



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبية التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة

التسيير

## دور التدقيق المحاسبي في رفع وتحسين مردودية

دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم

إشراف الدكتور:

برياطي حسين

إعداد الطلبة:

-قندوز رضا

- حدة ميلود

### لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من جامعة
رئيسا	بن حمو عبد الله	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم
مقررا	برياطي حسين	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم
مناقشا	مادوري نورالدين	أستاذة محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020/2019

# إهداء

أهدي هذا العمل إلى والدي العزيزين داعيا المولى عز وجل أن يحفظهما وإلى  
كافة أقاربي، وإلى كل من علمني حرفا وجلست متعلما بين يديه وكل من  
أعانني على إنجاز هذا العمل خاصة أصدقائي الأبناء، إلى كل من سعتهم  
ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

# شكر وتقدير

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا  
ترضاهن اعترافا بالفضل والجميل أتوجه بخالص الشكر وعميق التقدير  
والامتنان إلى الأستاذ " برياطي حسين" الذي أشرف على عملنا هذا وتفانى في  
توجيهنا إلى غاية انهاءه.  
وجزيل الشكر الموصول لكل من ساعدني من قريب أو من بعيد.

## الفهرس

الإهداء

تشكرات

قائمة الجداول والأشكال

المقدمة العامة

1	تمهيد
3	الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي
4	المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
4	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي
5	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي
8	المطلب الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي وأهميته
11	المبحث الثاني: خصائص التدقيق المحاسبي
11	المطلب الأول: مبادئ التدقيق
12	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
15	المطلب الثالث: وسائل التدقيق
18	المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي
19	المطلب الأول: المعايير العامة
20	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
22	المطلب الثالث: معايير إعداد تقرير
26	خلاصة الفصل
27	الفصل الثاني: المردودية وعلاقتها بالتدقيق المحاسبي
27	تمهيد
28	المبحث الأول: مدخل إلى المردودية ومقاييسها وأنواعها
28	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المردودية
29	المطلب الثاني: أهم مقاييس المردودية
32	المطلب الثالث: أنواع المردودية
35	المبحث الثاني: مكونات ومتطلبات المردودية وخصائصها
35	المطلب الأول: مكونات المردودية
36	المطلب الثاني: متطلبات المردودية
39	المطلب الثالث: طبيعة وأهداف المردودية وخصائصها
41	المبحث الثالث: أهمية التدقيق بالنسبة لمردودية المؤسسة
41	المطلب الأول: أهمية التدقيق داخل المؤسسة
45	المطلب الثاني: أهمية التدقيق داخل المؤسسة
45	المطلب الثالث: طرق تحسين المردودية
47	خلاصة الفصل
48	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لانتاج الحليب ومشتقاته " مستغانم "
48	تمهيد

49.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل ومشتقاته
49.....	المطلب الأول: لمحة عن تاريخ انشاء مركبات الحليب
50.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة GIPLAIT
53.....	المطلب الثالث: نشاط المؤسسة
54.....	المبحث الثاني: تخطيط عملية التدقيق في المؤسسة
54 .....	المطلب الأول: مفهوم تخطيط عملية التدقيق في المؤسسة
54.....	المطلب الثاني: أهمية تخطيط عملية التدقيق
64.....	المطلب الثالث: تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة
65 .....	المبحث الثالث: علاقة ودور التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة
65.....	المطلب الأول: دور ومهمة التدقيق
66.....	المطلب الثاني: مراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة
69.....	المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمردودية
72.....	خلاصة الفصل
73.....	الخاتمة العامة
75.....	قائمة المراجع
78.....	الملخص

### قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
9	أهداف التدقيق المحاسبي	(2-I)
67	لوحة القيادة بالنسبة لمؤسسة ملبنة الساحل لشهر أبريل 2019.	(III) (01)
69	الميزانية التقديرية لمؤسسة ملبنة الساحل لسنة 2007	(III) (02)

### قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
7	عمليات تدقيق الحسابات	(1-I)
18	أنواع معايير التدقيق	(3-I)
30	التمثيل البياني للهامش الاجمالي	(1-II)
51	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المركزية GIPLAIT	(1-III)
51	الهيكل التنظيمي لوحة الحليب ومشتقاته - مستغانم	(2-III)

## المقدمة العامة:

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

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

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

فالتدقيق المحاسبي هو العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها وسياستها المتبعة إذ تعطي له أهمية كبيرة وكذا الدور الأساسي والهام في تحسين المردودية داخل المؤسسة، وبناء على ما سبق سنتطرق في موضوعنا هذا إلى دور التدقيق المحاسبي في رفع وتحسين مردودية المؤسسة.

## طرح الإشكالية:

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي، وما مدى مساهمته في تحسين مردودية المؤسسة ؟
- وللإجابة على هذه الإشكالية يتطلب منا تجزئته إلى أسئلة فرعية:
- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي؟ وماهي الفترات التي يمر بها التدقيق؟
- ما مفهوم المردودية؟
- كيف يساعد التدقيق المحاسبي المؤسسة على تحسين مردوديتها؟
- ما مكانة التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية والدور الذي يؤديه في سبيل تطويرها؟
- ما هي الإضافة التي يمدّها التدقيق المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية؟

## فرضيات الدراسة:

- وللإجابة على التساؤلات ننطلق من الفرضيات الأساسية
- يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي.
- المردودية علاقة موجودة بين النتائج المتحصل عليها والرسائل التي استخدمت للحصول عليها.
- يؤدي التدقيق إلى تحسين فعالية المؤسسة وبالتالي تحقيق مردودية عالية.

أهمية الدراسة:  
- ترجع أهمية الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من التدقيق المحاسبي وكذا اعتماد المؤسسات الاقتصادية على عملية التدقيق المحاسبي من أجل تحسين مردوديتها التي يمددها لها حتى يتسنى للمؤسسة إظهار رؤية مستقبلية واضحة الأهداف.  
أهداف البحث:

- إبراز الفائدة الكبيرة التي يمددها التدقيق المحاسبي للمؤسسة.  
- تحديد الدور الأساسي للتدقيق في تسيير الموارد البشرية.  
- الخدمات الجلية التي يقدمها التدقيق المحاسبي للمؤسسة.  
أسباب إختيار الموضوع:

- لمعرفة الآلية الصحيحة والدقيقة في تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة.  
- من أجل مد الإضافة الحقيقية والفعالة للتدقيق المحاسبي لصالح المؤسسة الاقتصادية.  
- العمل على رفع الأداء وتحسين المردودية داخل المؤسسات الاقتصادية.  
منهج الدراسة:

المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي.  
صعوبات البحث:

من بين صعوبات البحث التي واجهتني أثناء البحث هي:  
- الحساسية الكبيرة الموجودة في التدقيق المحاسبي والتخوف من إبراز المعلومات المتعلقة بالمؤسسة.

- سرية وثائق المؤسسة وخاصة المالية.  
دراسات سابقة:

- سبيع نصيرة. دور التدقيق المحاسبي في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016. هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة، باعتباره أداة فعالة تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.

- سالم عائشة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام المراقبة التسيير، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2018. تقوم وظيفة التدقيق بدور مهم في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وهو ما يؤثر إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة كما يعتبر نظام مراقبة التسيير من أهم الأنظمة داخل المؤسسة التي تسعى لتحقيق أهدافها الكاملة.  
هيكل البحث:

بغرض الوصول إلى الأهداف المتوخاة من البحث قمنا بتقسيم البحث إلى:  
الفصل الأول عموميات حول التدقيق المحاسبي وقسم إلى ثلاث مباحث فالأول تناول ماهية التدقيق المحاسبي والثاني مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه ووسائله أما الثالث فتطرقتنا إلى معايير التدقيق، أما فيما يخص الفصل الثاني فكان حول المردودية فأخذنا نظرة على المردودية ومقاييسها، مكوناتها ومتطلباتها، المبحث الأول كان حول مدخل المردودية وأهم مقاييسها، أما الثاني مكونات ومتطلبات المردودية والمبحث الثالث كان حول أهمية التدقيق بالنسبة للمردودية داخل المؤسسة.

# الفصل الأول

**تمهيد:**

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الإقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لو يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق المحاسبي لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

### المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

إن ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة، ففي ظل هذه المعطيات يقوم التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء والتابعات الى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسات وإيصال نتائج عملية التدقيق والفحص للأطراف ذات المصلحة (1).

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

إن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن 15 وحاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة Luca Facioli، ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ولكن التغير المهم الذي طرأ خلال الفترة ولغاية 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة البيانات المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد نص على ذلك صراحة قانون الشركات الانجليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدى الى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة (2).

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا عام 1581 ثم اتجهت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة وكان لبريطانيا الفضل في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية التدقيق المحاسبي مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بإدنبرة 1854 ثم كندا 1880، وفي فرنسا 1881، والولايات المتحدة الأمريكية 1882، وألمانيا 1896، وأستراليا 1904 مع العلم أنّ المهنة نشأت في هذه الدول قبل ذلك، حيث تكونت سجلات لقيد أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين (3).

إذا التطورات المتلاحقة للتدقيق المحاسبي كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه المهنة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص، ولذلك سنورد في مايلي أهم المراحل التاريخية للتدقيق (4).

(1) - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2007، ص17.

(2) - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة 2006، ص17.16.

(3) - سامي محمد الوقاد وأ، لؤي وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010، ص19.18.

(4) - محي الدين بختة، تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماستر، قسم العلوم الاقتصادية، 2011-2012، ص36.35.

### **المرحلة الأولى: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 :**

إن في هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بمجرد المخزون السلعي، حيث تكون العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة أي الوصول الى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر

كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه واستعمال خبرته وتجربته لمعرفة صحة ومدى دقة ما كان يسمعه .

### **المرحلة الثانية: الفترة ما بين 1500 - 1850 :**

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال المؤسسة عن ادارتها وزيادة الحاجة للمدققين. كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم يكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع (5).

### **المرحلة الثالثة: الفترة ما بين 1850 - 1905 :**

ان النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والادارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع ومع صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من طرف مدقق مستقل (6).

### **المرحلة الرابعة: الفترة من 1905 إلى يومنا هذا:**

أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بنسبة كبيرة مما أعطى المدقق أهمية واضحة وجلية إذ أصبح الاعتماد على التدقيق الاختياري بأخذ عينات إحصائية في عملية التدقيق كما أبرز الهدف الأسمى ألا وهو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة (7).

### **المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي**

إن تعدد التعاريف الخاصة بالتدقيق المحاسبي من قبل المختصين والهيئات والأطراف الفاعلة في هذا المجال وبالرغم من اختلاف بعض المفاهيم من ناحية الشكل إلا أن المصدر واحد والهدف نفسه، ومن بين التعاريف التي أعطيت للتدقيق المحاسبي نذكر ما يلي:

(5) - إشتوي عبد السلام، مراجعة المعايير والإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996، ص14.

(6) - حسين القاضي ود. حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الأردن، 1999، ص2.

(7) - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة 2006، ص19.

1. عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية بأنه: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقسيمها في شكل موضوعي قصد التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية (1).

2. في حين يعرف "التمييزي" التدقيق المحاسبي بأنه: الإجراءات المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل ومحايد لأجل التوصل الى رأي فني محايد فيما إذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر والمستندات تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة بالمؤسسة محل التدقيق وإن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3. كما يعرف "أحمد لطفي" التدقيق على أنه: الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونيا وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية العامة، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية (2).

4. كما عرف "bonnault" و "germond" التدقيق المحاسبي على أنه: اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني ومستقل بغية إعطاء رأٍ معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات وإعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدة إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات في الوضعية المالية ونتائج المؤسسة (3).

-من خلال التعاريف السابقة تجد أن تعريف التدقيق المحاسبي يضم عدة نقاط مهمة وهي:

❖ التدقيق المحاسبي هو عملية منتظمة وممنهجة: لأنها تتم خلال عدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا وتتكون عملية التدقيق المحاسبي من أربع مراحل أساسية هي: مرحلة قبول التكاليف، مرحلة تخطيط أعمال التدقيق، وأخيرا مرحلة بلورة النتائج وإعداد وعرض التقارير.

❖ ضرورة الحصول على أدلة الإثبات والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية: حيث تمثل عملية جمع وتقديم الأدلة جوهر عملية التدقيق للحكم على مدى تمشي تأكيدات المؤسسة مع المعايير الموضوعية ومن صور أدلة الإثبات في التدقيق نجد: الوجود المادي، الملاحظة، المصادقات، الإقرارات الإدارية، الشهادات من داخل وخارج المؤسسة.

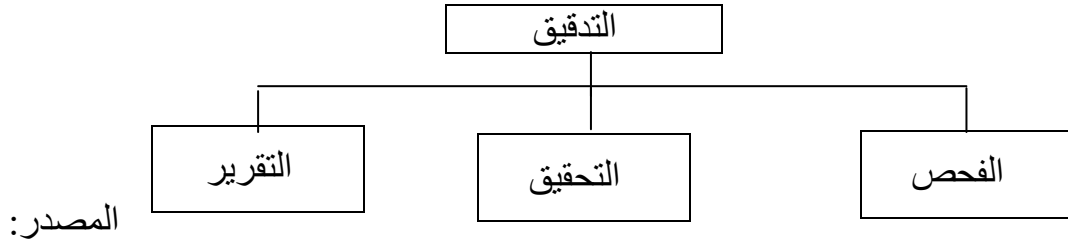
(1) - مجيد حاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص109.

(2) - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص103.

(3) - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، بدون طبعة، الأردن، دار وائل للنشر، ص13.

❖ مجال ونطاق التدقيق: يشير إلى القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق والمتمثلة في: قائمة المركز المالي، والدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق المساهمين والإيضاحات التفسيرية المكملة لهذه القوائم المالية، اما نطاق التدقيق فيشير إلى إجراءات التدقيق التي تبدو ضرورية وملائمة في ضوء الظروف المحيطة لتحقيق أهداف التدقيق (4)

❖ تشمل عملية التدقيق ما يلي: الفحص، التحقيق والتقرير وهذا ما يوضحه الشكل التالي:  
الشكل رقم I - 1: عمليات تدقيق الحسابات



هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة 2006

أ- **الفحص**: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها، والتأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية.

ب- **التحقيق**: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة.

ت- **التقرير**: ويعني بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المشروع وخارجه (5).

ث- معايير قياس صدق القوائم المالية: نظرا لأهمية المعلومة التي تحتويها القوائم المالية للأطراف ذات المصلحة يجب التأكد من مسايرة إعداد وعرض هذه القوائم للمعايير الموضوعية ووفق إطار محدد، ويشمل إطار إعداد وعرض القوائم المالية كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ومعايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، ويتحقق هذا الهدف من خلال إمتثال المدقق لمعايير التحقيق الدولية أثناء القيام بعملية التحقيق.

ج- إيصال نتائج عملية التدقيق إلى الأطراف ذات المصلحة والمهتمة بنشاط المؤسسة، من خلال عرض التقرير يتضمن رأي فني محايد، باعتبار أن رأي مدقق يعبر عن صدق وصحة القوائم المالية (6).

(4) - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، الموقع الإلكتروني bu.univ-ouargla.dz، تاريخ الإطلاع 2020/03/20، جامعة سطيف، 2010، 2011، ص5.

(5) - محمد فضيل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص19.

(6) - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، الموقع الإلكتروني bu.univ-ouargla.dz، تاريخ الإطلاع 2020/03/20، جامعة سطيف، 2010، 2011، ص6.

### المطلب الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي وأهميته

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو ابداء الراي الفني المحايد عما اذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والإنفتاح الاقتصادي.

#### 1/ أهداف التدقيق المحاسبي

تتمثل أهداف التدقيق المحاسبي في:

##### 1/1- الأهداف العامة: يمكن حصرها في ما يلي:

- تقليص فرص إرتكاب الأخطاء والغش، لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة والتدقيق.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الادارية المناسبة.
- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وابداء رأي محايد عن مدى صدقها وعدالتها استنادا الى ادلة وبراهين ملائمة وكافية، وبالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات ورسم السياسات الاستثمارية.
- اكتشاف حالات الغش والاختفاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد وامداد ادارة المؤسسة بالمعلومات عنه وأوجه القصور فيه.

- حماية جميع الموجودات في المؤسسة.

- مراقبة الخطط والسياسات وطرق تنفيذها.

- تحديد الانحرافات وايجاد طرق معالجتها.

- تقييم أعمال المؤسسة وفقا للخطط الموضوعية.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع<sup>(1)</sup>.

##### 2/1- الأهداف الثانوية:

تتمثل الأهداف الثانوية للتدقيق فيما يلي:

- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم.
- اعتماد الإدارة عليه في رسم السياسات واتخاذ القرارات.
- مساعدة مصلحة الضرائب بتحديد مبلغ الضريبة.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش عن طريق وضع الضوابط والإجراءات<sup>(2)</sup>.

(1) - علي حاج البكري، أصول مراجعة الحسابات أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص75.74.

(2) - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجيستر، الموقع الإلكتروني -bu.univ-ouargla.dz، تاريخ الإطلاع 2020/03/20، جامعة سطيف، 2010، 2011، ص9.

كما يمكن توضيح أهداف التدقيق المحاسبي في الجدول التالي:  
الشكل رقم I - 2: أهداف التدقيق المحاسبي

الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1900	اكتشاف التلاعبات والأخطاء	تفضيلي	غير مهمة
1940-1905	تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته. اكتشاف التلاعب والأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1960-1940	تحديد مدى سلامة المركز المالي. اكتشاف التلاعب والأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
2012-1960	مراقبة الخطط وتقييم نتائج الأعمال وتحقيق الرفاهية الاجتماعية	اختباري	أهمية جوهرية

المصدر: محمد فضيل مسعد؛ خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009

## 2/: أهمية التدقيق المحاسبي

إن أهمية التدقيق المحاسبي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد على حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

**1/2- إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة محايدة التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية، ويعتبر تقرير المدقق بالنسبة لإدارة المؤسسة بمثابة رأي تعتمد عليه ودليل حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة

**2/2- الملاك والمستخدمين:** تعتمد على القوائم المدققة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراته إلى جهة التي تضمن حماية استثماراتهم وتحقيق لهم أكبر عائد ممكن.

**3/2- الدائنين الموردين:** يعتمد الدائنون والموردون على تقرير مدقق من أجل التحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات قبل اتخاذ قرار الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي (3).

(3) - محمد فضيل مسعد ود. خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص21.

4/2- المؤسسات البنكية ومؤسسات الاقتراض الأخرى: يعتبر التدقيق مهما لمثل هذه المؤسسات خاصة عند طلب العميل قرضاً معيناً أو تمويل المؤسسة، حيث تعتمد ذلك المؤسسات في عملية منح القرض من عدمه على تقرير مدقق الحسابات حول القوائم المالية.

