الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعةعبدالحميد بن باديس – مستغانم–

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية و محاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

أثر التدقيق المحاسبي على تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

((دراسة حالة: مؤسسة تربية الدواجن موستافيMOSTAVI))

التخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبة:

خديم اسمهان

تحت إشراف الأستاذة:

قبايلي حاجة

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ(ة)	الرتبة	الصفة
الأستاذة حجار أسية	أستاذة محاضرة أ	رئيسيا
الأستاذة قبايلي حاجة	أستاذة محاضرة أ	مشرفا
الأستاذة عتيق عائشة	أستاذة التعليم العالي	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2026

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل .

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى :إلى والدي العزيز، سندي وفخري، الذي كان دائمًا مصدر دعم وتشجيع، أطال الله في عمره وألبسه ثوب الصحة والعافية، وجزاه عني خير الجزاء.

إلى روح أمي الغالية، رحمها الله رحمة واسعة وأسكنها فسيح جناته، إلى من افتقدتها في كل خطوة من خطوات حياتي، وإلى روحها التي ستظل حاضرة في قلبي دائمًا . رحمكِ الله يا أمي، وجعل هذا النجاح صدقةً من دعائي لكِ، وجمعني بكِ في جنات النعيم .

إلى زوجي العزيز، رفيق دربي وسندي، شكرًا لوقوفك إلى جانبي وتشجيعك لي، ولكل ما قدمته من دعم وصبر طوال مسيرتي .إلى بناتي وابنيَّ الأعزاء، قرة عيني وفرحة قلبي، أنتم أجمل ما وهبني الله، ومن أجلكم أواصل السعي نحو الأفضل، وأتمنى أن تروا في هذا النجاح دافعًا لتحقيق أحلامكم يومًا ما .

إلى إخوتي وأخواتي، وإلى جميع أفراد عائلتي، وكل من أحبني وساندني ودعا لي بالتوفيق .

إلى كل من ترك أثرًا طيبًا في مسيرتي العلمية والإنسانية، ولو بكلمة أو دعاء.

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين. الحمد لله الذي وفقني وأعانني على إتمام هذا العمل، وما توفيقي إلا بالله.

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذة المشرفة قبايلي حاجة، التي تفضلت بالإشراف على هذه المذكرة، ولم تبخل عليّ بتوجيهاتها ونصائحها القيمة، وملاحظاتها العلمية السديدة، ومتابعتها المستمرة التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل وإخراجه في صورته النهائية. فجزاها الله عني خير الجزاء، وبارك لها في علمها وعملها.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى جميع أساتذتي الكرام في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الذين كان لهم الفضل في تكويني العلمي والمعرفي طوال مسيرتي الجامعية، وكل من ساهم في تعليمي وتوجيهي. ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتوجه بكل الحب والامتنان إلى عائلتي الكريمة،

وإلى والدي العزيز، الذي كان ولا يزال سندًا لي وداعمًا لمسيرتي، وإلى روح والدتي الغالية، رحمها الله وأسكنها فسيح جناته، التي ستظل ذكراها حاضرة في قلبي ودعواتي.

كما أتقدم بالشكر إلى زوجي العزيز، وإلى بناتي وابنيَّ، على محبتهم وصبرهم ودعمهم وتشجيعهم لي طوال فترة الدراسة وإعداد هذه المذكرة.

والشكر موصول إلى إخوتي وأخواتي، وإلى جميع أفراد عائلتي، وكل من وقف إلى جانبي وساندني بكلمة طيبة أو دعاء أو نصيحة، وكان له أثر، مهما كان بسيطًا، في وصولي إلى هذه المرحلة. كما أتقدم بالشكر لكل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة، وأسأل الله أن يجزيهم جميعًا عني خير الجزاء. وفي الختام، أسأل الله أن يجعل هذا العمل ثمرة علم نافعة، وأن يوفقني لما فيه الخير، وأن يبارك في كل من كان سببًا في وصولي إلى هذه اللحظة. والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات.

