توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج،الجزء الثاني،دار المريخ للنشر،السعودية، 2006،ص198 .
عبد الوهاب نصر علي ،خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، المراجعة الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة ،الجزء الأول ،الدارالجامعية ،الإسكندرية ،2001،ص ص 161-162.
عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،ص81.
كريمة علي الجوهر واخرون ، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات ، دون طبعة القاهرة ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، ص 155.
هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، مرجع سبق ذكره ص 25.
نفس المرجع ، ص30.
هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية مرجع سبق ذكره ، ص - 25-26 .
غوالي محمد بشير ،دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بورقلة ،رسالة مقدمة لنيل رسالة الماجستير في علوم التسيير ،فرع إدارة الأعمال ،جامعة الجزائر، 2003-2004،ص47.
نصار محمد البطوش، مرجع سابق،ص21.

سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات (01)، مرجع سبق ذكره، ص 243
.نوال صالح بن عمارة، المرجح والرقابة في المصارف الإسلامية، ط03, الجزائر، دار وائل للنشر، 2013، ص 264
سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات (01)، مرجع سبق ذكرهن ص 244
مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، ط 01، الردن، دار غبداء للنشر والتوزيع، 2015، ص 149
أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص654
نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصاريف الإسلامية، مرجع سبق ذكره، ص 265-266.

صديقي مسعود وصديقي فؤاد،" انعكاسات النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر"، الملتقى الوطني حول :واقع .وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي5 -6 ماي 2013 ، ص5-6 .

محمد أبو نصار وجمعة حميدات،" معايير المحاسبة والإبلاغ المالي"، دار وائل للنشر، عمان، 2008 ، ص20

الجريدة ال رسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب سنة 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 ، يحدد قوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفصل8 ، ص38

هوام جمعة ولعشوري نوال، مرجع سابق،ص 18-19

فاطمة الزهراء رقايقية،" مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات– دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات

.الاقتصادية الجزائرية"-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 1 ، 2014 ص 55 ،

قانون رقم10 -01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

الأمر رقم75 -59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد30 ، المرسوم التنفيذي رقم 11/ 02 المؤرخ في 23 جمادي الثانية 1432الموافق ل 26 ماي2011 ، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ص19

الشيخ الداوي ، تحليل أثر التدريب على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية ،مجلة الباحث ،العدد السادس ،جامعة- قاصدي مرباح ،ورقلة ، 2008 ،ص09.

-

علاء فرحان طالب و إيمان شيحان المشهداني ،الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي للمصارف ،دار الصفاء ،عمان، 2011 -ص65 .

)

) وائل محمد صبيحي إدريس وطاهر محمد منصور الغالبي ،أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ،الطبعة الأولى ،دار وائل- للنشر،عمان، الأردن، 2009 ،ص39

-) ناصر دادي عدون،اقتصاد المؤسسة ،الطبعةالثانية،دار المحمدية العامة ، الجزائر ،دون ذكر سنة النشر ، ص .319

) عبد السلام أبو قحف ،أساسيات التنظيم و الإدارة ،دار الجامعة الجديدة ،مصر ، 2009 - ،ص25.

) ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص- 321

) عبد الغاني دادن ، قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر بإستعمال المحاكاة-

المالية ،أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ، 2007 - 2006 ،ص36

بن خروف جليلة ، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرارات ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل- شهادة الماجستير في علوم التسيير ،فرع مالية المؤسسة ،جامعة أحمد بوقرة ،بومرداس ، - 2008 2009،ص77

مجيد الكرخي ،تقويم الأداء باستخدام النسب المالية ،الطبعة الأولى،دار المناهج ،عمان، 2007 - ،ص31

فرحات جمعة ،الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ، المملكة العربية السعودية ، 2000 - ،ص39

إبراهيم الخلوف الدلكاوي، نفس المرجع السابق، ص37

.محمد محمود خطيب، نفس المرجع السابق، ص51

.جميل جريسات، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق، الدنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 1995 ، ص 88 ص87

لسلوس مبارك، التسيير الدالي، ديوان الدطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004 ، ص17

.ناصر دادي عدون، نواصر لزمد فتحي، دراسة حالات مالية، دار الأفاق، الجزائر، 1991 ، ص ص10 -14

سميحة سعادة، تقييم الأداء الدالي للمؤسسات الصغيرة والدتوسطة باستخدام جدول تدفقات الخزينة" دراسة حالة الدؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير بورقلة، مككرة مقدمة لنيل شهادة الداستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011 ،ص ص7-8.

.أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، 1997 ، ص5

محمد المبروك أبو زيد ،التحليل المالي شركات و أسواق مالية ، الطبعة الثانية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2009- ،ص07شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزءالأول،مكتبة الشركة الجزائرية ،الجزائر،- **2008**،ص216.بن خروف جليلة ، مرجع سابق، ص- **77**

بوشاشي بوعلام ، المنير في التحليل المالي و تحليل الإستغلال ،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر ،- 1997،ص11.

-(

دريد آل شبيب ، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ،الأردن ، 2007 - ،ص83 .