5/2- المؤسسات الحكومية: تعتمد المؤسسات الحكومية على القوائم المالية المدققة لوضع الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتأكيد التزاماتها بالقوانين واللوائح والتنظيمات والإجراءات والتوجيهات بالإضافة إلى تحديد الانحرافات وأسبابها.

6/2- رجال الاقتصاد: تعتبر القوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات ذات أهمية لما تتضمنه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الاقتصادية.

7/2- نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة من أجل تحديد السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال (4).

8/2- مصلحة الضرائب: تعتمد هذه المصلحة على البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المدققة من أجل الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب ومساعدة هذه المصلحة في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

9/2- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد: يساهم التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج مختلف السلع والخدمات التي تزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجنيها المؤسسات الاقتصادية القادرة على الاستخدام الأمثل لهذه الموارد من خلال الاعتماد على القوائم المالية المدققة، حيث إن القوائم المالية غير المدققة تخفي في طياتها إسرافاً وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة صحيحة.

10/2- أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني: يهتبر ذو أهمية بالغة للاقتصاد الوطني من خلال تقديم الخدمات للأطراف السابقة الذكر، كما يساهم في تنمية المجتمع من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمارات المدخرات واستغلال الموارد المتاحة، كما يساعد التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ويعتبر أفضل عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها الوطنية وخاصة ما يتعلق بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة المواطنين وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم. ويمكن توضيح أهمية التدقيق المحاسبي وأثره على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال:

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات المتواجدة بالقوائم المالية المدققة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي يساعد التدقيق على تجنب مخاطر اتخاذ القرارات.

- الحصول على المعلومات ذات القيمة الموجودة بتقرير المدقق من أجل اتخاذ قرار معين.

- يساهم في دفع وبعث موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج الغير المرغوب فيها (5).

(4) - رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كليونة، عمر محمد زيفان، علم تدقيق حسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص27.

(5) - سامي محمود الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى 2010، ص27 و26.

## المبحث الثاني: خصائص التدقيق المحاسبي

### المطلب الاول: مبادئ التدقيق

تجدر الإشارة الى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي: ركن الفحص وركن التقرير، وبناءا على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

#### 1/ المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

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

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

**1/3 - مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ الى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي او التمييز اثناء الفحص وذلك بالاستناد الى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

**1/4 - مبدأ فحص مدى الكفاية الانساني:** ويشير هذا المبدأ الى وجوب مدى الكفاية الانسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الانتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة (1).

#### 2/ المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

**1-2 - مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ الى مراعاة ان يكون تقرير او تقارير مدقق الحسابات اداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

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

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

(1) - أحمد حلمي، المدخل الى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص.23

2-4 مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ الى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية. هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

الاستقلالية.

الكرامة.

الموضوعية.

الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة.

السرية.

السلوك المهني.

المعايير الفنية.

بالإضافة إلى قيام المحقق بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها (التفسيرات، الجوانب المادية) مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.

#### المطلب الثاني: أنواع التدقيق

هناك أنواع عديدة لتدقيق المحاسبي، تختلف من حيث الزاوية التي ينظر اليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

1. من حيث الالتزام.

2. من حيث مدى الفحص (حجم الاختيارات).

3. من حيث توقيت عملية التدقيق.

4. من حيث نطاق عملية التدقيق.

5. من حيث القائم بعملية التدقيق.

#### أولاً/- من حيث الالتزام:

ينقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني الى نوعين، تدقيق الزامي وتدقيق اختياري.

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

❖ **التدقيق الاختياري:** هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من ادارة المؤسسة او ملاكها وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

- ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال او انضمام شريك جديد، أما في حالة

المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم الى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب (1).

### ثانياً- من حيث مدى الفحص (حجم الاختيارات):

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات الى نوعين:

أ- **تدقيق شامل (تفصيلي):** المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة الى كونه يكلف نفقات باهضة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

ب- **تدقيق اختياري:** ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على اساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على صدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة (2).

ثالثاً- **من حيث توقيت عملية التدقيق:** وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق الى نوعين:

1. **تدقيق مستمر:** تتم من خلاله عمليات الفحص واجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- \* كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.
- \* عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية على مدى كفاءته.
- \* توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

(1) - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص15.

(2) - محمد سمير الصبان، محمد الغيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص46. ص50.

**2. تدقيق نهائي:** يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي الى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي :

\* انخفاض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.

\* عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا الى السجلات والدفاتر الا بعد الانتهاء من عملية الاقفال.

\* تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات واجراء الاختبارات لمحدودية الوقت (3).

**رابعاً/- من حيث نطاق عملية التدقيق:** ينقسم التدقيق من حيث النطاق الى ما يلي:

■ **تدقيق كامل:** هو التدقيق الذي يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

■ **تدقيق جزئي:** هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص للعمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون (4).

**خامساً/- من حيث القائم بعملية التدقيق:** يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها الى نوعين أساسيين:

■ **تدقيق داخلي:** هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة (5)

■ **تدقيق خارجي:** التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء الرأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة على النظام المحاسبي المولد لها (6).

(3) - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص194.

(4) - سبع نصيرة، دور التدقيق المحاسبي في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسير، مستغانم، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2016-2017

(5) - Hamini Allel, l'audit comptable et financier, berti editions, Alger, 2002, P07

(6) - صديقي مسعود، براق محمد، انعكاسات عامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 09/08 مارس 2005، ص25.

### المطلب الثالث: وسائل التدقيق:

حتى يتسنى للمدقق بالقيام بعمله على أكمل وجه ويدلي برأيه حول شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة للقوائم المالية لا بد من اتباع منهجية معينة، ولا بد من توفر وسائل تقنية تفهم بواسطتها الوضعية ويجمع أدلة اثبات يبرر بها رأيه، حيث تتمثل تلك الوسائل في الفروع التالية

#### 1/ وسائل شرح وتقييم المراقبة الداخلية.

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

#### 1/1- وصف الإجراءات المعمول بها:

يقوم المراجع بالاطلاع على الإجراءات المكتوبة أو غير المكتوبة ويلخصها باحدى الطريقتين: إما اعدادملخص الإجراءات قد تكون طويلة، اي حوصلة كوصف عملية الشراء التي تقوم بها مصلحة الشراء لفائدة كل المصالح الطالبة لها، أو وصف تلك الإجراءات عن طريق ما يسمى بخرائط التابع حيث يتم وصف تلك الإجراءات عن طريق اشكال تبين الوثائق المستعملة وكيفية انتقالها عبر المصالح كما يبين بصفة خاصة مخالف أنواع الرقابة التي تخضع لها من طرف موظفي تلك المصالح أثناء مرورها ومعرفة مزاياها وعيوبها (1).

#### 2/1- تقييم الإجراءات المعمول بها:

ان تقييم الإجراءات يعني القيام باختبارات الاستمرارية مادام المراجع قد قام باختبارات الفهم ووقف على نقاط القوة ونقاط الضعف لها، عليه اذا تأكيد أو نفي تطبيق نقاط القوة باستمرار مما يضمن أولاً الحماية والحفاظ على الأصول والمصادقية ونوعية المعلومة المتدفقة الداخلة في المعلومات المالية المحتواة في الوثائق المالية فيما بعد وللقيام بذلك يستعمل المراجع وسيلتين:

#### 1/2 - استمارة المراقبة الداخلية: التي تخص جملة أنواع الرقابة الواجب

القيام بها قصد التأكد من نجاح الإجراءات.

#### 2/2 - دليل التقييم: الذي بواسطته يتم التأكد من تحقيق أو عدم تحقيق

الأهداف ماوراء كل مراقبة تضمنتها الإجراءات بصدد الدراسة (2).

(1) - Henri Bouquer, Charles Bécour, op-cite, p11

(2) - محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص64. ص102.

## 2/: وسائل فحص الحسابات

بما أن المراجع المالي شخص مؤهل ومعترف به، فإنه يختار جملة من الطرق والوسائل التي تتماشى مع الأهداف المراد تحقيقها، تمكنه من فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بقرائن هذه الطرق والوسائل وهي:

**1/2- المشاهدة العينية:** تعتبر هذه الوسيلة الأفضل حيث يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة، وذلك فيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية والنقود، بتعبير آخر ليست المقصود بها تطبيقات من طرف الموظفين المعنيين، ثم القيام عن طريق تقنيات السبر في الأخير باختيار التدقيق، الفحص الانتقادي لاجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة ينبغي أن توفر تلك الاجراءات الشروط التالية:

- أن تكون مكتوبة
- تحدد فيها أماكن التخزين، مكانا بمكان وتواريخ جردها
- تهيئ الأماكن وأجنحة السلع تسهيلا لعملية الجرد وتقاديا للنسيان أو العد مرتين للسلع أحيانا أخرى.
- تعزل السلع فيما بينها ويفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزئ المعطوب والميت ان وجد، كما تفصل كميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها.
- تتوقف حركة المخزون أثناء عملية الجرد المادي.
- لا بد أن تتضمن اجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لاحترام مبدأ الاستقلالية للدورات.

- مقارنة بطاقات الجرد بما هو مسجل وذلك قبل انطلاق حركات الجرد من جديد.

**2/2- فحص الدفاتر والوثائق:** التأكد من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها والمستندات والوثائق المبررة لها من مراقبة مخصصات الامتلاك والمؤونات ومراقبة كيفية إنتاج المؤسسة لناصرها بنفسها، مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة ونفقات أخرى.

**3/2- المصادقات المباشرة:** ان الحصول على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة لتعد من أقوى الأدلة.

**4/2- المراجعة القياسية والفحص التحليلي:** ان قياس وتحليل هذه التقنية يلجأ إليها المراقب في بداية المهمة لتوجيه عملية المراجعة التي يجب القيام بها كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة الى مقارنة تلك المؤشرات مع المؤشرات النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة.

**5/2- تصريحات المسيرين:** الاستفسار اثناء اداء المهمة على كثير من الامور معتقديهم المسيرين المسؤولين شروحا عديدة شفوية تدون للرجوع اليها وقت الحاجة كما تقدم تصريحات كتابية في شكل رسائل وهذا الدليل الأفضل والأقوى.

## 3/: تقنيات التسيير.

**1/3- تصور التسيير:** عليه في هذه الخطوة تحديد الهدف والأهداف المراد تحقيقها لأن تحقيق الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها، هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ الذي يريد المدقق أن يتحقق من غيابه و عليه تحديد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب فيها، كما على المراقب أحيانا تقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى إنخفاض حجم العينة

**2/3- إختيار العينة:** تختار العينة بثلاث طرق، الطريقة الموجهة الشخصية، حيث يختار المتدخل العينة حسب حدّسن الشخص مما يتعارض مع الإحصاء، والطريقة العشوائية وطريقة السبر الترتيبي بحيث إنطلاقاً من نقطة معينة تؤخذ المفردات مرتبات معينة.

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

#### **4/: المراجعة والمعلوماتية**

حيث يقوم فيها بعدة دراسات وهي كالآتي:

- الأخطار الناتجة عن إستعمال المعلوماتية.

- المحيط القانوني الخاص بالمعلوماتية.

-العناصر المميزة للمؤسسة موضوع المراجعة.

- مميزات نظام الرقابة الداخلية في محيط معلوماتي.

- التشخيص على مستوى مصلحة المعلوماتية.

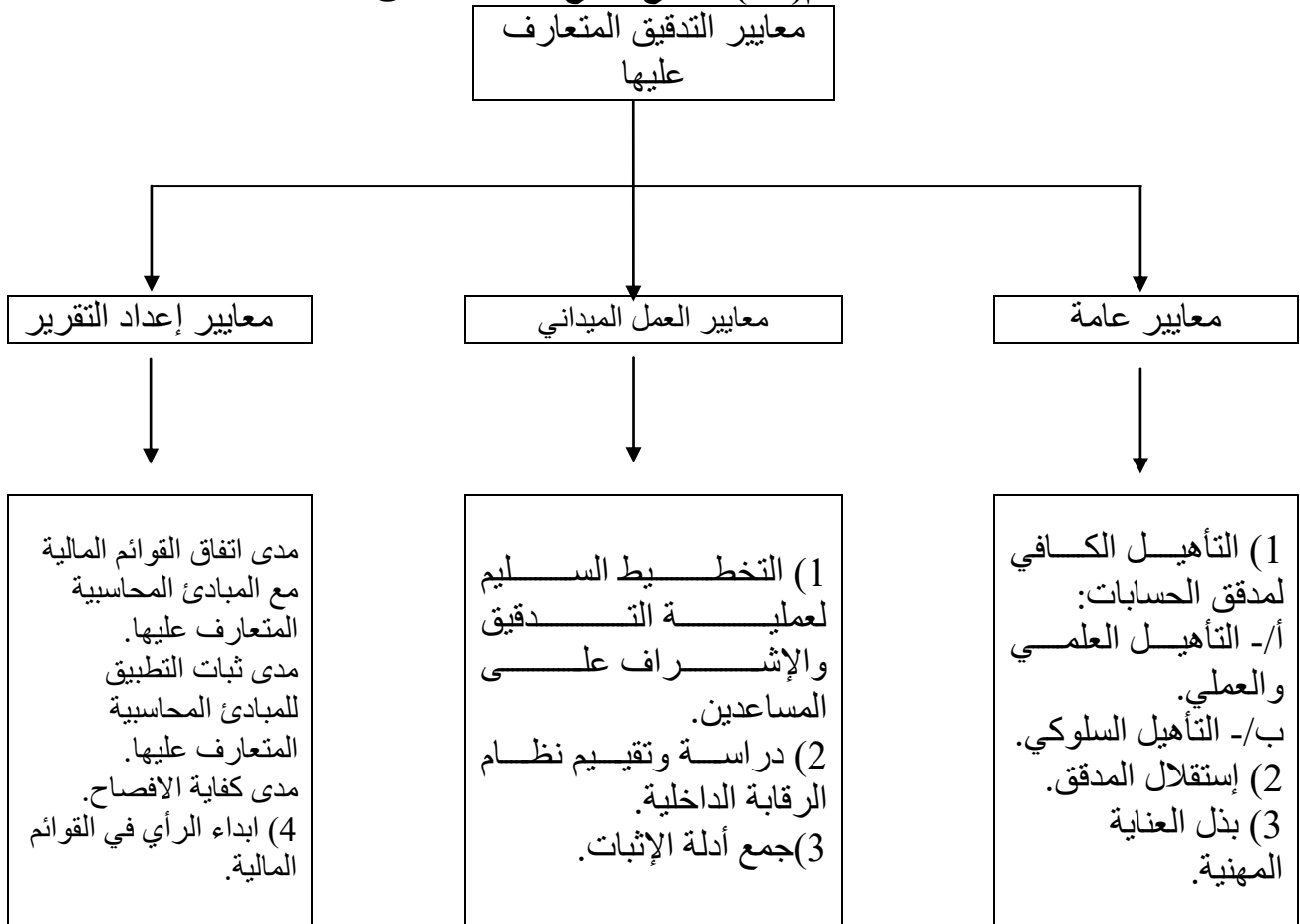
- تشخيص على مستوى التطبيقات.

### المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل ومحايّد ومسؤول مهنيًا والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها، هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة<sup>(1)</sup>.

- تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق عامة، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

#### الشكل رقم(1-3): أنواع أنواع معايير التدقيق



المصدر: أرينزو ألفين، جيمس لوبك، المراجعةمدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسملي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، 2005، السعودية، ص42

(1) عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ، ص41

## المطلب الأول: المعايير العامة

- وهي معايير مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ويمكن حصرها في التالي:
  - أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية.
  - أن يتوافر لدى المدقق عنصرى الحياد والاستقلال.
  - أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في اعداد التقرير.
  - ابداء الرأي الاجمالي في القوائم المالية.
- وتتكون المعايير العامة من:

**(1) التدريب والكفاءة :** وتعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر لديه المواصفات الفنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى تكون هناك ثقة لدى الاطراف في المدقق يجب ان يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني والاستقلال عند ابداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القرار المناسب من التأهيل العلمي والعملية.

<sup>1/1</sup> - **التأهيل العلمي (الفني):** وهو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيًا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول على قدر كافي من جوانب المعرفة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق <sup>(2)</sup>.

<sup>1/2</sup> - **التأهيل العملي ( الخبرة المهنية) :** مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج الى التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققًا، قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة <sup>(3)</sup>.

## (2) الإستقلال :

إن الاستقلال الكامل لمدقق الحسابات المنوط بعملية تدقيق الحسابات من المعايير العامة لمدقق الحسابات ويعتبر من أهم القواعد العامة التي يجب توفرها حتى تتم عملية الفحص وتدقيق الحسابات بجدية تامة ودون أي ضغوط من أي طرف على القائم بهذه العملية.

وقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ استقلالية محافظ الحسابات، فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد :

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم.
- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجرًا أو مرتبًا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات.

- الأشخاص القائمون بالادارة وأعضاء مجلس الادارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة محل التدقيق.

وكما يمنع محافظ الحسابات مما يلي:

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

(2) - محمد الغيومى، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998، ص35.

(3) - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص64.

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من إنتهاء عهده.
- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.
- يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب او منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور<sup>(4)</sup>.

### **(3) العناية والمسؤولية المهنية اللازمة :**

- وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند اعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، ويرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المدقق الحكيم أو الحذر، ومنها:
- أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي يمكن أن تلحق بالعميل، مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق نفسها.
- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
- أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في ابداء الرأي.
- أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية.
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع بذلك<sup>(5)</sup>.

### **المطلب الثاني: معايير العمل الميداني:**

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الارشادات اللازمة لقيام المدقق باجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها، وهي متعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والاجراءات التي على المدقق انجازها، وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:

#### **المعيار الأول: الإشراف والتخطيط:**

وهنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المدقق وبين وظيفة وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة التحديد السلطات والمسؤوليات، هذا كما يجب أن تجرى كل عملية تدقيق بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية، او بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص اخر أسندت اليه سلطة الشريك ومسؤولياته، وتظل المسؤولية

(4) - أنظر المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري الجزائري

(5) - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص18.

على عاتق صاحب المكتب الفردي أو الشريك في تأمين القدر الكافي من المراجعة للعمل الذي يقوم به رؤوسيه تحت إدارته، كما أن عليه التوقيع على جميع التقارير والرسائل التي تشكل تعبيراً عن رأي مدقق الحسابات، أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته (1).

#### المعيار الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدّد فقط طبيعة أدلة المراجعة، وإنما يحدّد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات المراجعة، والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها، واستمرار المراجع في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الالمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك، أو أي تساؤل في ذهنه عن مدى فاعليته وكفائته، كما يمر المراجع بثلاث خطوات رئيسية وهي (2):

1- **الالمام بنظام الموضوع:** يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والإطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

2- **تحديد كيفية التي يسير عليها النظام:** قد يكون هذا الأخير سليماً نظرياً ولكنه غير مطبق واقعياً ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

3- **تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدم بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.**

#### المعيار الثالث: كفاية أدلة وقرائن الإثبات:

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على إن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساساً سليماً يستند إليه في إبدائه لرايه حول القوائم المالية، شريطة إن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق، والقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم (3).

وهنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين: داخلية وخارجية. ومن الأمثلة على النوع الأول كل ما هو موجود داخل المشروع مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان، أما الأدلة والقرائن الخارجية فتشمل المصادقات والعملاء والموردين، ونتائج الإطلاع والملاحظة والاستفسارات التي تجري خارج المشروع تحت التدقيق وتستخدم المعلومات

(1) - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص58.

(2) - خالد راغب الخطيب، د. خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص70.

(3) - وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص51 و52.

المشروع تحت التدقيق وتستخدم المعلومات التي تستخلص من هذه المصادر في تأييد البيانات الداخلية وتعزيزها. فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبياً حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية، أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي (4).

### المطلب الثالث: معايير اعداد التقرير

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

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

### أولاً : مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يجب إن يشير المدقق في تقريره إلى إن القوائم المالية للعميل تم اعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية. ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً إن يتم اتباع تطبيق قواعد واصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، والتي صادق عليها المختصين في مجال المهنة ويعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في اعداد وعرض القوائم المالية بما يضمن صدق هذه القوائم وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة او غير متعمدة (1).

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما اذا تم اعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين (2) :

أ/- أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلاً، وتستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية.

ب/- أن الاجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعتبر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة.

ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الاول لاعداد تقرير مدقق الحسابات إلى ثلاثة مجموعات، تختص المجموعة الأولى بالمبادئ العامة، والمجموعة الثانية بالمبادئ المتعلقة بقوائم الربح

(4) - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص80.

(1) - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص124.

(2) - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص60.

والتالئة بالمبادئ المتعلقة بقائمة المركز المالي؁ ومن أهم هذه المبادئ.

### 1- المبادئ العامة:

ويمكن اجمال هذه المبادئ في الآتي (3) :

- مبدأ الحيطة.

- مبدأ الثبات.

- مبدأ الشمول.

- مبدأ الأهمية النسبية.

- مبدأ الإفصاح.

ويمكن إضافة مبدأ جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية نتيجة لقيام العديد من المؤسسات بتطبيق أعمال محاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الإلكترونية أو الأعمال الإلكترونية التي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

### 2- المبادئ المتعلقة بقوائم الربح (4) :

- مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية.

- مبدأ تحقق الإيراد.

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

### 3- المبادئ المتعلقة بقائمة المركز المالي:

وأهم هذه المبادئ مايلي:

- تبويب الأصول وفقاً لخصائصه.

- إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية.

- الربط بين مخصصات تقييم الأصول المتداولة بقييم هذه الأصول.

- أن تظهر الميزانية طبيعة وقيم كل من الأصول والالتزامات ورأس مال.

نجد مما سبق أن حكم المدقق على عدالة عرض القوائم المالية يجب أن يكون

وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؁ حيث أنه بدون هذه المبادئ لا يكون

لدى المدقق أساساً يستند إليه للحكم على عرض القوائم المالية (قائمة المركز

المالي؁ قائمة الدخل؁ قائمة التغيرات في المركز المالي).

### ثانياً : الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسيات المحاسبية المتعارف

عليها والتي استخدمت في أعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك

التي استخدمت في الفترة السابقة وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق

هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره.

(3) - أحمد حلمي جمعة؁ المدخل الحديث لتدقيق الحسابات؁ الطبعة الأولى؁ دار الصفاء للنشر والتوزيع؁ عمان؁ الأردن؁ 2000؁ ص28.

(4) - غسان فلاح المطارنة؁ تدقيق الحسابات؁ المعاصر؁ دار المسيرة للنشر؁ الأردن 2006؁ ص45.

ويعني ذلك ثبات المنشأة في اتباع المبادئ والسياسات المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المنشأة عبر السنوات او بينها وبين المنشأة الأخرى مماثلة تتبع نفس المبادئ المحاسبية ولعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ<sup>(5)</sup>.

والهدف من هذا المعيار هو<sup>(6)</sup> :

● قابلية القوائم المالية للمقارنة

● توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية واثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على المدقق الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المالية بعدد من العوامل مثل<sup>(7)</sup>

:

- التغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة.

- التغيير في بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة والتي توجب اجراء تغييرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.

- وجود خطأ في القوائم المالية التي اصدرت في الفترات السابقة.

- التغيير في الظروف التي ليست لها علاقة بالمحاسبة.

نجد إن التغييرات في المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية مما يتطلب من المدقق معالجة ذلك في تقريره بما يختص بإبداء رايه في الثبات.

**ثالثاً : الإفصاح الكافي:** يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيراً كافياً ومناسباً عما تحويه من المعلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح.

ولذلك يجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك.

ويتم الحكم على ملائمة الإفصاح وفقاً للاعتبارات التالية<sup>(8)</sup> :

- أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور.

- أن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة.

- أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.

-

(5)- رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص126.

(6) - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص60

(7) - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص46.

(8) - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص48.

- أن عدم الافصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح، وأن الافصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

**رابعاً: التعبير عن رأي المدقق:** يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة امتناع المدقق عن ابداء رايه، فيتوجب عليه انطلاقاً من معايير التقرير ان يوضح اسباب هذا الامتناع، وفي كل الاحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في تقرير او مستندات او تبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فان تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها. وقد تتضمن اسباب الامتناع عن ابداء الرأي ما يلي (9):

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهرياً على اجراءات الفحص وعدم امكانية اجراء الفحص بشكل كافي.

- حالة عدم التأكد والذي يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة والذي يجعل المدقق يعتبر ابداء راي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.

- عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من ابداء راي. ويمكن ان يعبر المدقق عن رايه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الاشكال التالية من الآراء:

➤ **الرأي النظيف:** الذي لا يتضمن تحفظات.

➤ **الرأي المقيد:** الذي يتضمن بعض التحفظات.

➤ **الرأي السلبي:** عدم ابداء الرأي في القوائم المالية.

➤ **الرأي المعارض:** أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

وفي النهاية يجب على مدقق الحسابات ان يراعي عند إعداد تقريره الظروف البيئية والقوانين والتعليمات المطبقة في المؤسسة التي يدقق أعمالها.

---

(9) - وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص57.

## خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى تحديد المعالم النظرية للتدقيق، بإبراز عموميته، والمعايير العامة التي يسترشد بها المدقق والتي هي كفيلة بضبط الممارسة الميدانية للمدققين، كما تطرقنا إلى شرح مفصل للتدقيق. فالتدقيق هو عبارة عن عملية فحص منظمة للمعلومات والبيانات المالية بواسطة شخص مؤهل، فني ومستقل، وإيصال نتيجة هذا الفحص والتحقيق إلى مستخدم المعلومات، في شكل تقرير والذي يمثل لب عملية التدقيق، وحتى تصل هذه العملية للهدف التي تصبو إلي بشكل متكامل وكفاءة عالية، كان لزاما ان تعتمد على المعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية، فضلا عن الاستقلالية والكفاءة التي يتمتع بها مزاول هذه المهنة وإتباعه للمراحل اللازمة أثناء تنفيذه لعملية المراجعة.

# الفصل الثاني

**تمهيد:**

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

المبحث الأول: مدخل إلى المردودية ومقاييسها وأنواعها  
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المردودية:

1/: مفهوم المردودية:

لقد تعددت المفاهيم حول المردودية، ويمكن حصرها كالآتي:

**تعريفها لغة:** المردودية مشتقة من فعل رد لأي رد ومعناه اعادته على التمام أي بدون نقصان فيه على الأقل والمعنى اللغوي لها هو الشيء الذي يمكن ان ينتج لنا مردودا أو عائدا، أما أصل المردودية فهي مردود أو عائد والمؤسسة يكون لها مردودا إذا كانت نسبة الأموال المتحصل عليها أكبر من نسبة الأموال المستمرة أو المستعملة (1).

أما اصطلاحا فتعرف كالآتي: المردودية هي العالقة الموجودة بين النتيجة المحققة والوسائل المستعملة في تحقيقها (2).

- المردودية هي عبارة عن ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية

- المردودية هي عبارة عن الفائض النقدي الناتج عن فرق بين العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة وتطبق على كل الأنشطة الاقتصادية وهي عبارة عن العلاقة بين النتيجة المحققة وحجم تكلفة الأموال المستثمرة (3)

- كما عرفها **PLORANZ** بأن المردودية بصفة عامة عبارة عن الفضاء النقدي الناتج عن العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة، وبالتالي فالمردودية عبارة عن العلاقة بين قوة تحقيق الناتج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة.

- عرفها بوخزار وكونصو المردودية هي قاعدة تطبق على كل المراحل الاقتصادية وهذا يوضح الامكانيات المادية والبشرية اللازمة.

- وحسب بعض الأخصائيين في المردودية هي الفرق بين المبالغ الاجمالية والتكاليف او النفقات لقاء هذا المردود ويسمى هذا الفرق بالربح او الدخل الصافي وحسب بيار كونصو فان المردودية هي القاعدة التي تطبق عامة على الكل وعلى المراحل الاقتصادية وهذا يوضح الامكانية المالية والمادية (4).

### التعريف الاصطلاحي للمردودية:

لقد أثار اختلاف بين المحللين الماليين والاقتصاديين حول التعريف الشامل للمردودية

- 
- (1) - صالح محمد الحناوي، أحداث التحليل والتخطيط في الإدارة، دار النهضة العربية، مصر، 2002، ص65.
  - (2) - ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على المردودية للمؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص14.
  - (3) - سعيد فرحات جمعة، الأداء المالي للمنظمات الاقتصادية، التحديات الراهنة، دار النشر للرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص63.
  - (4) - محمد أمين عكوش، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص30.

ولكن بالرغم من الخلافات السابقة الا انهم يكادون يتفقون في النهاية على ان المردودية هي العلاقة التي توجد بين النتيجة المحققة والوسائل المستعملة في تحقيقها.

- ويمكن اعطاء مفهوم علمي دقيق للمردودية بعيدا عن تضارب آراء الاقتصاديين والماليين، فالمردودية تقاس بمدى تحقيق مشروع المشروعات المتعلقة بأداء الأنشطة وهيكل التكلفة كما أنها تعبر عن حصيللة النتائج السياسية والقرارات التي اتخذها المشروع فيما يخص السيولة والوضع المالي (5).

- وانطلاقا من المفاهيم السابقة يمكن ان نستخلص ان المردودية تعالج النشاط المالي خلال الفترة الزمنية المحددة للنشاط، وتهتم بربحية المؤسسة ويمكن حساب معدل المردودية، الا انه يجب معرفة اي نوع من أنواع المردودية، فعند مقارنة ربح الأموال الخاصة تحصل على المردودية التجارية وعند مقارنة أصول المؤسسة مع الربح فهذا يبين المردودية الاقتصادية، وأما المردودية الاجتماعية فهي الاهداف العامة للمؤسسة بغرض امتصاص البطالة كما يجب أن نفرق بين المردودية والربحية، فالمردودية هي العلاقة بين النتائج المحصل عليها والامكانيات المستخدمة سواء كانت مادية او بشرية او مالية، أما الربحية فلها علاقة مباشرة بالسعر فهي الفرق بين البيع وسعر التكلفة (6).

- ومن خلال ذلك يتضح لنا مدى تطور مفهوم المردودية الذي كان في الأول يرتبط باستغلال الأرض ليشمل بعد ذلك كل العمليات المالية داخل المؤسسة، كما يمكن القول انها عبارة عن الربح المحصل عليه بعد كل عملية بيع وتبادل وبعد ذلك طرح النفقات والتكاليف شريطة أن تكون الامكانيات ضرورية مثل الأموال والقوة البشرية المتوفرة (7).

### **المطلب الثاني: أهم مقاييس المردودية.**

- يهتم بدراسة تفصيلية ومعقدة لمقياس المردودية على مستوى النتيجة والعلاقة التسلسلية التي تربط كل عنصر باخر.

### **1/ مقاييس المردودية على مستوى النتيجة.**

**1/1- الهامش الاجمالي:** يعني الفرق بين المبيعات من البضاعة والتكاليف حيث يكون البيع لهذه المواد أو البضاعة على حالتها أي بدون إجراء أي تغيير عليها ويكون الهامش الاجمالي في المؤسسة التجارية والقسم التجاري في حالة ما إذا كانت المؤسسة مزودة النشاط.

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

(5) - صالح محمد الحناوي، أحداث التحليل والتخطيط في الادارة، دار النهضة العربية، مصر، 2002، ص65.

(6) - Jaques Margerin, Gestion budgétaire edition, courroux

(7) - فاطمة بن ربيعة، حادة بلمسام، أثر التكوين على مردودية المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة البليدة، دفعة 2004، ص48.

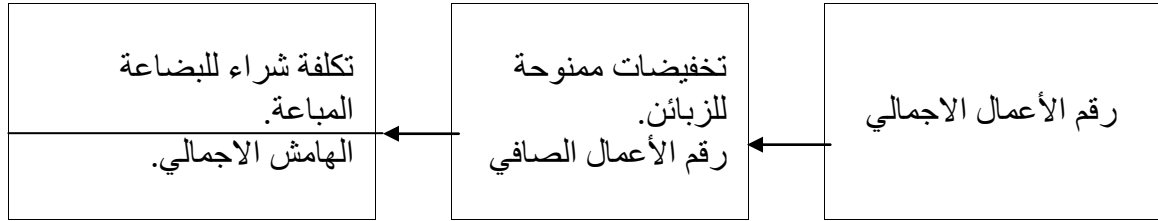
اذن الهامش الاجمالي ذو أهمية بالنسبة للمؤسسة التجارية في حالة دورة النشاط العادية، حيث يعبر عن تسييرها اي عن المصدر الحقيقي لأرباحها.

- كما انه يستعمل في قياس درجة مردودية المؤسسة التجارية ومقارنته بالمؤسسات الأخرى (1) من نفس النشاط ومن قطاعات أخرى وذلك بالنظر إلى النسب النموذجية المحددة ومن هذه النسب الهامش الاجمالي ، الهامش الاجمالي

مبيعات البضاعة ، تكلفة البضائع المستهلكة

- إن التغيير في الهامش الاجمالي من دورة استغلالية إلى أخرى يرجع للأسباب وهي عند ارتفاع سعر الوحدة الصافي أو سواء انخفاض في سعر تكلفة البضاعة المباعة أو كلاهما في نفس الوقت.  
- ومن بين فوائد حساب الهامش الاجمالي في التسيير هو أنه يسمح بقياس ومراقبة القدرة التجارية للمؤسسة لذا فعند حدوث أي تغيير في الهامش الاجمالي يجب أن نبحث عن مسؤولية التي تعود إلى سياسة الشراء غير الجيدة، كما أنه يستعمل كأساس للتقديرات (2).  
- ويمكن تمثيل الهامش الاجمالي ببيانها كما يلي:

### الشكل II-1: التمثيل البياني للهامش الاجمالي



المصدر: ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على المردودية للمؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر، 2008،  
- من خلال هذا التمثيل البياني للهامش الاجمالي نلاحظ أن هذا الأخير يتعلق بطريقة تقييم المخزونات المباعة، ومنه تحدد تكلفة السلع المباعة وبالتالي الهامش الاجمالي، لذا يجب على المسيرين أو مدراء المؤسسات الاقتصادية أن يتحققوا من استمرارية طرق التقييم واختيار أحسنها.

**2/1- القيمة المضافة:** تعني الفرق بين الانتاج من جهة الاستخدامات الوسيطة من السلع وخدمات المتحصل عليها من الغير والمستعملة من هذا الانتاج من جهة ثانية فان القيمة المضافة في الوحدات التجارية تعبر عن الفرق بين الهامش الاجمالي والخدمات المستهلكة.  
أما في الوحدات الانتاجية فتساوي إلى الفرق بين الانتاج المخزون وانتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة (3). وتعني كذلك الثروة الاضافية المنشأة في المؤسسة باستعمال خدمات ومواد الغير، بالاضافة إلى وسائلها الخاصة

(1) - ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على المردودية للمؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص75.

(2) - ناصر دادي عدون، أثر مرجع سبق ذكره، ص76.

(3) - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص78.

وتحسب كما يلي:

القيمة المضافة: قيمة الانتاج X مستلزمات الانتاج من السلع والخدمات

- ويكمن دور القيمة المضافة في مساهمتها في النهوض بالاقتصاد الوطني (الدخل الوطني) وكذلك كمقياس لحجم ودرجة التكامل العمودي أو الداخلي للمؤسسة وكمقياس لتطوير قدرة المؤسسة وذلك باستعمال النسبة التالية (4).

#### القيمة المضافة

#### إنتاج السنوات التالية.

**3/1- نتيجة الاستعمال:** وهي تعبر عن نتيجة الاستغلال العادي لدورة معينة وتتمثل في الفرق بين مصاريف المؤسسة والنواتج، وتخص العناصر المرتبطة بالانتاج والاستغلال وهي نتيجة تظهر في جدول الحسابات النتائج (5).

- ويعبر عنها بالمعنى الحقيقي لمصلحة الأعمال التي تنجزها المؤسسة خلال فترة المساط العادية وتأخذ كل الإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في أي انحراف، وهذا إذا توفر عنصر الاستقلالية التامة في الوسائل المؤدية إلى تحقيق الهدف المنشود وخاصة الاهداف التسويقية والمتمثلة في سياسة تحديد الأسعار وهو أهم مشكل تعاني منه معظم المؤسسات الوطنية فأسعار السلع والبضائع الضرورية والتي تحدد من طرف الحكومة وذلك بمراعاة دخل المواطنين ودراساتها، وهكذا فإن المؤسسات أو الفروع التابعة لها التي تعمل بمثل هذه السلع قد تحقق خسارة في نتيجة الاستغلال وهذا راجع لأن إيراداتها لا تعطي كل تكاليفها ونتيجة خسارة مثل هذه المؤسسات ترجع إلى أسباب سياسية واجتماعية معينة ولمن تكون هذه الأخير القادرة على مواكبة سير التطور النقدي (6).

**4/1- النتيجة الصافية:** تعتبر هذه النتيجة مؤشرا مهم لقياس مردودية الأموال الخاصة المستعملة في المؤسسة وكذا لحساب مردودية عناصر الأموال الثابتة وهي النتيجة التي تظهر بعد خصم الضرائب على أرباح الشركات.

#### 2/: مقاييس أخرى للمردودية:

**1/2- التدقيق النقدي:** ان اعتبار النتيجة وحدها مصدر لتمويل المؤسسة ذاتيا او مقياس للمردودية لا يمكن أن يكون كاملا وصحيا نظرا لأن المؤسسة والتي تعبر عن إيراداتها، وينقسم الفائض إلى قسمين هما: الفائض النقدي الاجمالي: النتيجة الاجمالية+الاهتلاكات+المؤونات. الفائض النقدي الصافي: النتيجة الصافية+الاهتلاكات+المؤونات.

**2/2- التمويل الذاتي:** يعني امكانية المؤسسة من تمويل نفسها وذلك من خلال نشاطها، وهذا بعد الحصول على نتيجة الدورة مضافا إليها عنصرين هامين داخل المؤسسة وهما الاهتلاكات والمؤونات، وقبل الوصول إلى قدرة التمويل الذاتي، تمر على ما يسمى بالفائض الذي تطرقنا إليه.

التمويل الذاتي = التدفق النقدي الصافي-الأرباح الموزعة

- ويمكن تقديم التمويل الذاتي على أنه مجموع الموارد المالية الموجودة تحت تصرف المؤسسة لغرض تطوير نشاطها والاستقلالية من التمويل الخارجي ويستعمل التمويل الذاتي في المجالات التالية:

(4) - بن شليف محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص26.  
(5) - فتيحة شابي واخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مردودية المؤسسة، مذكرة، المركز الجامعي يحيى فارس، 2005، ص47.  
(6) - ناصر داداي عدون، مرجع سبق ذكره، ص83.

- امكانية تمويل الاستثمارات وبالتالي يأخذ بعين الاعتبار في برامج استثمارية للمؤسسة
- امكانية دفع السندات والأسهم.
- امكانية تعديل أو تصحيح عدم كفاية رأس مال العامل الصافي أي تحقيق شروط التوازن الدائم.

**3/- النتيجة المالية:** لقياس مردودية المؤسسة يمكن مقارنة النتيجة المتحصل عليها في نهاية السنة بالمكانيات المتوفرة ويعبر عنها بالنسبة التالية:

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

- تقيس هذه النسبة مردودية رؤوس الأموال المستعملة في استغلال مردودية النشاط، تدل هذه النسبة على درجة المديونية وتعطى بالعلاقة التالي

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

- والعلاقة الأخيرة تحصل عليها عن طريق تطبيق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}} = 1 + \frac{\text{الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$$

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

- ومنه نستخلص أن مردودية الأموال الخاصة ترتبط بمردودية الاستغلال وبدرجة الاستدانة وفي ظل دراسة المردودية على أساس المعطيات المحاسبية يطالع لنا عدة مشاكل من ناحية القيمة الحقيقية للمبالغ النقدية وكذلك التضخم وفق العلاقة التالية (7):

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

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

**المطلب الثالث: أنواع المردودية:**

تنقسم المردودية إلى ثلاثة أنواع أساسية وهي:

**1/- المردودية التجارية (الاستغلالية):**

وهي المردودية من جهة نظر الاستغلال العادي الذي تمارسه المؤسسة وهي عبارة عن مقدار الأرباح التي حققت مقابل كل وحدة من صافي المبيعات، مما يسمح لإدارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة، كما يمكن مقارنة النسبة بنسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات (هامش الربح الاجمالي) للحكم على كفاءة إدارة

- (7) Vizza Vanna, pratique de gestion, édition lerc, 1991, p79.

المؤسسة في الرقابة على المبيعات وتحسب كالاتي:  
المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافي أو = نتيجة الدورة الصافية  
المبيعات السنوية الصافية رقم الأعمال السنوي الصافي (رقم أعمال خارج الضريبة)

\* وهذه النسبة تبين كم من دينار واحد من رقم الأعمال يؤدي إلى نتيجة السنة، حيث كلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما كان هذا المؤشر على وضعية حسنة للمؤسسة والتالي في تعيين مدى مساهمة رقم الأعمال في تحقيق النتيجة.  
- النظرة المالية للمردودية تعطي صورة عن السياسة التمويلية للمؤسسة، وهي شرط لكل نمو.

## 2/- المردودية المالية:

فالمؤسسة لكي تتطور عليها أن تستثمر، والاستثمارات يجب أن تمول وتضمن هذه الحلقة لا بد من تدعيم الأموال الخاصة.

هذا التدعيم الذي يعني اللجوء إلى المساهمين القدامى أو المستثمرين الجدد، وطبعاً فهذا لا يمكن أن يتم إذا لم يكن هناك دليل على قدرة المؤسسة على مكافأة هذه الأموال، زد على هذا فوجود المردودية المالية يطمئن المقترضين لأن الربح المخصص للشركاء، هو بمثابة الضمان لهامش الأمان عند تغير شروط المردودية والمردودية المالية من وجهة نظر رأس المال الصافي "الأموال الخاصة" (1)

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

-كما تمكن من معرفة منابع التمويل الدائم للمؤسسة وامكانية اعادة التمويل بدون تكلفة اضافية (2).

والمردودية المالية مفهوم يهم أساساً المساهمين لأنهم بصفتهم أصحاب المؤسسة يهدفون إلى الربح الذي يؤجر لهم مساهماتهم في رأس مال المؤسسة. وتحسب المردودية المالي كما يلي:  
نتيجة الدورة الصافية =

الأموال الخاصة

المردودية المالية = الفائض النقدي مقيمة حالياً

الأموال الخاصة

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

(1)- J. BOULOT ET AUTRE, OP, VT, P156

(2) - PIERRE GONSO, LA GESTION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE, CAS ET COMMENTAIRES, TOME DOUNOD, PARIS, 1975

رغم أن هذه المردودية لا تعبر بصدق كبير عن نشاط المؤسسة لأنها ترتبط بقواعد المحاسبة الجباية وسياسة المؤسسة، إلى أنها تبقى عنصرا مهما لتقييم المؤسسة من قبل المحيط الخارجي ومؤشرا مهم لقياس وتقدير فعالية استخدام الموارد المالية.

### 3/- المردودية الاقتصادية:

وهي مردودية تقيس الفعالية في استخدام الموجودات الموضوعة تحت تصرف المؤسسة لأنه إذا أرادت هذه الأخيرة البقاء يجب أن تكون فعالة تقنيا بمعنى أن تكون قيمة المدخلات أقل من كمية المخرجات وهذه النسبة تتوافق مع مفهوم تقني هو الانتاجية (3).

-والمردودية الاقتصادية من وجهة رأس المال الاقتصادي "مجموع الموجودات المستعملة من طرف المؤسسة".

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

يمتاز تحليل هذا النوع من المردودية بدراسة الفعالية في تخصيص مجموع الموارد المستثمرة، فهي تعبر اذن عن مردود الأموال الخاصة والديون المتوسطة والطويلة الأجل.

أما معدل المردودية الاقتصادية فيكتب كالتالي (4):

$$\text{معدل المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة الصافية للدورة}}{\text{الأصول الاقتصادية}}$$

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

(3)- Hubert De La Brulerie, Analyse Financier Et Risque De Credit, Dumond, Paris, 1999, P163

(4)- Bernard Colosse, La Rentabilite De La L'e Ntreprise , Analyse Previson Et Controle, 3<sup>eme</sup> Edition, Dunod, Paris, 1982, P31

## المبحث الثاني: مكونات ومتطلبات وأهداف المردودية

بعدما تطرقنا للمفاهيم الأساسية وأهم مقاييس المردودية سنخوض الآن في الأنواع المختلفة للمردودية وأهمها الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية ودورها في ربحية المؤسسة.

### المطلب الأول: مكونات المردودية:

**1/- المكونات المالية:** إن المردودية المالية والمتمثلة في رأس مال المؤسسة تعتمد على الفائض المالي الموزع حيث أنه يعتبر من العناصر المكونة لرأس مال المؤسسة المستقلة عن التمويل الخرجي كلما كانت النتيجة أحسن وهذا ما يؤدي إلى تحقيق مردودية أفضل التي تسعى وتأمل المؤسسة الحصول عليها، وعلاقة التالية تبين لنا مكونات المردودية باستغلال المؤسسة لأصولها (1)

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

الجزء الأول يمثل علاقة الهامش الإجمالي الصافي وتقاس هذه النسبة درجة استعمال موجودات المؤسسة أم الجزء الثاني فهو يعبر عن درجة استعمال المؤسسة لجميع أصولها، وتسمح أيضا بتقييم فعالية التسيير داخل المؤسسة، وتتأثر هذه النسبة بظروف السوق والمنافسة.

### 2/- المكونات الاقتصادية: وتحتوي على مكونين هما:

**1- الإنتاجية:** هي مؤشر أداء حالة الانتاج أو التمويل، أو هي تقاس بالنسبة ما بين كمية العوامل المنتجة وكمية العوامل المستهلكة، ويعبر عليها بالعلاقة التالية:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الأصول الثابتة المستغلة (إجمالية)}}$$

إن الإنتاجية تحدد تحويل التكاليف والتأثير المباشر للمردودية الاقتصادية على المؤسسة ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة أقسام هي:

أ/- إنتاجية التصنيع: وهي تتعلق بما يلي:

-قياس إنتاجية لكل عامل على مستوى المؤسسة.

-قياس الإنتاجية لكل مركز مسؤولية

-قياس مردودية كل عامل وكل مادة ومردودية الطاقة العاملة والآلة.

ب/- إنتاجية مصالح المبيعات: وهي الإنتاجية التي تعكس فعالية مصالح البيع في المؤسسة، وكذا مدى قدرتها على تحقيق المردودية المالي والاقتصادية.

ج/- إنتاجية مصالح الدراسات: وتعني مدى تطور مصالح الدراسات والأبحاث، وكذا

(1)- أحمد أمين بن شلف، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات، مذكرة الماجستير، المركز الجامعي بالمدية، الدفعة 2004، ص23، ص24

طرق التحليل الاقتصادي والتخطيط من أجل البرنامج الانتاجي المسطر من قبل المؤسسة والرفع من حجم مبيعاتها وبالتالي تحقيق مردوديتها المالية (2).

**2- الفعالية:** مقياس فعالية رأس مال هو معدل دورات رأس المال المستخدم، حيث توجد حسابات متغيرة على أساس العدد الكبير لمقياس رأس المال المستعمل والتي هي:

-الأصول الكلية

-الأصول الثابتة الإجمالية أو الصافية.

$$\text{وتحسب بالعلاقة التالية: الفعالية} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{إجمالي الأصول}} \quad (3)$$

- إن هذه النسبة تعبر عن مدى فعالية استعمال رأس المال من قبل المؤسسة، كما تعبر عن الشروط التي تستعمل الوسائل في ظلها وذلك ضمانا لنجاح الانتاج،

$$\text{سرعة دوران الأصول} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

- غير أنه من الناحية المالية يفضل استعمال سرعة دوران رأس المال المستثمر، أي العلاقة

$$\text{التالية: سرعة دوران رأس المال المستثمر} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{الأصول الخاصة}}$$

حيث أن العلاقة مستخلصة من العلاقة التالية هي:

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

- ومنه تحدد سرعة دوران رأس المال المستعمل والذي هو عبارة عن = سرعة دوران الأصول X معامل المديونية.

- وتحدد لنا هذه العلاقة الحالة الحقيقية أو الفعلية لمؤسسة من زاوية زيادة رقم الأعمال وزاوية زيادة المديونية للمؤسسة.

وكخلاصة فإنه كلما كانت سرعة دوران الأصول مرتفعة فإن هذا يدل على الوضعية الحسنة للمؤسسة.

**المطلب الثاني: متطلبات المردودية:**

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

**أولا/- مراقبة المردودية:** إن مراقبة المردودية عملية جد هامة بالنسبة للمؤسسة حيث تتمكن من خلالها تصحيح الانحرافات بسرعة وفي وقت زمني قصير وهذه المراقبة تستلزم إجراءات:

• وضع تقديرات مفصلة على النتائج المالية والاقتصادية في امكانية حدود المؤسسة.

(2) - بن رقية سهيلة، دراسة المردودية المالية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، المدينة، 2006، ص05.

(3) - عبد الله وجيه، الانتاجية، مفهومها، قياسها، العوامل المؤثرة فيها، الطبعة الأولى، دار الطبعة بيروت، ص32، ص40.

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

● إتخاذ إجراءات التي من شأنها أن تنقص من حدة هذه الانحرافات بحيث تكون هذه الإجراءات مدروسة ومنقشة من أجل الاقتراب إلى مسار الأهداف الموضوعية، أو تحديد أهداف أخرى ومراقبة المردودية عملية مستمرة تكون على أساس الوثائق والمعلومات المحاسبية ولا تقع هذه العملية كلياً على المسؤول المالي بل يتحمل مراقبة التسيير للجزئ الأول من المردودية فقد يتعدى اهتمامه إليها أي المردودية الاقتصادية وذلك باستخدام التقنيات التقديرية.

- نظام نقدي للمعلوماتية كوضع الميزانية التقديرية

- مصلحة الدراسات الاقتصادية.

- تحليل النتائج عن طريق المحاسبة التحليلية..

- وهنا يمكن القول أن المراقبة المردودية تقع على عاتق المسؤول المالي بالدرجة الأولى وكذا مراقب التسيير فهما مطالبان بالتجاوب مع أهداف المؤسسة وذلك باتخاذ التدابير الفعالة وتوفير كل المعلومات والبيانات التي من شأنها أن تساعد على مراقبة المردودية بأحسن وجه وتمكن من الحفاظ على نتائج المؤسسة (1).

- لا يمكن للمؤسسة تصحيح الانحرافات الناجمة عن الفرق بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة في وقت وجيز إلا بواسطة مراقبة المردودية، ولكي تقوم بعملية الرقابة على أحسن وجه لا بد من اتباع الإجراءات التالية:

- إجراء تنبؤات مفصلة ومدققة عن النتائج المالية والاقتصادية.
- تحليل فوري للانحرافات الناجمة عن مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة والتي لم يتم تقديرها.
- اتخاذ إجراءات والتي من شأنها تقليص ن حدة الانحرافات والمتعلقة بالمتغيرات الاقتصادية والمالية.

-من الملاحظ أن في المؤسسة تقع مراقبة المردودية بالدرجة الأولى على عاتق المسؤول المالي لهذه المؤسسة وكذا مراقب التسيير داخل المؤسسة.

- ان المردودية تكون دائمة في المؤسسات الخاصة باحدى الأهداف الموكلة للمسؤول المالي حيث أن هذه الأخير مسندة إليه مهمة التجارب مع المتطلبات المساهمين هذا من جهة، ومن جهة ثانية مراقبة المردودية لتنفيذ فيما بعد على أساس امداد بكافة البيانات والمعلومات والمستندات والوثائق المحاسبية التي يحتاج إليها المسؤول المالي (2).

وذلك قصد مهامه ومنه يتضح أن المحاسب المالي لا يتحمل كلياً مراقبة المردودية على

(1)- بيار كولاس، التسيير المالي للمؤسسة، دار الطبع ذانيو، ص 256.

(2) - بن شليف محمد الامين، مرجع سبق ذكره، ص25.

الوجه المحدد بصفة عامة، مراقب التسيير لا يهتم فقط بالمردودية المالية بل يتعدى إلى الاهتمام بالمردودية الاقتصادية للمؤسسة وهذا الأخير يستعمل عادة تقنيات الانتاج للمسؤول المالي ومن هذه التقنيات ما يلي:  
\*المحاسبة التحليلية.

\*مصلحة الدراسات الاقتصادية.

وبصفة عامة هذا ما يمكنه من ضبط مراقبة المردودية بصورة مستمرة أي المسؤولية الملقاة على كاهل كل من المراقب المالي ومراقب التسيير حيث يجب أن تكون خالية من الغموض في الميدان العملي مما يتضح أن هذه التفرقة بعيدة عن التطبيق في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة لأمركية، نجد أن المراقب المالي يقوم بمقاربة المردودية المتعلقة بالاموال الخاصة، أما مراقب التسيير يهتم بالمراقبة المنتظمة للمردودية من خلال دراسة الميزانية.

**ثانياً/- قياس المردودية:** من بين متطلبات المردودية قياسها حيث هذه الأخيرة تعتبر العنصر الثاني بعد مراقبة المردودية فإن قياس المردودية شيء مهم جداً لا بد منه قصد اكتشاف ومعرفة نقاط قوة والضعف وذلك بهدف تصحيح الانحرافات أي العجز والنهوض بالمردودية نحو الاتجاه السليم وفي جميع المؤسسات الوطنية نجد أن التسيير المالي ومراقبة التسيير يرتبطان ارتباطاً وثيقاً بالمحاسبة.

- إن التحليل والتميز وخاصة على مستوى دراسات المردودية المعينة، ففي المرحلة الحالية تضم المحاسبة فرعين متكاملين هما:  
المحاسبة العامة. المحاسبة التحليلية.

- يمكن اعطاء مفهوم لكل من المحاسبة العامة والتحليلية ومدى العلاقة التي تربط كل من هذين الفرعين المتكاملين على المنظور التسييري.

-لذا نجد المحاسبة عامة تهتم بنشاط المؤسسة والعاملات الاقتصادية في شكل تدفقات بين المؤسسة ومختلف عملائها وكذا عملها في تسجيل تدفقات المؤسسة مع الأعوان الاقتصاديين الآخرين مقيمة بالوحدات النقدية. عل عكس المحاسبة التحليلية التي هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى فتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير والمؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وقياسها وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة وكذا مراقبة المسؤوليات سواء كانت على مستوى التنفيذ أو الإدارة وهي اداة ضرورية لتسيير المؤسسة (3). ففي منظور التسييري يسمح باعتبار عملية الجمع ومعالجة المعلومات ووتبويبها بالمحاسبة العامة وتتبع في المحاسبة التحليلية لكن في هذا العنصر سنسلط الضوء على النتائج المحسوبة أو التي يمكن حسابها في المحاسبة العامة، ان النتائج الناشئة عن

(3)- بيار كولاس، التسيير المالي للمؤسسة، دار الطبع دانيو، ص14.

المحاسبة العامة تحتوي على صفتين وهما:

○ من جهة يقيسان نتائج المؤسسة بالنسبة للمرحلة المحاسبية أو السنة المحاسبية

○ ومن جهة أخرى يخصان مجموع نشاطات المؤسسة، ومن خلال هذين الصفتين نستطيع معرفة في مرحلة معينة المردودية الاجمالية للمؤسسة، ومن أجل غاية المراقبة القياس المطلق للمردودية يجب أن يكمل بالقياس النسبي والذي تعبر عنه في صيغة معدلات والنسبة هي النتيجة مقسومة على مجموع الأصول (4).

وبالصيغة التالية:  $\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}}$

- ان هذه النسبة تقيس لنا مردودية رؤوس الاموال المستثمرة في المؤسسة أو بعبارة أخرى مردودية الاستغلال والتي تدرس عن طريق التحليل التقليدي أي تحليل التكاليف والحجم والربح والنسبة هي : مجموع الأصول (5)  
الأموال الخاصة

- وهذه النسبة تدل بصفة غير مباشرة على درجة الاستدانة، وتستطيع كتابتها بشكل آخر، إلى نسبة الديون على الاموال الخاصة زائد واحد وبشكل رياضي كآلاتي:

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

- نلاحظ ظهور معدل الاستدانة، وبتحويل هذا المعدل تحصل على عملية ألية تسمى بتأثير الرافع، وأخيرا نستطيع القول بأنه هناك علاقة ربما بين مردودية الاموال الخاصة في المؤسسة ومردودية الاستغلال وكذلك بدرجة الاستدانة.