اليمين سعادة ، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية و ترشيد قراراتها ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل- شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ،باتنة ، 2009 ،ص46.

عبد العزيز النجار ،أساسيات الإدارة المالية ،المكتب العربي الحديث ، الإسكندرية، 2008، ص40

دادن عبد الغاني ،قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الإقتصادية ،مجلة الباحث،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،العدد الرابع، 2006،ص43

خالد الخطيب ، مرجع سابق ، ص16

باللغة الفرنسية :

1. Bernard Germond ,Audit Financier Guide pour l'audit de l'information financiere des entreprises,Dunod, Paris,1991,p28.
2. Lionnel .C et Gerard , audit et Controle interne,aspects Financiers,opérations et stratégiques,4eme edition , Dalloze,paris,1992,p17
3. ECOSIP , Dialogue autour de la Performance en Entreprise , 2ème édition , Paris,1990,P18
4. Françoise Giraud et les autres , Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance ,2ème édition,
5. Gualino éditeur,Paris , 2004 , PP 68-69.
6. Vincent Plauchu et Nacer-Eddine Sadi , Mesure et Amélioration des Performances Industrielles,
7. Brigitte Doriath, Christain Goujet, Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance, 3ème édition, Dunod,Paris,2007,p172
8. Patrik Vizzavona , Gestion Financière , 8ème édition , Alger , 1995, P292.
9. Elie Cohen, Analyse Financière, Edition Economica, Paris, 1990, P134
10. Jean Louis Amellon , L'essentiel a Connaitre en Gestion Financière, 3ème édition, MAXIMA Paris ,2002, PP 79-80
11. Christian et Mireille Zambotto, Gestion Financière , Finance d'entreprise, 6ème édition, Dunod Paris ,2004 , P40
12.)Patrick Piget , Gestion Financière de l'entreprise، Economica ، Paris ، 1998، P 101
13.)Ibid ، PP 104-105
14. Patrik Vizzavona ,OP.CIT, P141
15. Jean Louis Amellon , OP .CIT, P94
16.)Jack Forget، Analyse Financière ، Edition D'organisation، Paris، 2005، P102
17.)Jean-Pièrre Lahille، Analyse Financière، Dunod ، Paris، 2007،P113
18. Stéphane Griffiths, Jean- Guy Degos,Gestion Financière de l'analyse a la stratégie ,2ème Tirage,Edition Dorganisation, 2001,P96 p127
19. -Gérard Charreure , Finance D'entreprise, 2ème édition ,Rue claude block, paris,2008,

رسائل واطروحة الدكتورة

- محمد الباشير غوالي " دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، ماجيستر – جامعة ورقلة سنة 2004/2003
- تمار خديجة " تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير تدقيق الدولية، الدكتورة – جامعة مستغانم سنة 2017/2016
- جلول نبيل "التدقيق الداخلي و مدى تأثيره على فعالية الأداء المالي، ماستر – جامعة مستغانم سنة 2016/2015
- مجنح عتقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي لمؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجيستر، علوم التسيير، جامعة خيضر بسكرة 2006/2005

الملخص:

يعتبر التدقيق الخارجي بمفهومه الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها ،حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية ،المالية و التشغيلية. الأمر الذي جعل من التدقيق الخارجي يلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤولياتها المختلفة.

في ظل التطورات الراهنة و المليئة بالفرص و التهديدات ،و في ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات و تنوعها و اختلاف أحجامها ،زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة تدقيق خارجي تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة ،هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها و إجراءاتها و بلوغ أهدافها بفعالية و كفاءة ،فأصبح التدقيق الخارجي أداة تستعملها المؤسسة في الكشف عن مواطن الاختلال ، و تحديد نقاط القوة ، و تنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار و ما يتاح أمامها من فرص.

تعتبر عملية تفعيل الأداء المالي في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع منهم في المؤسسة بما يخدم أهدافها المسطرة ، إلا أن الإقبال على إتحاد قرارات مهما كان صنفها يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك،هذا الأمر جعل من التدقيق الخارجي أداة تضمن هذا النوع من المعلومات ، فيستعان بها من أجل دعم و تفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

الملخص

Résumé :

L'audit Externe est Considéré Dans Son Acception Moderne , parmi Les Outils Pouvant Aider L'entreprise à Eteindre ses Objectifs Ainsi Il Consiste à Evaluer Le Performance de ses Différentes Activités En Matière de Comptabilité , de Finance et Emploi ,L'audit Externe est Utilise Comme Outil aidant L'administration de L'entreprise Dons Ses Multiples Responsabilité, à la Lumière des évaluation Actuelle ,Charger D'accusions Diverses et de Menace et sur la Base de Multiplicité des Formes des Entreprises et Leurs Qualités En plus de leurs Volumes Varies ,Il devient Nécessaires à L'entreprise de Faire Appel Missions, Comme Il se Doit , on effet L'audit Externe Aide L'entreprise Dans les Domaines de la Détection des Carences et des Anomalies Ainsi Qu'a déterminer les Points Forts Dans Elle Dispose ,En outre Il lui Permet de Prévoir les Risques Peuvent la Guetter .