**المطلب الثالث: وأهداف المردودية وخصائصها:**

أولاً/- **طبيعة المردودية:** يقابل مفهوم المردودية بمقارنة النتائج الموارد المستخدمة للحصول عليها ومفهومها واسع جدا، تعرف النسبة بين النتيجة المحققة والموارد المستعملة بالمردودية وتظهر كآلاتي:

$$\text{المردودية الكلية} = \frac{\text{النتائج}}{\text{الموارد}} = 1 \text{ (واحد صحيح)}$$

- ان المردودية عبارة عن مركب ينشأ من عدة عناصر معتمدا على هدفها، تعريفها ومقياسها كذلك فان خاصيتها حركية أي ديناميكية، ينتهي تحليل المردودية إلى أن كل عملية منفذة تترجم عن طريق مواجهة من جانب الايرادات والنفقات ومن جانب

(4) - Compte- Analytique, Outil De Gestion Aide Decision Gaussit Et Marge Rim, P26

(5) - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 2009، ص97.

آخر المقبوضات والمدفوعات، ومن ثم تؤدي إلى الربح أو الخسارة.  
- عمليا نلاحظ غزارة صفات المردودية اذ تشمل على سبيل المثال ما يلي:  
الكاية، الجزئية، الظاهر، الحقيقة، النسبية، التجارية، الصناعية، الاقتصادية،  
المالية... الخ.

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

**ثانيا/- أهداف المردودية:** وتتمثل فيما يلي:

✓ قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من اجل تعظيم عوائدها مع الاخذ  
بعين الحسبان تكلفة الفرصة البديلة.

✓ تلعب دورا جوهريا في تأمين وتطوير المؤسسة عن طريق انماء الموارد  
المتاحة.

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

✓ تخصيص الاموال لأفضل الاستخدامات.

✓ ضمان اشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة.

**ثالثا: خصائص المردودية:**

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

● لا تستشعر المؤسسة الحاجة الملحة في كل لحظة من حياتها.

● تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل  
القصير، بينما في الواقع هما هدفان متكاملان لان تأمين الحد الأدنى من  
السيولة لا يأتي إلا بالمردودية المناسبة.

● يرتبط مفهومها بالمؤسسة فلا يمكن اسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا انه  
يمكن أن تكون نسبية وجزئية وتقسية.

● تبعا لشخصيتها تؤثر عليها السياسات المختلفة كثيرا أو قليلا مثل سياسات  
الاستثمار (الاهتلاك، المخصصات)، السياسات المالية (المديونية،  
الدائنة)، والسياسات الضريبية (التحاسب والمعدل الضريبي)، يفترض أن  
هناك ثلاث مراحل لأجراء المردودية كما يلي:

\* تحليل الهوامش والتي يجب أن توضح مكونات إيرادات التشغيل.

\* تحليل دوران رؤوس الاموال المستثمرة ووضعها في علاقة مع مؤشر  
النشاط.

\* تحليل توزيع إجمالي فائض التشغيل.

## المبحث الثالث: أهمية التدقيق بالنسبة لمردودية المؤسسة. المطلب الاول: أهمية التدقيق داخل المؤسسة.

من خلال التطرق إلى التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية يتضح انه له علاقة وطيدة بالمردودية بمختلف أنواعها وتتمثل في اعطاء القوة الفعلية لتحسين الأداء المالي والرقابي من أجل تطوير قدرات المؤسسة الانتاجية مما يعود بالفائدة على الربح المالي وقوة على المنافسة والاستثمار.

### دور التدقيق في تحسين وظيفة البيع:

#### 1. الرقابة الداخلية: تشمل ما يلي:

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

- السلعة: نوع المنتج المباع ألوانه، حجمه، السعر، اشكاله وجودته.  
- الناحية الجغرافية: البلدان الخارجية أي الاجنبية وكذا المحافظات والمدن.

- طرق البيع: البريد، الوكلاء المعتمدون، الوكلاء المتجولون، سلسلة المحلات الخاصة بفروع المؤسسة، باستعمال الطرق الحديثة كإشهار عبر القنوات التلفزيونية، المجالات وغيرها من طرق الدعاية.

- قنوات التوزيع: سواء كانت عن طريق الجملة، التجزئة والوكلاء المعتمدون.

- شروط البيع: البيع بأجل أو التقسيط النقدي.

- العميل: سواء كان هذا العميل محلي، أجنبي، خاص، عام، حكومي.

- نوع المشروع: الفروع والأقسام.

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

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

#### 2/- الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية:

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

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

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

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

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

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

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

**بالنسبة للأصل:** يخصص دفاتر يومية بضاعة الأمانة، تسجل فيه العمليات حيث عند ارسال البضاعة إلى الوكيل تقيّد جميع بيانات الفاتورة، ترحل مجاميع البضاعة المرسلّة إلى الوكيل في الجانب المدين من حساب البضاعة المرسلّة للأمانة، أما المصروفات فتقيّد في خانة خاصة في الجانب الدائن من دفتر النقدية وترحل إلى حسابات الأمانة لدى الوكلاء.

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

**تصرف البضاعة من المخازن:** اذن الصرف مميّز اذن صرف البضاعة سواء

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

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

**عند استلام كشف البيع:** يدقق من الناحية الحسابية مع الاتفاقات المبرمة مع الوكيل ويقيّد في إدارة الحسابات مايلي:

- مطابقة قسائم البيع لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخرينة والايادات بالبنك خلال نفس الفترة.
- فحص التنفيذ اليومي بدفتر النقدية للمبيعات ومقارنته مع مستندات البيع النقدي والمبالغ المحصل عليها في الخرينة ومودعة بالبنك.
- التحقق من المبيعات:** يقوم المدقق الخارجي بفحص طرق اعداد الفواتير والاشعارات ويجب أن يلاحظ في نظام الرقابة ما يلي:
- أن تعد الفواتير من واقع المستندات الرسمية للمؤسسة وان تكون تحتوي على كل البيانات المطلوبة.
- قبل اعداد الفاتورة على الالة الكاتبة يجب التأكد من وجود اعتماد بالبيع الائتماني.
- تفحص قوائم على الأسعار والخصم للتأكد من أنها أحدث الأسعار.
- تدقيق كل فاتورة أو اشعار من طرف اخر غير من أدها.
- يتحقق من اعتماد الاشعارات الدائنة الخاصة إذا كانت خصومات.
- يتم تحليل المبيعات بواسطة موظفي غير هؤلاء المخصصين لحسابات العملاء ويلي فحص الطرق المستخدمة في الرقابة على الفواتير والاشعارات الدائنة والغرض منها هو:
- كل بضاعة التي أرسلت من المؤسسة قد أعد لها فواتير.
- التأكد من أن فاتورة البضاعة المرسله سجلت في حساب العميل.
- كل بضاعة التي أرسلت إلى العميل قد جعلت دائنة في حساب المخازن.

وبعد ذلك لابد من ان تكون الفواتير والاشعارات الدائنة تحمل أرقام مسلسله لا مكان اتباعها ويراعي المدقق بالنسبة للفواتير التالية:

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

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

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

- إذا كان البيع بناء على طلبات او عقود فيخصص دفتر أو دفاتر للطلبات والعقود ليسجل فيها عند ورودها ومنذ تنفيذها يؤشر أمامها بما يقيد ذلك.
- عند البيع بالاجل العادي وبعد الاتفاق على أمر صرف البضاعة ويسرل إلى امين المخازن لاعداد البضاعة للصرف، وهنا يعد أمين المخزن اذن صرف من الأصيل إلى العميل وتبقى الصورة لتقييد في دفتر المخازن.

**التدقيق المستندي للمبيعات:** عند فحص المبيعات يطلع المدقق على مايلي:

❖ صور فواتير البيع.

❖ العقد أو طلب البضاعة.

يقوم المدقق صور الفواتير في دفتر اليومية للمبيعات لفترة او عدة فترات يتأكد من نظام المراقبة الداخلية ان كان قويا كما يطلع على الادلة الاضافية من عقود

أو طلبات بضاعة، ويتحقق من أنواع المبيعات وان كانت مسجلة في خاناتها بدفتر اليومية، ان كان هناك خصم تجاري على الفاتورة يجب أن يكون الخصم معتمدا سواء كسياسة خاصة لعميل أو عملاء معينين.

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

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

#### **التدقيق الترحيل والعمليات الحسابية:**

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

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

(3)- التأكد من الترحيل من دفتر اليومية إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء.

(4)- التأكد من مبيعات الأصول الثابتة وصحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها مع مراعاة الربح والخسارة الناشئين عن بيع الأصول  
**تدقيق مردودات المبيعات:** قد ترد البضاعة المباعة إلى المؤسسة لسبب من الأسباب ويجب أن تكون هناك رقابة داخلية على هذه المردودات أو التقييد المحاسبي لأنها تكون عرضة لتلاعب ويمكن تخصيص دفتر تقييد فيه المردودات.

#### **التدقيق المستندي: يقوم المدقق بمايلي:**

- فحص صور الاشعارات الدائنة ودفتر المردودات.
- يجب أن تكون الاشعارات الاضافية معتمدة من المسؤول في المؤسسة
- في حالة تعويض المؤسسة للعميل عن قيمة البضاعة التالفة المردودة ومصاريف اعادتها إلى المخزن، يجب على المدقق أن يتأكد من العقود والمراسلات والمستندات لاثبات صحة هذه العملية.

#### **المطلب الثاني: دور التدقيق في تحسين المردودية**

#### **أسباب ضعف المردودية:**

1- انخفاض هامش الربح نتيجة ارتفاع التكاليف او نتيجة انخفاض رقم الاعمال.

2- تباطؤ معدل دوران الاموال (الأصول) وهو مرتبط بهيكل الانتاج.

#### **ارتفاع التكاليف:**

من بين الدراسات التي تعالج اشكالية ارتفاع التكاليف نجد الكاتب بن أشتهو في كتاب (مختار بالعبود) يميز في تحليله لأسباب ارتفاع التكاليف بين (1):

- الأسباب الاقتصادية وهي تخرج عن نطاق المتعاملين الصناعيين أنفسهم، وهي أسباب مكن ارجاعها للنظام الاداري لاتخاذ القرارات أو إلى المفهوم المالي للدولة او إلى التأخر في وتيرة التطور للهياكل الاقتصادية القاعدية مقارنة بالتطور الصناعي.

والأسباب الاقتصادية هي الاسباب التي تؤثر على تكلفة رأس المالوتكاليف التشغيل وهي تخضع مباشرة لرقابة المتعاملين الصناعيين.

تكلفة رأس المال تتأثر خصوصا بأشكال تنفيذ الاستثمار، بوتيرة التطور الاقتصادي وحجم التجهيزات غير المستغلة، اما تكاليف التشغيل فهي تتأثر

بطرق التنظيم والتسيير وبمستوى التأهيل لدى قوة العمال، على مستوى آخر يؤدي تحليل العوامل المؤثرة على التكاليف إلى تصنيف الأسباب التالية (2) :

- تكاليف التمويل - ارتفاع تكاليف البيع والتسويق. - ارتفاع تكاليف الإنتاج

- ارتفاع تكاليف الهيكلية (الثابتة). - الاهتلاكات والمصاريف المالية.

### ضعف رقم الأعمال:

- انخفاض حجم المبيعات. - انخفاض أسعار البيع.

- هيكل الإنتاج ومعدل دوران الأموال.

### المطلب الثالث: طرق تحسين المردودية.

- كما نعلم أن هدف المردودية يعتبر شرط ضروري للتوازن المالي للمؤسسة في المدى الطويل والحفاظ على ملائمتها المالية المستقبلية، كما أنه وسيلة استراتيجية لتمكين المؤسسة من التكيف مع تقلبات المحيط.

- وينطوي تحسين المردودية على اتباع مجموعة من الإجراءات، تهدف إلى تحقيق توازن الاستغلال وجعل المؤسسة قادرة على تحقيق موارد كافية لمواجهة الاستخدمات الضرورية كتلبية الاحتياجات المرتبطة بالنشاط، سداد الديون، المساهمة في تمويل الاستثمارات الضرورية.

كما أن الضعف يعود بارتفاع التكاليف وانخفاض الانتاج، فذلك تحسين المردودية يجب أن يتم بهاتين الاليتين:

### 1/- خفض التكاليف:

يمكن تحقيق الهدف العام للمردودية من خلال الشروع في تنفيذ سلسلة من الأهداف المشتقة منه، تبدأ من توسيع طاقة وقدرات المؤسسة إلى تخفيض التكاليف، ومصاريف التسيير إلى مراقبة مجمل المصاريف التي تظهر على مستوى حساب الاستغلال والميزانية، وتخفيض تكاليف الصنع، وأهمها تكاليف المواد الأولية واليد العاملة ويتم ذلك بتخاذ الإجراءات التالية (1) :

- وقف التشغيل وتجميد الاجور عند مستوى معين، غلق الفروع التي لا تحقق مردودية.
- تقليص فترة العمل والتوقف عن صنع المنتجات التي لا تحقق هامش الربح.
- تحقيق وفرة في تكاليف المواد الأولية باختيار موردين يتمتعون بأسعار تنافسية، كذلك تقليص المخزونات عن طريق بيع خاصة.
- تطوير امكانيات المؤسسة بالتركيز حول اختيار الاستثمارات ودراسة مردوديتها والطرق الملائمة لتمويلها (اللجوء إلى قروض الايجار بدلا من الشراء).

أما تخفيض المصاريف المالية وتسوية الاختلالات في رأس المال العامل، فهو يرتبط بالمتابعة والحفاظ عند مستوى معقول على حسابات الزبائن والموردين، لما يترتب عنها من انعكاسات تظهر في المدى القصير، وكذا متابعة القروض المخصصة لغرض الاستثمار والتي تنعكس آثارها على المصاريف المالية في المدى الطويل.

(1)- محمد بولحية، العجز المالي ومشاكل تمويل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة مونتوري قسنطينة، 2000، ص97.

## 2- زيادة النواتج:

تتحقق الزيادة في النواتج بزيادة رقم الاعمال وهذا بزيادة حجم الانتاج، من خلال تحسين الانتاجية واستخدام المكننة وبعث منتجات جديدة أو دخول أسواق جديدة.

---

(1)- Mokhtar Belaiboud, de survie a la croissance de l'entreprise, O.P.I, Alger, 1995, P33, P36.

(2)- Paul Jubin, le pilotage économique de l'entreprise, l'entreprise moderne, edition paris, 1972, P94.

### خلاصة الفصل:

يتبين لنا من خلال دراسة هذا الفصل أن التدقيق المحاسبي مهنة يمكن أن تكون عاملاً أساسياً داخل المؤسسة لتحقيق وتحسين مردوديتها ولن يأتي لنا ذلك إلا من خلال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والمستندي ، حيث أن تطبيق نظام الرقابة يؤدي إلى التقليل من الغش والتلاعب ورفع الأداء المالي للمؤسسة وكذا تحسين المردودية وحفظ سمعتها ومصداقيتها.

# الفصل الثالث

**تمهيد:**

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث، والمتمثلة في الفصلين السابقين، سنقوم في هذا الفصل باسقاط الجانب النظري على الواقع، حيث اخذنا مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم كميدان لاجراء هذه الدراسة محاولين بذلك ابراز الجوانب المتعلقة ببحثنا والمتمثلة في دور التدقيق المحاسبي في رفع وتحسين مردودية المؤسسة من خلال اجراء مقابلة مع المكلف بالتدقيق وطلب الوثائق المعتمدة في الدراسة ومحاولة لمعرفة التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية، باعتباره أداة لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما يقدمه من معلومات وخدمات عن مدى تحكمه في العمليات المحاسبية التي يقوم بها.

### المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لانتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)

للمؤسسة أهمية كبيرة لكونها تزود السكان بأحدى أهم المواد ذات الاستهلاك اليومي ألا وهي مادة الحليب ومشتقاته.

#### المطلب الأول: لمحة عن تاريخ انشاء مركبات الحليب

تعد مؤسسة ملبنة الساحل من أقدم المؤسسات التي تسعى دائما إلى تطوير منتجاتها وتحقيق الربح.

#### 1/: التعريف بالمؤسسة

بدأ انشاء الحليب في الجزائر منذ الاستعمار، حيث تأسس على مستوى جهة الغرب مركب الحليب بوهران سنة 1954 عن طريق مجموعة منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال قدر ب 900.00 دج، وبطاقة إنتاجية تقدر ب 420.000 لتر يوميا.

عرفت هذه المؤسسة عدة تغييرات حيث انها سنة 1967 أصبحت تسميتها تعاونية الحليب بوهران، وفي سنة 1970 حل مكانها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته ONALAIT مرسوم رقم 81-354 الديوان الجهوي الغربي، وفي اعادة تركيب المؤسسات قسم إلى ثلاث فروع وهي:

#### • OROLAIT الديوان الجهوي الغربي يضم الوحدات التالية:

- وحدات الانتاج وهران
- وحدات الانتاج سيدي بلعباس
- وحدات الانتاج مستغانم
- وحدات الانتاج سعيدة
- وحدات الانتاج معسكر
- وحدات الانتاج تيارت
- وحدات الانتاج بشار

#### • ORLAC الديوان الجهوي في الوسط ومقره بالجزائر العاصمة ويضم الوحدات التالية:

- وحدات الانتاج بودواو
- وحدات الانتاج بذراع بن خدة.

#### • ORLAIT

- وحدة انتاج عنابة
- وحدة انتاج قسنطينة
- وحدة انتاج سوق اهراس

أما بالنسبة لوحدة انتاج مستغانم تعود نشأتها إلى سنة 1986 حيث كانت مجرد مشروع، أما الانطلاقة الفعلية فقد كانت سنة 1987 Office : OROAIT Régional De Lait وفي سنة 1997 اندمجت جميع الدواوين في إدارة واحدة تحت اسم المركب الصناعي لانتاج الحليب ومشتقاته GIPLAIT الواقع مقره بحسين الداوي بالجزائر العاصمة.

تعتبر مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم، مؤسسة عمومية ذات أسهم من اهم المؤسسات على المستوى المحلي أو الجهوي للشمال الغربي الجزائري،

وتعود أهمية المؤسسة لكونها تزود سكان المنطقة بأحدى أهم مواد الاستهلاك اليومي والضروري والمتمثلة في مادة الحليب ومشتقاته، الواقعة بطريق لاصونيك بمستغانم وهي عبارة عن مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري، تمارس نشاطها في اطار قانوني متمثل في سجل تجاري، يقدر رأس مالها ب: 290480000 دج، حيث يبلغ عدد عمالها 125 عامل منهم 100 عامل دائمين و 25 عامل مؤقتين في اطار عقود ما قبل التشغيل للسنة الحالية، شعار المؤسسة : "الحليب مهنة وهواية"

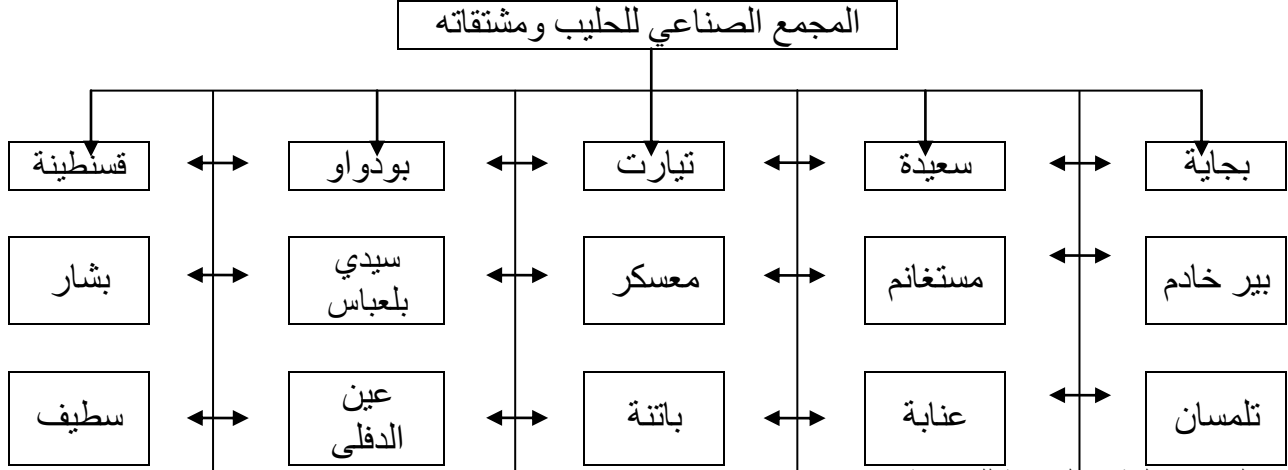
## 2: أهداف المؤسسة

- ملبنة الساحل مستغانم تقوم بإنتاج وتسويق المنتوجات (الحليب المبستر، الرائب، اللبن، حليب البقرة، الزبدة)، ومن أهم أهدافها:
- تحقيق الربح قبل كل شيء مع ضمان الاستمرارية.
- تغطية السوق المحلية بمنتوج محلي وتحقيق الاكتفاء الذاتي.
- القضاء على التبعية الاقتصادية
- تلبية حاجيات المستهلكين.
- ضمان تسويق منتجات الوحدة والتي تتم عن طريق الخواص (أصحاب الشاحنات) أو التي تتكفل بها الوحدة عن طريق الشاحنات المجهزة بأجهزة التبريد.

## المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة GIPLAIT

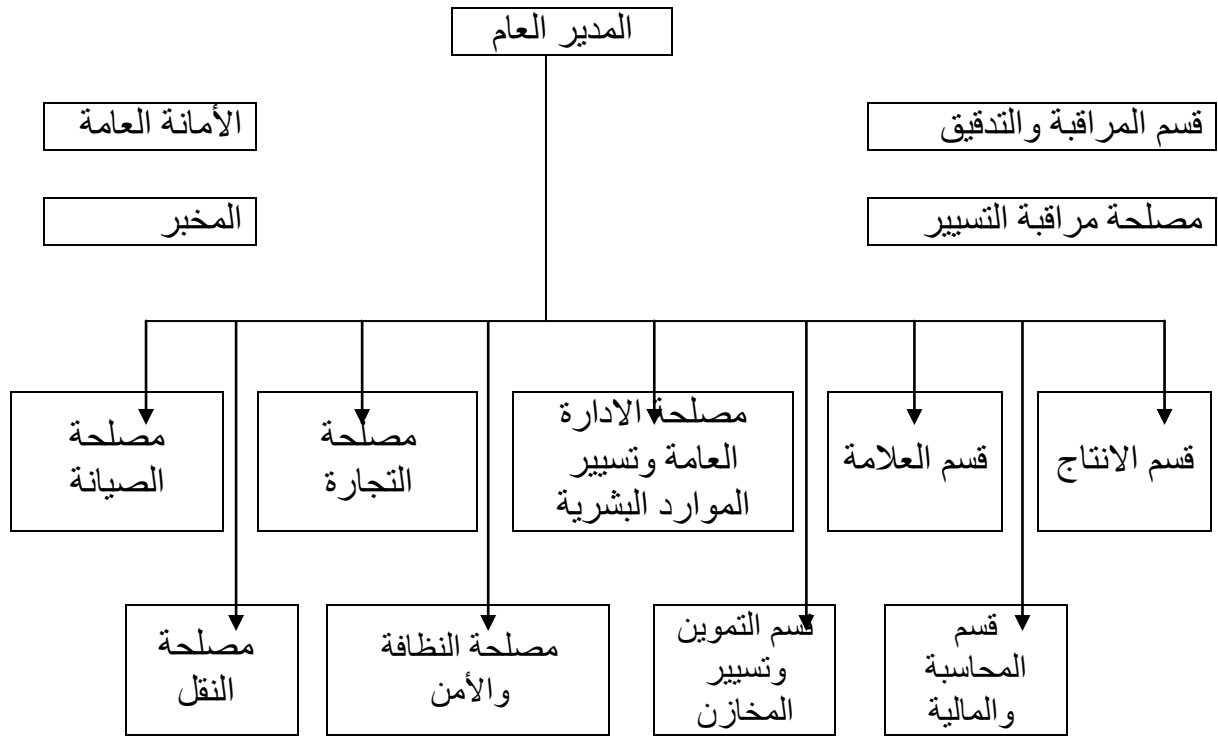
قبل أن نتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي الذي يمثل فروع المؤسسة المركزية.

الشكل رقم (01-III) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة المركزية GIPLAIT



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

الشكل رقم (02-III): الهيكل التنظيمي لوحدة الحليب ومشتقاته - مستغانم.



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة.

-كما تتمثل مهام كل مصلحة فيما يلي:

**المدير العام:** هو المشرف العام وصاحب القرارات، وهو يعتبر قمة الهرم التنظيمي ويقع على عاتقه مسؤولية حسن اتخاذ القرار وهو المسؤول الأول في تسيير المؤسسة وضمان السير الحسن لها، ومن مهامه:

- رسم السياسة من الإنتاج
- مراقبة نشاط الوحدة
- تسيير وتوجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم

**قسم المراقبة والتدقيق:** تعتبر أهم مصلحة في المؤسسة وتتمثل مهامها في:

- مراقبة مصالح المؤسسة وذلك باشعارها يومين قبل المراقبة
- التأكد من صحة التقارير التي تصله من المصالح
- تقديم اقتراحات وتوصيات للإدارة العليا

**قسم المراقبة والتسيير:** تتمثل مهامه في:

- مراقبة التسيير الحسن للعمل والاعلام عن أي مشكل.
- يقوم بارسال تقارير شهرية من رؤساء المصالح ومقارنتها مع التقديرات المسطرة وحساب الانحرافات
- مراقبة التكاليف.

**الأمانة العامة:** هي حلقة الوصل بين المدير العام والمديريات الفرعية ومن مهامها:

- تسجيل البريد الصادر والبريد الوارد.
- استقبال زوار لمقابلة المدير.
- ترتيب وحفظ المستندات والوثائق الخاصة بالادارة لتسهيل عملية البحث عنها.
- تحضير الوثائق الخاصة لامضاء المدير.
- انشاء ملف يجمع فيه مختلف الوثائق والسجلات الموجودة على مستوى أمانة

**المخبر:** من مهامه تحليل تركيب الحليب ومدى صلاحيته والتأكد من المقادير، وهنا يجري نوعان من التحاليل وهما أساسيان لكل وحدة إنتاجية:

- فيزي كيميائي ويتضمن التحليلات الاتية: مستوى الحموضة، كمية المادة الدسمة، الكثافة.
- ميكروبيولوجي

**قسم الإنتاج:** وهي أهم مصلحة في المؤسسة تقوم بتخزين المواد الأولية ومتابعة مراحل الإنتاج كما تركز أيضا على تسجيل كل معطيات اليومية التي تخص المواد المنتجة والمتمثلة في كمية الحليب المستعملة في انتاج الحليب المبستر، اللبن، الرائب، حليب البقرة.

**قسم الفلاحة:** تتمثل مهامه فيما يلي:

- جمع الحليب من عدد مراكز الفلاحين.
- اعادة تحليب الحليب المستلم في الوحدة.

**مصلحة الادارة العامة وتسيير الموارد البشرية:** تتكفل بتسيير الشؤون الداخلية للمؤسسة.

**مصلحة التجارة:** ومن مهامها توزيع وبيع الحليب ومشتقاته على مستوى الولائي وما جاورها.

**مصلحة الصيانة:** من مهامها:

- مراقبة وصيانة معدات الإنتاج.
- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤولياتها.
- تطبيق صيانة وقائية لتجنب الوقوع في الخطر.

**قسم المحاسبة:** يساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية حيث يتضمن هذا الفرع المحاسبة العامة ومحاسبة المواد والحاسبة التحليلية. كما تستخدم المؤسسة برنامج للاعلام الالي في إدارة وتسجيل العمليات اليومية ومن بين المهام التي تقوم بها:

- مطابقة الوثائق المحاسبية من مصاريف وايرادات.
- الحرص على أملاك المؤسسة ومتابعة العقود.
- العمل على استهلاك المواد في وقتها والمعرفة الحقيقية لسير الوحدة.

**قسم المالية:** ويهتم بالبحث عن مصادر التمويل اللازمة وتسييرها بالشكل الأمثل أي أنه مسؤول عن كل ما يتعلق بالسيولة المالية.

قسم التموين وتسيير المخازن: عن طريق تموين الوحدة بالمواد التي تستعمل في انتاج الحليب ومشتقاته. تلك المواد منها المحلية تنتج محليا ومنها المستورد من خارج الوطن.

**مصلحة النظافة والأمن:** ومن مهامها:

- الأمن على الوحدة وعلى وسائل العمل.
- تؤمن الصيانة والمحافظة على الوسائل ضد الحريق.
- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة.

**مصلحة النقل:** تتمثل مهامها في مراقبة الشاحنات التي تنقل الحليب اضافة إلى توزيع الحليب على المناطق المحددة من رف مصلحة التجارة، كما يتمثل دورها في توفير وسائل النقل للوحدة.

**المطلب الثالث: نشاط المؤسسة**

تنشط المؤسسة في قطاع الصناعة agro-alimentaire حيث تساهم في شكل كبير مثلها مثل المؤسسات الأخرى في التنمية الاقتصادية وتلبية رغبات المستهلكين، وبصفة عامة يمكن تلخيص نشاط المؤسسة ملبنة الساحل في العناصر التالية:

**1- الشراء:** تقوم الملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويدها بالمواد الاولية من اجل مباشرة عملياتها الانتاجية، ويتم اختيار المورد على أساس عنصرين أساسيين هما: الجودة والسعر.

**2- الإنتاج:** بعد أن تقوم المؤسسات بعملية شراء المواد الاولية اللازمة تدخل في المرحلة الثانية وهي الإنتاج، وتعتبر أهم حلقة في نشاط المؤسسة حيث تقوم بتحويل المواد الاولية إلى منتوجات نهائية متمثلة في الحليب ومشتقاته.

**3- البيع:** هذا النشاط يشرف عليه المصلحة التجارية وهناك حالتين  
1.3 - في حالة المنتج الطلبي فان البيع مضمون ويبقى عنصر النقل الذي يتم الاتفاق عليه اما أن يتم بالوسائل الخاصة للمؤسسة أو بوسائل العميل.  
2.3 - في حالة المنتج الغير طلبي فان البيع يكون غير ذلك، حيث تقوم المؤسسة باستخدام امكانياته الخاصة وقدراتها البيعية.

**المبحث الثاني: تخطيط عملية التدقيق في المؤسسة**

**المطلب الأول: مفهوم تخطيط عملية التدقيق**

تعد عملية التخطيط ضرورية من أجل التأكد من أنه قد يتم تكريس اهتمام ملائم للمجالات المختلفة لعملية التدقيق، وأن المشاكل المحتملة قد يتم تحديدها، وأن العمل سوف يتم انجازه بطريقة تتسم بالكفاءة وفي التوقيت المناسب (الفقرة الرابعة من معيار التدقيق الدولي رقم 211 كما أن معرفة نشاط المؤسسة يعتبر جزءا مهما من تخطيط عملية التدقيق، وأن مدى التخطيط سوف يتباين طبقا

لحجم المؤسسة محل التدقيق ومدى تعقيد عملية التدقيق (الفقرة السابعة والثامنة) بالإضافة إلى الفقرتين الخامسة والسادسة من المعيار الدولي للتدقيق رقم 211 وداء في الفقرة 1 و2 من المعيار رقم 211 أن على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب والتخطيط المناسب لعملية تدقيق الحسابات يساعد المدقق على:

- التعرف على الجوانب الهامة واعطائها العناية المناسبة، وأن المشاكل المحتملة قد شخصت وأن العمل سيتم انجازه بسرعة.
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الاخرين والخبراء.
- الحصول على أدلة تدقيق كافية.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

### المطلب الثاني: أهمية تخطيط عملية التدقيق الحسابات.

ان اسهل طريقة لزيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق دون الحاجة إلى انكار اساليب جديدة في العمل وهي التخطيط بشكل دقيق، ورغم ان الكثير من المدققين يدركون أن عملية التخطيط تعتبر جزء هام من عملية التدقيق إلا انها كثيرا ما نهمل او لا نعطي العناية المناسبة.

وبما ان التخطيط يعني تجميع وتحليل المعلومات وتنظيم العمل للوصول إلى الاهداف فانه لا يمكن انكار اهميته والتي تتمثل فيما يلي:

- تنظيم اعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل افضل
- تخفيض وقت التدقيق.
- مواجهة المفاجآت المحتملة.

-جعل عملية التدقيق تركز على الاهداف وليس الاتعاب.

وقد نص المعيار الأول من معايير العمل الميداني على انه عند تخطيط عملية تدقيق الحسابات يجب ان يكون التخطيط كافيا بمعنى ايجاد استراتيجية عامة لنطاق عملية التدقيق وكيفية القيام بها والاشراف السليم والتدقيق على المساعدين، ولتحقيق هذا المعيار يتطلب ذلك انجاز الخطوات التالية:

1- نظرة عامة حول المؤسسة: قد يظن البعض انه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة المباشرة اي فهمها والحكم عليها، لكن كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفائته، اي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها، لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى انواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج ولن يتمكن من اعطاء رأي صائب حول اخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على اخطار هذه الاخيرة، قيودها وعملياتها، ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي ينتمي اليه، قوانينه ومعاييره المقارنة ما بين مؤسساته والتعرف على المؤسسة يسمح للمدقق بجمع كل المعلومات الضرورية والتي تشمل:

## ✓ المعلومات العامة:

1- تحديد هوية المؤسسة: ولتحديد هوية المؤسسة محل التدقيق منقبل المدقق لابد من الاطلاع على القانون النظامي والعقد الابتدائي لها، لكي يستقي منها المعلومات المتصلة باسمها وتاريخ تكوينها ولغرض من نشاطها، رأس مال المصرح به، المقر الرئيسي وقائمة المصانع والمكاتب والفرع، وكذلك رقم السجل التجاري وبعض المعلومات الاخرى الضرورية.

2- التطور التاريخي للمؤسسة: يمكن للمدقق بواسطة حوار ومناقشة مع المسؤولين في المؤسسة ان يتحصل على معلومات خاصة بالتنظيم والتسيير الحالي للمؤسسة، حيث يمكن للمدقق ان يدرك الاسباب التي كانت تقف وراء انشاء المؤسسة والتطورات التي لحقت بها المجالات التقنية والقانونية والتجارية.

3- وضعية المؤسسة: لكي يتسنى للمدقق معرفة مكانة المؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه، عليه اولا معرفة طبيعة هذا القطاع ما إذا كان قطاعا حيويا وسائرا في التوسع، ثم موقع المؤسسة مقارنة بمؤسسة اخرى في نفس القطاع من حيث رقم الأعمال والمردودية واليد العاملة.

4- السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين: ان العناصر التي يقوم المدقق بجمعها والتي تخص طرق التوظيف والتكوين والترقيات الداخلية تسمح له بتكوين رأي عن مردودية وكفاءة الموظفين بالمؤسسة.

5- التنظيم وادارة المؤسسة: من الضروري ان يكون لدى المدقق نخطط للتنظيم داخل المؤسسة يحدد المسؤوليات الاساسية ويوضحها فيتضمن هذا المخطط مثلا اسماء المسؤولين داخل المؤسسة ووظائفهم.

6- اسماء المدققين السابقين: وتتضمن:

قائمة البنوك التي تتعامل المؤسسة معها.

الاتفاقيات الخاصة والحالية التي تربط المسؤولين بالمؤسسة

كما أنه على المدقق ان يسأل عن الطرق والأساليب المستعملة داخل المؤسسة، ومن وجود قسم للتدقيق الداخلي بالمؤسسة.

## ✓ معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة:

1- بيان طبيعة نشاط المؤسسة: على المدقق ان يكون على المام بجميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة مثل:

- معرفة ان كانت المؤسسة ذات طابع تجاري او صناعي او خدماتي او مالي.

- التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة

- نوعية وخصائص المنتجات

- معرفة الموقع الجغرافي، المساحة وقيمة ونوعية الملكية للاستثمارات.

2- التمويين: ان التمويين بالمواد الاولية ضروري وأساسي وله تاثير على نتيجة المؤسسة واستمرارية نشاط الدورة الانتاجية، ولهذا ينبغي على المدقق معرفة المشاكل التي يمكن ان تطرح في هذا المجال التي تنحصر في تكلفة المواد الأولية والتي تتأثر بتغيرات الأسعار في السوق، وعدد

موردي هذه المواد الاولية، ونفس الشيء ينطبق بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع التجاري.

3- التخزين: يمثل المخزون أحد حسابات المؤسسة، وهو معرض للأخطار كاحتمالات السرقة والضياع، لهذا بات من الضروري على المدقق التعرف على سياسة التخزين ومواقفه.

4- الإنتاج: على المدقق الاطلاع على القدرة الانتاجية من خلال الوسائل والالات المستعملة في ذلك، حيث يتوجب على المدقق معاينة وحدات الإنتاج من حيث أهميتها وحالتها وتجهيزها.

#### ✓ معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة: وهي معلومات تخص:

1- الزبائن: على المدقق معرفة عدد الزبائن بالنسبة للمؤسسة، وهذا يعتبر أساسيا لتقدير المشاكل المحتملة الوقوع، فاذا كانت المؤسسة تعتمد على عدد قليل من الزبائن فان خسارة اي زبون تؤثر على رقم اعمالها وبالتالي على حالتها المادية، لذا على المدقق دراسة عن قرب التطورات الإجمالية للمبيعات والتقلبات الحاصلة في النشاط.

2- المنافسة: ينبغي على المدقق دراسة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة من أجل معرفة مكانتها ضمن المؤسسات الاخرى من نفس القطاع ومدى قدرتها التنافسية.

3- كيفية تحديد اسعار البيع: وفي هذا الاطار ينبغي على المدقق دراسة العناصر المكونة لسعر البيع وتحديد الهامش الإجمالي، كما يجب عليه ايضا التحقق ودراسة الخصومات المالية والتجارية الممنوحة للزبائن.

#### ✓ معلومات عن الخصائص القانونية للمؤسسة: من الضروري للمدقق

دراسة الايطار القانوني وذلك من خلال القوانين، قانون الشركات، قانون العمل، وكذلك النظام الضريبي للمؤسسة، كما يجب عليه استقصاء معلومات اخرى مرتبطة بالجانب القانوني مثل:

1- فحص القانون التنظيمي: يستطيع مدقق الحسابات من خلال فحص القانون الأساسي للمؤسسة التعرف على النظام القانوني للمؤسسة ورأس مالها ومجال نشاطها وكذلك تحديد واجبات ومسؤوليات المساهمين وفترة الحياة القانونية للمؤسسة.

2- بنية رأس المال: يتعين على المدقق ان يطلع على عقد تكوين المؤسسة للتعرف على:

- رأس مال المؤسسة وحصص كل شريك.

- اسم الشريك المكلف بالادارة.

- كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

- المبالغ المسموح لكل شريك السحب في حدودها.

- مكافئات ومرتببات الشركاء.

3- العقود والاتفاقيات الأساسية ينبغي على المدقق الاطلاع على القيود والاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة والتي عادة ما تتضمن عقود القروض البنكية والتأمينات، العقود مع العمال، العقود الخاصة بالاتفاقيات مع الموردين والزبائن، عقود رهن الاستثمارات للحصول على القروض.

ان فحص العقود والاتفاقيات له فائدتان، الأولى انه يسمح للمدقق بمعرفة الاخطار المتوقعة والتي تؤثر على المؤسسة، والثانية انها تعتبر وسيلة فعالة لتحديد الصراعات المحتملة على المصالح بين المؤسسة والمسيرين.

4- النزاعات الراهنة: على المدقق أن يكون على علم تام بجميع النزاعات الموجودة ليتمكن من معرفة ما إذا كانت المؤسسة قد خصصت مؤونات لذلك، لهذا يعتبر الفحص والاطلاع على هذه النزاعات ضروري بغية تقادي الأخطار.

5- النظام الضريبي: ينبغي على المدقق الاطلاع على الحالة الضريبية وخصوصيات التنظيم الضريبي للمؤسسة محل التدقيق، كما ينبغي عليه معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة لأخذ فكرة وكذلك معرفة الربط الضريبي على العميل ومداه، وهل هنالك التزامات لم تسوى بعد، وهل توجد التزامات مستقبلية.

✓ **النظام المحاسبي والمالي:** يقوم المدقق بوصف وظيفة المحاسبة داخل المؤسسة من حيث التنظيم أخذا بعين الاعتبار العناصر التالية:

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي

- النظام المتبع في القيد

- دقة السجلات وكفائتها.

- كفاية نظام الحفظ في المؤسسة.

-العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- طريقة الاهلاك المتبعة.

- طريقة تقييم المخزونات.

2- تعيين مساعدين وحسن الاشراف: ان التخطيط لعملية التدقيق يجب ان ينعكس على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة وتحقيق الاشراف السليم عليها ومتابعة أداء المهام التي تتجسد من خلال تقييم هذا الأداء.

✓ **تخصيص مساعدين:** يتطلب معيار التخطيط السليم للعمل أن يقوم المدقق

بتخصيص مساعديه على مهام الفحص التي اشتملت عليها عملية

التدقيق، ويتطلب التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص

المختلفة ان يحدد المدقق احتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم

بعملية حصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين بالمكتب ليحدد ما

إذا كان هناك عجز في المساعدين أم لا، اخذا في الاعتبار مقدار ونوعية

الكفاءات المهنية المطلوب تدبيرها للوفاء بمتطلبات برنامج عملية

التدقيق.

ان تخصيص وتوزيع المهام على المساعدين بحكمة يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية:

-انجاز مهام الفحص والتدقيق في توقيتها المخطط لها مسبقا.

- تحاشي العجز او الزيادة غير الضرورية في عدد المساعدين.

- الاستغلال الامثل لطاقات المساعدين.

- العمل على تنمية المساعدين مهنيًا، ومحاولة تدني التكاليف الفعلية لعملية التدقيق بما لا يخل بوجودها المهنية وبحكم المدقق في تحقيق اهداف عملية التدقيق وذلك من خلال:

\* الوقت الكلي المتاح لعملية التدقيق.

\* مسؤولية كل مساعد على اداء مهمة معينة على حده.

\* اولوية انجاز مهام معينة قبل غيرها.

\* الحد الاقصى للزمن المقدر لالنتهاء من كل مهمة على حده.

القيود المحتملة الفعلية او المفروضة على تدبير الموارد البشرية بمكتب التدقيق.

✓ **الاشراف الملائم على المساعدين وتقييم ادائهم:** ان الاشراف على المساعدين من الامور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم اهداف عملية التدقيق والاجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب الاطلاع المساعدين على المعلومات التي يتم الحصول عليها اثناء فترة التخطيط لعملية التدقيق والمتعلقة بالنشاط الذي يعمل فيه العميل وتنظيم مؤسسته، ومشاكل المحاسبة والتدقيق المتوقعة وتوقيت إجراءات عملية التدقيق. وبما ان معظم العمل يتم بواسطة المساعدين فيجب على هؤلاء اطلاع المشرف على عملية التدقيق وعلى اية مشاكل محاسبية او تدقيقية يتم اكتشافها اثناء عملية الفحص.

كما انه على المدقق الحسابات مراعاة الجوانب السلوكية عند الاشراف على مساعديه، وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في الحسبان مجموعة من الاعتبارات أهمها:

- اشراك المساعدين في وضع خطة وبرنامج عملية التدقيق وتعديله.

- المتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدين اثناء تأدية مهامهم.

- مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها بين المدققين بعضهم لبعض.

- توفير فرص الترقيّة امام المرؤوسين وشمولية معايير اداء المساعدين لكافة جوانب الأداء ولا شك أن مراعاة الاعتبارات السابقة عند الاشراف على المساعدين وتقييم ادائهم سوف يزيد لديهم مستوى الدافعية والرضى عن العمل وزيادة مدى التزام هؤلاء المساعدين بأهداف المهنة وزيادة مستوى كفاءتهم المهنية ايضا، وهذا سوف يؤدي في النهاية إلى ارتفاع مستوى جودة عملية التدقيق.

3- أوراق عمل المدقق: تعتبر اوراق العمل دليلا ماديا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير، حيث تتضمن أوراق العمل كل

الأدلة والقرائن التي يتم جمعها بواسطة المدقق لظهور ما قام به من عمل، وكذلك الطرق والاجراءات التي اتبعها والنتائج المحصل عليها، حيث يكون لدى المدقق الأسس التي يستند اليها في اعداد التقرير والقرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل على اتباع العناية المهنية اثناء عملية الفحص.

وتعرف اوراق العمل بأنها (سجلات يحتفظ بها المدقق للاجراءات التي يتم تنفيذها، والاختبارات التي تم اجرائها والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات المائمة التي تم التوصل اليها في مهمة التدقيق)، وفي اطار عملية التدقيق وتكوين ملفها من قبل المدقق، ينبغي عل المدقق طرح الاسئلة بغية توضيح الرؤية لديه والمساهمة في تكوين اوراق عمل يستند عليها لاغراض محددة ولاعداد تقريره، حيث تشمل هذه الاسئلة:

- ما هي أنشطة المؤسسة.

- من الاشخاص المسؤولين على مختلف أنشطة العمليات والوظائف في المؤسسة.

- ما هو الهيكل والنظام القانوني المطبق على أنشطة المؤسسة.

- ما هي التطورات التاريخية للمؤسسة.

- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى العمليات.

- ما هي الوسائل المطبقة على مستوى الوظائف.

✓ **أهمية اوراق العملية:** تعتبر اوراق العمل دليلا على العمل الذي قام المدقق بانجازه وتساعد في تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تم تدقيقها، وتعتبر ايضا من المستندات الهامة جدا في أي نزاع قانوني لاحق، لأنها يمكن ان تستخدم في هذا النزاع كدليل ضد المدقق او كدليل للدفاع عنه.

✓ **اوراق العمل الرئيسية لتدقيق الحسابات:** طالما ان اوراق العمل تعتبر وسيلة تجميع ادلة تدقيق الحسابات لهذا فإنها ينبغي ان تشمل على مجموعة عديدة من الأشكال والقوائم، ويمكن القول ان ورقة العمل هي أي تسجيل يقوم المدقق باعداده بالنسبة لعمله او للتدليل على وصل اليه يقصد تدعيم رأيه المهني.

وتشتمل هذه الاوراق بناء على ذلك على مجموعة عديدة من الاوراق ابتداء من ميزان التدقيق والتسويات، ميزان التدقيق بعد التسويات، الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وأيضا الأوراق التي تشتمل على الملاحظات المسجلة عن نتيجة مناقشة او ملاحظة هامة في عقد المؤسسة او في أحد العقود التي تلتزم بها المؤسسة.

وعلى الرغم من ان اوراق تدقيق الحسابات تختلف بشكل كبير من حالة إلى اخرى، لهذا فإنه لا يمكن ان نقوم بذكر تلك الاوراق على سبيل الحصر، إلا انه يمكن ان نستعرض هنا العناصر الرئيسية والعامه لتلك الاوراق وهي:

- تحليل الحسابات

- قيود اليومية الناتجة عن عملية الفحص.

- التسويات التي يقوم بها المدقق.

- مستخرجات وملاحظات بما فيها نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- موازين التدقيق الحسابات والجداول المختلفة

- برامج التدقيق

4- تحليل الحسابات: يعد تحليل الحساب المعين لشرح العناصر التي يتكون منها رصيد ذلك الحساب، بحيث تكون واضحة للفحص والتدقيق، ولهذا فان تحليل احد حسابات المصروفات سيتكون من العناصر المختلفة التي جعل بهذا الحساب مدينا، مع الاشارة إلى ما إذا كان كل عنصر منها يعتبر مقبولا ام لا.

وتمثل تحليلات الحسابات الجزء الاكبر من اوراق العمل، على اساس انه في اية عملية عادية ينبغي تحليل جميع عناصر الميزانية وكذا عناصر حسابات الايرادات والمصروفات إلى عناصرها الرئيسية وتدقيقها وفحصها اما كلية او على اساس اختياري.

✓ **قيود اليومية المترتبة على تدقيق الحسابات:** من الطبيعي انه ينبغي تصحيح اية اخطاء تظهر نتيجة عملية التدقيق، ويتم هذا التصحيح بواسطة المدقق عن طريق اعداد قائمة بقيود يومية الازم اجرائها نتيجة عملية التدقيق، ولهذا فانه عند ما يصل المدقق إلى اي خطأ يقوم باعداد قيد التصحيح اللازم في اوراقه الخاصة، وبعد انتهاء فحص الدفاتر يقوم بتسليم نسخة من تلك القيود إلى المسؤولين للمناقشة واثباتها في الدفاتر، ومن الطبيعي ان يحتفظ المدقق بصورة من قائمة القيود المطلوب اجرائها، ومن تلك القيود يقوم المدقق بالترحيل إلى ميزان التدقيق وذلك للوصول إلى ارصدة الميزان بعد التدقيق، وينبغي ان تكون تلك القيود المطلوب ادراؤها واضحة ومشروحة الشرح الكافي كما ينبغي توضيح تأثير تلك القيود على الدخل وعن ارقام الميزانية العمومية.

✓ **التسويات:** يقوم المدقق باجراء التسويات اثناء عملية تدقيق الحسابات في سبيل ربط أنواع والمصادر المختلفة المتاحة له، وبعض تلك التسويات يكون بسيطا والبعض الاخر يكون معقدا، وليس من السهل وضع تعميمات بصدد تلك التسويات نظرا لتعددتها مثال ذلك ما يقوم به المدقق في مجال تدقيق حسابات رصيد النقدية بدفاتر المؤسسة والرصيد طبقا لدفاتر البنك وبحث الفروقات بينها وتدقيق حسابات القيود اللازم اجرائها نتيجة لتلك التسويات وتسوية ارصدة المخزون في قسم الحسابات مع الارصدة كما تظهرها سجلات المخازن، وغير ذلك من التسويات بين مصادر المعلومات المختلفة. وجميع تلك التسويات ينبغي ان تدون في مجموعة خاصة من اوراق العمل.

✓ **الملاحظات والمستخرجات من العقود والمحاضر:** هناك الكثير من العقود التي تؤثر على العمليات المحاسبية في المؤسسة او التي تحتم اجراء بعض القيود. مثال ذلك: عقود اصدار السندات وغيرها. ولهذا ينبغي على المدقق ان يأخذ مذكرة بتلك العقود ويضعها في اوراق العمل الخاصة به، وذلك حتى يضمن التنفيذ الكامل والسليم لتلك العقود، ولا يقتصر ذلك على العقود وانما يمتد إلى محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العمومية وغيرها مما يؤثر على عمل المحاسب.

✓ **ميزان تدقيق حسابات الاستاذ العام:** يعتبر ميزان التدقيق وحسابات ارصدة حسابات دفتر الاستاذ العام من أهم أوراق العمل التي يحتفظ بها مدقق الحسابات، ذلك لأن كل البيانات التحليلية ترتبط بميزان التدقيق. كما أن كل التسويات التي تنتج عن عملية تدقيق الحسابات ترحل اليه. ومن هذا الميزان يتم اعداد الحسابات الختامية والميزانية التي يعد المدقق تقريره عنها.

ويجب أن يتوافر في ميزان التدقيق الاعتبارات التالية لتسهيل عملية تدقيق الحسابات واثبات النتائج المترتبة عليها:

- ينبغي أن تكون اسماء الحسابات واضحة تماما في ميزان التدقيق، كما ينبغي أن يوضع رقم الحساب في الدليل الحسابي إذا كانت المؤسسة تستخدم دليلا للحسابات. وتسهل كتابة اسم الحساب بالكامل ورقمه مهمة الرجوع إلى تلك الحسابات وعدم تكرار الاسئلة حول الحسابات التي تحتفظ بها المؤسسة. كما ان كتابة اسماء الحسابات بالكامل يسهل من مهمة اجراء قيود التصحيح بالأسماء التي تستخدمها المؤسسة فعلا.

- من الضروري ان يضاف عمود يوضح رقم ورقة العمل المرفقة امام كل رقم من ارقام ميزان التدقيق، وأن كل حساب من الحسابات الهامة المذكورة في ميزان التدقيق ستدعمه مجموعة من أوراق العمل التفصيلية في شكل تحليل للبيانات او تسويات او ملاحظات او غيرها. وحتى يتمكن تدعيم الأرقام النهائية باقل مجهود ممكن، فانه ينبغي ربط البيانات التحليلية بأرقام ميزان التدقيق في نظام جيد للفهرسة.

- ينبغي اعداد ميزان التدقيق في تاريخ نهاية السنة السابقة، وذلك لتوفير أساس لمقارنة أرقام السنة الحالية بأرقام السنة السابقة، وتساعد تلك المقارنة على الوقوف على الكثير من التطورات التي ينبغي البحث عن أسبابها خلال عملية التدقيق.

- يجب اضافة عمود تسويات تدقيق الحسابات بعد العمود الذي يتضمن الأرقام المدينة والدائنة لميزان التدقيق، ويتضمن عمود تسويات تدقيق الحسابات خانتين احدهما للمدين والاخرى للدائن.

- يكون العمود الاخير في ميزان التدقيق هو عمود الميزان بعد التسويات والذي يرحل منه بعد ذلك إلى القوائم المالية.

وقد تضاف إلى ذلك الميزان خانتان أحدهما للحسابات الختامية والآخرى للميزانية العمومية، على أن تشتمل خانة الحسابات الختامية على عمودين أحدهما للمصروفات والآخر للخصوم، وأخيراً ينبغي أن يترك في القائمة بعض الفراغ لتدوين أية ملاحظات.

وجدير بالذكر أنه في حالة تعدد الحسابات بشكل كبير فإنه يمكن اعداد ميزان التدقيق بالأرصدة المجمعة فقط، على أن تكون هناك موازين مستقلة لكل مجموعة من الحسابات المتشابهة، فمثلاً قد تظهر النقدية في الميزان المجتمع برقم واحد، إلا أن موازين التحليلية تظهر في شكل خمسة أو ستة أرقام نتيجة لتعدد حسابات النقدية في المؤسسة، وهكذا بالنسبة لباقي الحسابات.

5- برنامج التدقيق: ان برنامج التدقيق هو الخطة التي يقوم باعدادها المدقق بصدد كيفية إجراءات التدقيق الشاملة وتجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بالادلاء برأيه المهني، حيث يشمل ملخص بما ينبغي القيام به ويشتمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين ان نطاق الفحص الذي يغطيه برنامج عملية التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والاجراءات المحاسبية المستخدمة، ويجب أن ينتج عنه نتائج مرضية في هذا المجال بأقل تكلفة ممكنة.

6- علامات التدقيق: على المدقق أن يستخدم علامات او رموزا خاصة اثناء قيامه بعملية التدقيق، فعند ما ينتهي من تدقيق خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد تدقيقها وطبيعة ذلك التدقيق، وعليه أيضا أن يحتفظ هو ومساعدوه بسرية هذه الرموز، وليست هناك علامات معينة متعارف عليها بين الجمهور المدققين والا انتفت عنها صفة السرية المطلوبة، ولكننا نجد أن لكل مدقق او مكتب تدقيق رموزه الخاصة بموضوعه في قائمة موضح بها الرمز ودلالته ليظل موظفوه ومعاونوه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل معه على المدقق متابعة أعمالهم.

### المطلب الثالث: تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

من خلال الاستبانة الموزعة في المؤسسة والمقابلات الشخصية مع الموظفين ورؤساء الاقسام منهم المراجع الداخلي ورئيس قسم المحاسبة، لاحظنا أن هناك نقاط قوة وضعف وهي كالتالي:

#### 1/: نقاط قوة المؤسسة

للمؤسسة نقاط قوة تتمثل فيما يلي:

- وجود نظام داخلي في المؤسسة.
- المؤسسة تعسى إلى الحصول على شهادة ISO بتحسين نوعية منتجاتها.
- تطور ملحوظ في رقم الأعمال من سنة إلى اخرى حسب جدول حساب النتائج.
- التطوير في منتجات المؤسسة فهي تسعى إلى اصدار منتج جديد في السوق "الياورت".

- وجود رقابة على الموظفين من قبل أعوان الأمن عند الدخول والخروج وذلك لعدم الاختلاس والسرقة وخاصة على الشاحنات التي تنقل الحليب ومشتقاته.
  - وفرة الحليب مما يؤدي إلى اشباع حاجيات كل المستهلكين.
  - تهدف المؤسسة دائماً إلى الحصول على الربح.
  - قلة المنافسين في منتج الحليب.
  - وجود موظفين يمتلكون الخبرة.
  - استخدام المؤسسة نظام الترقيم المسبق للسجلات.
  - وجود برنامج الي محاسبي مما يسهل على المحاسب عمله.
  - سعر الحليب ثابت "25 دج" بما أنه مدعم من طرف الدولة وبالتالي فهو مطلوب في السوق ورواجا باعتبار السعر الأولي "14 دج"
- تمتلك المؤسسة نقاط قوة تجعلها تكتسح السوق، فيجب عليها تعزيزها للمحافظة على مكانها.

## 2/: نقاط ضعف المؤسسة.

- قلة الاشهار.
- وجود مراجع داخلي فقط بدون موظفين مساعدين.
- وجود محاسبة تحليلية للمخزون فقط، مما يصعب على رئيس قسم المحاسبة مهامه عند تحديد التكاليف وسعر البيع.
- حضور لجنة فجائية من الادارة المركزية بالجزائر العاصمة للمراقبة الكافية للمؤسسة خاصة بالنسبة للمخبر للتأكد من الكمية التي يتم صنع الحليب بها إذا كانت مطابقة تماما للمعايير وفي حالة وجود أي نقصان فهذا يرغم المؤسسة على دفع عقوبة.
- تنقل المراجع الداخل من مصلحة لأخرى للحصول على المعلومات.

يجب على المؤسسة معالجة نقاط الضعف وذلك بتدعيم قسم المراجعة الداخلية بموظفين من أجل المراقبة اليومية لكل وظائف المؤسسة وبالتالي يكون نظام الرقابة فعال مما يؤدي إلى التسيير الجيد ويمكن أن تكون اقتراحات وأفكار عديدة تجعل المؤسسة تتطور وتزيد إنتاجها وبالتالي تحقق الانتعاش لاقتصاد الجزائر.

## المبحث الثالث: علاقة ودور التدقيق داخل المؤسسة.

### المطلب الأول: دور ومهمة التدقيق:

ويمر عبر ثلاث مراحل: المرحلة التحضيرية ويتم فيها إدارة البعثات الخاصة بالعملية المطلوبة ألا وهي التدقيق والسهر على الرقابة الفعلية داخل المؤسسة وتمر عبر مايلي:

#### 1. عملية الفحص:

- تحضير برنامج العمل الخاص بتدقيق داخل مصالح المؤسسة.

- اختيار فريق المدققين.
- دراسة خاصة بمتطلبات المؤسسة.
- تحضير البريد الالكتروني الخاص بالعملية.
- اتخاذ كل الإجراءات الأولية من التجنيد بكل الوسائل المعرفة.
- تحديد المواضيع المطروحة وكذلك الأقسام المستهدفة للتدقيق والتي يجب التركيز عليها اثناء عملية التدقيق.
- تحديد الأهداف الرئيسية من عملية التدقيق.
- تقسيم المهام بين أعضاء الفريق.
- اختيار المنطقة الأولى للبدء بعملية الفحص والمراقبة.

## 2. عملية التحقيق:

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

## 3. عملية التقرير:

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

## المطلب الثاني: مراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة.

ان اهم مراحل التي مر بها المدقق الداخلي في المؤسسة خلال انجازه لمهمته ما يلي:

1. **مرحلة الحوار:** يتم خلال هذه المرحلة اجراء حوار مع الموظفين ومسؤولي المصالح عن كل إجراءات العمل وكيفية سير وتدقيق المعلومات الوثائق، حيث يقوم المدقق الداخلي بتدوين تلك الملاحظات على أوراق العمل.
2. **انشاء خرائط التدفق:** بعد تسجيل كل المعلومات عن نظام العمل الداخلي، يتم اعداد خرائط التدفق التي تمثل تعبيراً شكلياً عن تدفق وسريان المعلومات والوثائق وتفويض وتوزيع السلطات.
3. **اجراء السير:** تهدف هذه العملية إلى التأكد من صحة المعلومات الواردة على سجلات وتتمثل في أخذ عينة منها ثم دراستها واجراء المقارنة اللازمة والخروج في الأخير بنتائج تعمم على كل المجتمع المدروس.

4. استخراج نقاط القوة والضعف: انطلاقاً من المقارنة السابقة يمكن اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو أي أخطاء أو نقائص يتم ملاحظتها.

5. اعداد التقرير النهائي: بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق المتعارف عليها واتباع النفا الواردة في برنامج المهمة، يتم اعداد التقرير النهائي الذي يضم الملاحظات المدقق. حيث إذا كانت هذه الملاحظات سلبية سوف يليها سرد للتوصيات اللازم تطبيقها في نظر المدقق لتفادي مثل هذه النقائص ويتم اعداد هذه التقارير في مقر مصلحة التدقيق الداخلي والنظم لدى مؤسسة انتاج الحليب ومشتقاته حيث يتم الاطلاع عليه من طرف المدير العام الذي يبيد رأيه في طريقة أداء المهمة ووضع الملاحظات ثم يصادق عليها، كما يتم المصادقة عليه من طرف مدير المالية والمحاسبة والاحتفاظ بنسخة رئيس المدير العام. مصلحة التوثيق والأرشيف وأعضاء فرقة التدقيق الداخلي، كما ترسل نسخة إلى مديرية الناحية التي خضعت لعملية التدقيق.

1- لوحة القيادة: تعد لوحة القيادة من بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها مؤسسة انتاج الحليب ومشتقاته في عملية الرقابة على أنشطتها ومجالها التسبيري من خلال اعطاء نظرة شاملة ودقيقة، مختصرة عن وضعية المؤسسة

الجدول (III-01) يمثل لوحة القيادة بالنسبة لمؤسسة ملبنة الساحل لشهر أفريل

2019.

المجموع	الشهري	الانحراف	التراكمي	الانحراف
1559588.66	2774682.78	1215094.1	78197 51.5	78 %
85803857.7 8	107377981.3	21574123. 5	406759 124.2	25 %
189075.6	302773.1	113697.5	808235 1	60 %
87552522.0 4	110455437.1	22902915. 1	417136 989.9	26 %
514327.86	385209.9	899534.7	442488 4	175 %
1351853	669453	682400	320976 4	50 %
89418699.9	110739680.2	21320980. 3	419904 265.5	24 %
69194109.1	88111203.9	18917094. 78	337367 973.7	27 %

92 %	4060963.4	846353 14	44020 87.7	15 2%	1506174.6	2497214.5	991039.8	سبلع مباعة
31 %	76976214.2	328904 920.6	25192 8706.3	26 %	17410920.1	856139.4	68203069.3	مواد وموارد مسنهله كه
9%	212006.3	248241 9	22704 12.6	34 %	268079.3	517433.3	785512.6	خدمات خارج يه
8%	-	124892	13627 72	12 %	101270.2	921728.75	820458.5	خدمات

	113849.24	3.75	99					خدمات خارجيه اخرى
31 %	81135336.7	3410993 1653	25996 3979.8	26 %	18750285.6	89550365.9	70800080.3	استهلاك الفترة
14 %	9390796.5	7880494 9.01	69414 152.4	14 %	2570699.7	2118931.28	18800080.3	القيمة المضافة
4%	1262733.5	3148662 5.9	32749 358.9	15 %	1447097.36	7897649.26	9344746.6	اعباء المستخدم ين
31 %	108300.6	4579997	34969 9.3	49 %	51791.4	156984.1	105192.6	الضرائ ب والرسوم
29 %	10545228.9	4686032 3.4	36315 094.4	43 %	3966000.6	13134680.9	9168680.25	الفاصل الاجمالي للاستغلا ل

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

## 2- الموازنة التقديرية:

- تتمثل الية عمل نظام الموازنة التقديرية في مؤسسة ملبنة الساحل في مرحلتين: الأولى تتعلق بتحضير الموازنة والثانية تتعلق باجراءات مراقبتها، وتسمح عملية مراقبة الموازنة بتحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة.

ان فعالية اداء المؤسسة لا يمكن ان تكون الا في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الامكانيات المتاحة من موارد وطاقات وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الاستراتيجية العامة، ونظرا لأهمية الموازنة التقديرية ومتابعة تنفيذ البرامج تجد مؤسسة ملبنة الساحل يولي لها أهمية كبيرة اذ أنها تسمح ب:

- ممارسة المراقبة المستمرة والمعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة.
- تحديد وبدقة مصادر للربح أي المراكز المربحة وتحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها.
- ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية للاستراتيجية العامة.

- تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي والجوانب الأخرى في الوقت المناسب.

جدول رقم (02-III): يوضح الميزانية التقديرية لمؤسسة ملينة الساحل لسنة 2007

العناصر	مقدر 2017	محقق 2017	الانحراف	النسبة
الإنتاج المباع	1260300	1374987	114687	9.1
الموارد واللوازم المستهلكة	403871	351955	-51919	12.8
الخدمات	284332	513797	229465	80.7
القيمة المضافة	572095	387203	-184892	-32.3
مصاريف المستخدمين	396989	589369	192380	-68.5
الضرائب والرسوم	36126	19085	-17041	-47.2
مصاريف مالية	6000	2118	-3882	-64.7
المخصصات للاهلاك والمؤونات	74520	42936	31584	-42.4
نتيجة الدورة	47103	-164399	-211505	-499

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

### المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمردودية:

- الاتصالات مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارات مطولة معهم ومع من يعمل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية ويتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطها ووحدها وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها.

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

- النظام المحاسبي المالي والقطاعي.
- كيفية القيد والترحيل.
- دقة السجلات وكفايتها.
- استخلاص اهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- طرق الاهلاك المنتهجة.
- طريقة تقييم المخزونات.
- العمليات بالعملة الصعبة.
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة: يوجب الاطلاع الحسابات الختامية والميزانية العامة التي اعدت عن السنة السابقة ويطلع على تقرير المدقق السابق، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الادارة.
- النظام الجبائي: رغم أن الناحية الجبائية ليست التزاما مباشرا للمدقق إلا انه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الجبائية للمؤسسة محل التدقيق وكذا معاينة التقارير الجبائية للسنوات السابقة، وعليه ايضا التأكد من سداد الضرائب والرسوم المستحقة، واذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام.

■ مخطط التدقيق: عقب انتهائه من كافة الخطط التمهيديّة، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لآتمام الإجراءات الفنيّة لعملية التدقيق وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ويتضمن ما يلي:

- الأهداف الواجب تحقيقها.
- الخطوات والإجراءات الفنيّة الواجب اتباعها لتحقيق الأهداف.
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء.
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ.
- توزيع الشخص المسؤول عن الانجاز للإجراء.
- استخلاص النتائج.
- البرنامج هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق الأهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها والبرنامج يخدم عدة أغراض فهو ملخص لما يجب ان يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها، فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.

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

يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما:

1. برامج تدقيق ثابتة او مرسومة مقدما.
2. برامج تدقيق متدرجة.

2- الإشراف على مهمة التدقيق: يمكن تلخيص الإشراف فيما يلي:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق.
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على انجازها بكفاءة.
- ازالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق، ترتيب المهام حسب الاولويات.
- فحص العمل المنتهي، وفحص تحليل الأداء اليومي بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات.
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدین بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

3- أوراق العمل: وتتمثل فيما يلي:

- أوراق التدقيق هي السجلات او الملفات التي يحتفظ بها المدقق على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها بالالتزام بالسياسات ونتيجة عملية التدقيق.

- الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعد المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والاثبات التي تدعم رأيه.

- الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والاثبات التي تدعم رأيه.

- تسمح بتنظيم نشاطاته وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح بإبداء رأيه النهائي حول نظام المعلومات المحاسبي. ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما:

1. الملف الدائم .
2. الملف التجاري ( الملف الدورة الحالية).

## خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا باجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري واختيار مدى تطابقه مع الواقع العلمي، تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن التدقيق المحاسبي يعتبر من أهم الآليات بالنسبة للمؤسسة والذي يستعمل لرفع وتحسين مردودية المؤسسة وذلك بتقييمه ومدى كفايته واكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف.

كما تعرفنا على كيفية القيام بالمراجعة الداخلية باتباع إجراءات المراقبة والمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لما لها من تأثير على نتيجة المؤسسة، حيث يجب على المراجع ان يقدم تقريره إلى الادارة العليا، والمتضمن النصائح والتوجيهات المقدمة فيما يخص نشاط المؤسسة وطريقة تحسينه مستقبلا.

## خاتمة:

من خلال الدراسة التي قمت بها تم تبين أن لكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها من الضروري عليها ايجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك، ومن بين هذه الوسائل تدقيق الحسابات، فاذا كان هدف المدقق الخارجي هو اعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن اثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف عملية تدقيق الحسابات لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من اصول وخصوم التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية من جهة، ومن جهة أخرى تخدم عدة طوائف تستخدم القوائم المالية وتعتمد على تقرير لاتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن بين هذه الطوائف المستثمرين ورجال الأعمال والهيئات الحكومية والمساهمين من خلال التعبير التدقيق والسليم للحسابات الختامية. وهذه التقارير يقدمها المدقق سواء كان داخلي أو خارجي، حيث تقوم الجهات المختصة بتعيين المدقق باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول أو الاقتراحات من أجل تفادي التلاعب والغش أو تقديم قرارات مستقبلية لادارة حول قصايا ذات طابع المالي مثل الرقابة و التقديرات وهذه الأهداف تسعى لتحسين نتائج المؤسسة، ومنه نجد ان التدقيق أحد العوامل المؤثرة في المردودية من خلال الملاحظات التي يعطيها المدقق والتي تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة وبالتالي ارتفاع فعالية المؤسسة إلى الأحسن.

## الاستنتاجات:

- 1- التدقيق المحاسبي هو عملية فحص وتحقيق وتمحيص في الوثائق والدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى التدقيق في مختلف الوقائع المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق للخروج برأي فني محايد حول صحة وصدق و عدالة القوائم المالية.
- 2- يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي.
- 3- لتحقيق أهدافها يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها.
- 4- يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير وفعال في اتخاذ القرارات في المؤسسة.
- 5- يعتبر المدقق الجوهر الأساسي في عملية التدقيق.
- 6- يعتمد التدقيق على معايير يجب توفرها في المدقق منها التأهيل العلمي والمهني، أخلاق المهنة، الخبرة والالتزام بالقواعد.
- 7- للمدقق حقوق يتمتع بها، كما عليه واجبات ومسؤوليات.
- 8- تسعى المؤسسة إلى تحقيق إستراتيجيتها من خلال تحقيق مردودية فعالة.

## الاقتراحات:

من خلال دراستي لهذا الموضوع تمكنت من الوصول إلى بعض الاقتراحات والتوصيات التي تساعد المؤسسة مستقبلا:

- 1- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين.
- 2- ضرورة توفر مدقق داخلي بالمؤسسة.
- 3- توفير الموارد المادية والادوات المختلفة التي تساعد المدققين وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم.
- 4- توفير الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط)
- 5- السعي إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة.
- 6- اتباع سياسة الجرد الفجائي من أجل تقوية نظام الرقابة الداخلية.

#### أفاق البحث:

- ويمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت نظر لبعض النقاط الجديرة بالدراسة وهي:
- 1- أثر تدقيق الداخلي في تقليل من المخاطر المواجهة.
  - 2- دور لجان التدقيق في زيادة استقلالية التدقيق الداخلي، وما مدى استفادة المؤسسة منها.

## قائمة المراجع:

### الكتب باللغة العربية:

- أحمد حلمي، المدخل الى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.
- إشتوي عبد السلام، مراجعة المعايير والإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- بيار كولاس، التسيير المالي للمؤسسة، دار الطبع ذانيو.
- حسين القاضي ود حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الأردن، 1999.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية – دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2007.
- خالد راغب الخطيب، د. خليل محمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كليونة، عمر محمد زيفان، علم تدقيق حسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
- سامي محمد الوقاد ود لؤي وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010.
- سعيد فرحات جمعة، الأداء المالي للمنظمات الاقتصادية، التحديات الراهنة، دار النشر للرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.
- صالح محمد الحناوي، أحداث التحليل والتخطيط في الادارة، دار النهضة العربية، مصر، 2002.
- عبد الله وجيه، الانتاجية، مفهومها، قياسها، العوامل المؤثرة فيها، الطبعة الأولى، دار الطبعة بيروت.
- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ.
- علي حاج البكري، أصول مراجعة الحسابات أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006.
- مجيد حاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الإجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
- محمد الغيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998.
- محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- محمد سمير الصبان، محمد الغيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

- محمد فضيل مسعد ود خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
- ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على المردودية للمؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة 2006.
- وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.

#### المذكرات:

- أحمد أمين بن شلف، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات، مذكرة الماجيستر، المركز الجامعي بالمدينة، الدفعة 2004.
- بن رقية سهيلة، دراسة المردودية المالية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، المدينة، 2006.
- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجيستر، الموقع الإلكتروني bu.univ-ouargla.dz، تاريخ الإطلاع 2020/03/20، جامعة سطيف، 2010، 2011.
- فاطمة بن ربيعة، حادة بلسمام، أثر التكوين على مردودية المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة البليدة، دفعة 2004.
- فتيحة شابي واخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مردودية المؤسسة، مذكرة، المركز الجامعي يحيى فارس، 2005.
- محمد أمين عكوش، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر، 2010.
- محمد بولحية، العجز المالي ومشاكل تمويل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجيستر، جامعة مونتوري قسنطينة، 2000.
- محي الدين بختة، تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماستر، قسم العلوم الاقتصادية، 2011-2012.

#### المراسيم:

- أنظر المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، القانون التجاري الجزائري.

- Bernard Colosse, La Rentabilité De La L'entreprise , Analyse Prevision Et Controle, 3<sup>eme</sup> Edition, Dunod, Paris, 1982.
- Compte- Analytique, Outil De Gestion Aide Decision Gaussit Et Marge Rim.
- Jaques Margerin, Gestion budgétaire edition, courroux.
- J. BOULOT ET AUTRE, OP, VT.
- Hubert De La Brulerie, Analyse Financier Et Risque De Credit, Dumond, Paris, 1999.
- Henri Bouquer, Charles Bécour, op-cite.
- Mokhtar Belaiboud, de survie a la croissance de l'entreprise, O.P.I, Alger, 1995.
- Paul Jubin, le pilotage économique de l'entreprise, l'entreprise moderne, edition paris, 1972.
- PIERRE GONSO, LA GESTION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE, CAS ET COMMENTAIRES, TOME DOUNOD, PARIS, 1975.
- Vizza Vanna, pratique de gestion, edition lertc, 1991.

## المخلص:

ان التدقيق المحاسبي مهنة يمكنها أن تكون عاملا لتحقيق هذه المردودية وذلك من خلال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي حيث انه كلما كان نظام الرقابة المطبق في المؤسسة ما قويا، كلما أدى إلى التقليل من الغش والتلاعب وبالتالي رفع وتحسين مردودية المؤسسة وحفظ سمعتها ومصداقيتها لتعود بالفائدة على المؤسسة من حيث تحقيق الأرباح وجعل المساهمين لهم عوائد تجعلهم يقبلون التحدي بتقبل الآراء والنصائح، وهذا من أجل تحقيق مردودية فعالة تساعد المؤسسة على التحكم في القدرة الانتاجية والأداء الحسن داخل المؤسسة.

كلمات مفتاحية:

- تدقيق المحاسبي/المردودية/ المؤسسة الاقتصادية.

Accounting auditing is a profession that can be a factor in achieving this profitability through internal control and internal auditing, as the stronger the control system applied in the institution is, the more it leads to reducing fraud and manipulation and thus raising and improving the institution's profitability and preserving its reputation and credibility in order to benefit the institution from Where achieving profits and making shareholders have returns that make them accept the challenge by accepting opinions and advice, and this is in order to achieve effective returns that help the organization control production capacity and good performance within the organization.

Key words :

- Audit of accounting / profitability / economic institution.