الفهرس

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	I
الشكروالتقدير	II
فهرس المحتويات	III
قائمة الجداول	IV
قائمة الاشكال	V
المقدمة	أ.ب.ج.د
الفصل الاول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	
تمهيد الفصل	02
المبحث الاول: مفاهيم حول التدقيق المحاسبي	03
المطلب الاول: لمحة تاريخية حول التدقيق	03
المطلب الثاني: مفهوم وأهداف التدقيق	04
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	08
المبحث الثاني: معاييرومبادئ التدقيق المحاسبي	13
المطلب الاول: فروض ومبادئ التدقيق	14
المطلب الثاني: معايير التدقيق	17
المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق	21
المبحث الثالث: الإجراءات والمراحل لعملية التدقيق	22
المطلب الاول: قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق	23
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	29
المطلب الثالث: أدلة الإثبات وإعداد تقرير المدقق	34
خاتمة الفصل	39
الفصل الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي	
تمهيد الفصل	41
المبحث الاول: الإطار العام الأداء	41
المطلب الأول مفهوم الأداء	41
المطلب الثاني : أنواع الأداء	44
المطلب الثالث : مجالات الأداء	49

المبحث الثاني : الاسس النظرية الأداء المالي	51
المطلب الاول : تعريف الأداء المالي	51
المطلب الثاني : الأهداف المالية ومصادر المعلومات المؤسسات الإقتصادية	52
المطلب الثالث : معايير ومؤشرات الأداء المالي	60
المبحث الثالث : إسهامات التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	68
المطلب الأول : دور التدقيق المحاسبي في إكتشاف الفساد المالي والحد منه	68
المطلب الثاني : دور التدقيق المحاسبي في إتخاذ القرار	70
المطلب الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين إدارة المخاطر	72
خاتمة الفصل	75
الفصل الثالث : الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية	
تمهيد الفصل	78
المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة	79
المطلب الاول : تعريف بالمؤسسة	79
المطلب الثاني :اهداف المديرية العامة للمؤسسة	80
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة	81
المبحث الثاني :طريقة التدقيق المحاسبي والاداء المالي للمؤسسة	83
المطلب الاول : كيفية التدقيق المحاسبي في المؤسسة	83
المطلب الثاني :و اقع الاداء المالي في المؤسسة	84
المطلب الثالث : نتائج الدراسة في المؤسسة (الإيجابيات والسلبيات)	92
المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأ داء المالي للمؤسسة	93
المطلب الأول : تدقيق الميز انية المالية	93
المطلب الثاني تدقيق المؤشرات المالية	96
المطلب الثالث : تحليل وتفسير النتائج	98
خاتمة الفصل	101
خاتمة عامة	102
قائمة المراجع	106
الملاحق	110

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التمييزبين التدقيق الخارجي والداخلي	12
02	القرءات التحليلية المتعددة للميز انية المحاسبية	58
03	الميز انية المالية جانب الاصول	86
04	الميز انية المالية جانب الخصوم	87
05	حسابات النتائج	88
06	الميز انية المالية المختصرة	89
07	حساب نسبة السيولة	90
08	حساب نسب المديونية	90
09	حساب نسب النشاط	90
10	حساب نسب الربحية	91
11	حساب نسبة التمويل	91
12	حساب نسبة المردودية	92
13	مؤشرات التوازن المالي	92

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق	05
02	مسار التدقيق الخارجي	11
03	أنواع التدقيق	13
04	خطوات التخطيط لعملية التدقيق	28
05	مراحل تقييم الرقابة الداخلية	30
06	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	43
07	مفهوم الاداء	44
08	الاداء الداخلي والأداء الخارجي	46
09	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	83

مقدمة عامة

مقدمة:

عملية تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم، بل هي وليدة الأمس القريب، عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ أن بدأ الفرد مزاولة نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، فلقد تشهد المؤسسات الجزائرية تطورات مستمرة من يوم لآخر تشمل عادة توسع في أنشطتها وتعددها وكبر حجمها، لكنها تواجه بالمقابل العديد من القيود الداخلية والخارجية تعرقلها في غالب الأحيان عن المتابعة الجيدة لأداء المهام والأنشطة على أكمل وجه.

ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمنظمة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تتزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفعالية.

بظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى تكوين الشركات الكبرى الصناعية، وازداد الاهتمام بأنظمة المحاسبة والتدقيق مع اعتبار أن مهنة تدقيق الحسابات وتطويرها ارتبط بنشأة المحاسبة وتطورها، حيث بدأ عملية تطبيق الحسابات بعد أن تم عملية المحاسبة، ومع انتشار الشركات وتنوع أعمالها وتعقد وتشابك عملياتها وتوسعها وما تغيرت به الشركات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية الجديدة للمساهمين، برزت الحاجة إلى الاستعانة بإدارة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص أعمال الشركات وبحث الطمأنينة في نفوس المساهمين، نظام قوي ومنظم منسق لامجال للخطأ أو التلاعب ، والوقوف على صحة السجلات والمستندات المحاسبية ومصداقية المعلومات المقدمة ، ومنه وجب تبني نظام المراجعة داخل المؤسسة ، حيث تحتاج إلى اسس عامة وقواعد تحكم عملية المراجعةوالتدقيق .

فالتدقيق المحاسبي هو دراسة الكيان المالي لمؤسسة ما، وتكون الدراسة متعمقة وشديدة الحساسية.

وتتمثل غايتها النهائية في صياغة تقرير مالي مصادق عليه و معتمد، يصبح في ما بعد مرجعاً أساسياً يمكن أن يعول عليه من جهات معينة وأصحاب المصالح المختلفة.

إشكالية الدراسة :

إن الادارة تعتبر المسؤولة عن تحقيق أعلى مستوى أداء مالي مرضي ، فلابد من وجود طرف يحكم على صحة المعلومات التي تقدمها الادارة ويبين مستوى أدائها الفعلي مقارنة بماخطط له ويطلق عليه المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق المحاسبي وكمجال لبحث الدراسة أخدنا مؤسسة تربية الدواجن موستافي بمستغانم بإعتبارها من أهم المؤسسات الصناعية في البلاد والرائدة في مجال إنتاج اللحوم البيضاء وطنيا .

كيف يمكن للتدقيق المحاسبي أن يساهم في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟

انطلاقاً من هذا السؤال المحوري يمكن إدراج التساؤلات الفرعية التالية:

- **ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وما علاقته بالاداء المالي ؟**
- **ما المقصود بالاداء المالي؟ وما هي أنواعه؟**
- **هل تساهم ادوات المدقق المحاسبي التي يستعملها في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟**
- **هل تواجه مؤسسة موستافي صعوبات في تدقيق الحسابات ؟**

1- الفرضيات:

لدراسة الموضوع وتحليل الإشكالية ومعالجتها اعتمدنا في بحثنا على الفرضيات التالية:

- **العلاقة بين التدقيق المحاسبي والاداء المالي هي علاقة طردية بمعنى انه كلما كان التدقيق المحاسبي مطبق تطبيقا صحيحا كان الاداء المالي للمؤسسة أفضل .**
- **إن الاعتماد على المؤشرات المالية والنسب المالية يؤدي إلى تقييم الاداء المالي لمؤسسة موستافي .**
- **تساهم أدوات المدقق المحاسبي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة من خلال تقرير يبين الوضع المالي لها.**
- **تواجه المؤسسة صعوبات في تدقيق الحسابات .**

2- أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من التدقيق المالي والمحاسبي، إلا أن اعتماد المؤسسة على عملية التدقيق له آثار إيجابية على التعامل مع قوائمها المالية التي تبني عليها قراراتها، حيث إن التدقيق هو الضمان لشرعية ودقة وسلامة ما يظهر على قوائمها المالية، وبوجود مختلف الأطراف معلومات دقيقة وذات مصداقية تمكن في اتخاذ القرارات والرقابة و تحسين الاداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ، من خلال بيان مدى مساهمة اساليب التحليل في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة والكشف عن نقاط القوة والضعف فيها .كما تسعى الدراسة إلى توضيح مختلف الخطوات والاجراءات التي يعتمد عليها المدقق اثناء اداء مهمته .

3- أهداف الدراسة:

- **محاولة تشخيص الواقع النظري والعملي للتدقيق المالي والمحاسبي.**
- **زيادة كفاءتنا البحثية وإثراء معارفنا في موضوع يتبع في مجال تخصصنا ضمن اهتماماتنا.**
- **محاولة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء والاختلاسات.**

❖ **محاولة معرفة مدى مساهمة التدقيق في تطوير أداء المسيرين**

دوافع اختيار الموضوع :يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى مجموعة من الدوافع والأسباب، منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي، ويمكن توضيح أهمها فيما يلي:

أولا: الدوافع الموضوعية: الاهتمام المتزايد من طرف الباحثين بموضوع التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية .

ارتباط الموضوع بمجال تخصصنا في المحاسبة والتدقيق، مما يسمح بتوظيف المعارف النظرية المكتسبة في الجانب التطبيقي .حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى التدقيق المحاسبي باعتباره وسيلة تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية وتقييم الوضعية المالية للمؤسسة .

أهمية الربط بين التدقيق المحاسبي والأداء المالي، باعتبار أن نتائج عملية التدقيق يمكن أن توفر معلومات تساعد الإدارة في تحديد مواطن القوة والضعف واتخاذ القرارات المناسبة .

ثانياً: الدوافع الذاتية الميل الشخصي والاهتمام بمجال التدقيق المحاسبي .

الرغبة في التعمق في موضوع التدقيق من الناحيتين النظرية والتطبيقية .

السعي إلى اكتساب خبرة عملية من خلال إسقاط المعارف النظرية على حالة مؤسسة اقتصادية .

منهج الدراسة :بهدف الإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة وتحليل أبعاده، والإجابة عن الإشكالية والأسئلة المطروحة، وكذا اختبار مدى صحة الفرضيات، تم الاعتماد أساساً على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره المنهج الملائم لطبيعة الموضوع .وقد تم توظيف هذا المنهج في الجانب النظري من خلال عرض وتحليل المفاهيم المرتبطة بالتدقيق المحاسبي في الفصل الأول، ثم تناول مفهوم الأداء المالي ومؤشراته وأساليب تقييمه في الفصل الثاني .أما في الجانب التطبيقي، فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي والمنهج المقارن لدراسة حالة المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، وذلك من خلال تحليل وضعيتها المالية ومؤشرات أدائها، وإجراء مقارنة بين النتائج المسجلة خلال سنتي 2023 و2024، بهدف الوقوف على مدى تطور الأداء المالي وتحديد أهم العوامل المؤثرة فيه، مع محاولة إبراز دور التدقيق المحاسبي في دعم وتحسين هذا الأداء.

حدود الدراسة: بهدف تحديد الإطار العام للدراسة وحصر مجالها، تم تقسيم حدود الدراسة إلى حدود مكانية وزمانية، وذلك على النحو الآتي :

أولا: الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة الميدانية على المؤسسة الاقتصادية العمومية ذات أسهم لتربية الدواجن (موستافي)، باعتبارها مؤسسة اقتصادية تابعة لـ المجمع الغربي لتربية الدواجن(GAO) ، حيث تم إجراء الدراسة التطبيقية من خلال تحليل المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المتاحة بالمؤسسة، بهدف الوقوف على دور التدقيق المحاسبي في تقييم وتحسين أدائها المالي .

ثانيا: الحدود الزمانية: تمتد الدراسة الزمنية للفترة الممتدة بين سنتي 2023 و2024، حيث تم الاعتماد على البيانات والقوائم المالية المتاحة لهاتين السنتين من أجل تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، وتحليل مؤشرات أدائها المالي، وإجراء مقارنة بين النتائج المسجلة خلال الفترتين.

هيكل الدراسة:

لدراسة الموضوع دراسة وافية تناولناه في ثلاث فصول بدأناه بمقدمة عامة وختمناه بخاتمة شاملة ، تحدثنا في الفصل الاول عن ماهية التدقيق المحاسبي وقسمناه على ثلاث مباحث مفاهيم حول التدقيق ،معايير ومبادئ التدقيق المتعارف عليها ،الاجراءات التنفيدية لعملية التدقيق ام الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى ماهية الاداء ، ماهية الاداء المالي وفي المبحث الثالث تحدثنا عن دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي اما الفصل الثالث تناولنا دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن MOSTAVI بمستغانم حيث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي .

الفصل الأول

الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

الفصل الأول :الإطار النظري للتدقيق المحاسبي :

تمهيد:

أدى التطور الكبيرفي حجم أعمال المؤسسات وتعدد أنشطتها إلى تزايد الاهتمام بمهنة التدقيق ، التي أصبحت تحتل مكانة هامة على مختلف المستويات الإدارية والمالية . ويهدف التدقيق أساسا إلى التحقق من مدى صحة ومصداقية البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي ، بالإضافة إلى التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية .

ويعتمد التدقيق على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والمعايير التي تعد مرجعا أساسيا لممارسي هذه المهنةحيث تساعدهم على أداء مهامهم وفق أسس علمية ومهنية سليمة . ومن أجل الإحاطة بمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق ، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية تتمثل فيما يلي :

المبحث الأول :أساسيات التدقيق

المبحث الثاني : مقومات التدقيق المحاسبي

المبحث الثالث : مهنة المدقق المحاسبي .

المبحث الأول :مفاهيم حول التدقيق المحاسبي

يعد التدقيق المحاسبي احد الركائز الجوهرية في المنظومة الاقتصادية المعاصرة، نظرا لدوره الحيوي في حماية الكيانات المؤسسية من الانحرافات والتجاوزات . وقد شهدت هذه المهنة تطورا تاريخيا متصلا حيث واكبت التحولات الاقتصادية الاجتماعية لتتحول من مجرد أداة مراقبة بسيطة إلى آلية رقابية إستراتيجية تضمن سلامة القوائم المالية وفي هذا المبحث ، سنسلط الضوء على المرتكزات الأساسية للتدقيق ، بدءا بتطوره عبر التاريخ مفاهيمه وأهميته أهدافه وأنواعه المعاصرة ،

المطلب الاول :التطور التاريخي للتدقيق:

انبثقت مهنة تدقيق الحسابات من الحاجة الملحة للتحقق من مصداقية البيانات المالية ومطابقتها للواقع الملموس وتشير الشواهد التاريخية الى ان جذور هذه المهنة تمتد الى الحضارات القديمة (المصرية واليونانية)، حيث كانوا سباقين في ارساء دعائم الرقابة المحاسبية ، بل ووضعوا عقوبات صارمة للمقصرين في هذا الجانب ويمكن تلخيص محطات هذا التطور في النقاط التالية:[1]

1الفترة ماقبل 1500م: يعود اصل كلمة التدقيق من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال ، وقد نشات هذه المهنة منذ القدم ، إذ ان الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانويتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع في الساحات العامة حول الايرادات والمصروفات، وهكذا نجد ان كلمة تدقيق التي نراها اكثر تعبيرا عن كلمة مراجعة ،تقابل كلمة audit"، المشتقة من الكلمة اللاتينيةaudire" ومعناها يستمع.

2_ **الفترة مابين 1500م و1850م** : تم إنشاء اول منظمة مهنية في ميدان التدقيق كان في مدينة فينيسا بإيطاليا عام 1581 م ، حيث تاسست كلية K(roxonait)وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية الى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة ، واصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاولة المهنة ، ومنذ ظهور الثورة الصناعية 1760م وانتشار التجارة في اوروبا وخاصة ايطاليا خلال تلك الحقبة ، ظهرت الحاجة الى المحاسبة بشكل أكبر من أجل أكتشافالاخطاء والتلاعبات عن طريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيل في الدفاتر والسجلات ، كما حدثت تغييرات بانفصال الملكية عن الارادة ، مما ادى الى زيادة الحاجة للمدققين على العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات .

_**الفترة مابين 1850 م و1905:** أنشئ في هذه الفترة جمعية المحاسبين القانونيين تحديدا سنة 1854م ، وصدر قانون الشركات البريطاني سنة 1862م والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم مما ساهم في زيادة الاهتمام بالتدقيق وانتشاره ، وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا

كما يشار إلى ان بعد تأسيس المعهد للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية IIAعام 1941ازدياد اهمية التدقيق الداخلي المرتبط بالعمل التجاري وذلك لنشاطها العملي والمهني لأعضائها ابرزهم ARTUEHALD و ROBERT BMILINE فقد عملت على عرض الخبرات المكتسبة وإجراء تحليلات ، دراسات وإعداد قوائم.....إلخ وكان اهم أعماله إنشاء اول قائمة لمسؤوليات المدقق الداخلي من طرف VICTOR Z .BRINKمن اجل خدمة الادارة [2]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق و انواعه

[1] بوالقارة ،مقارنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، مفاهيم نظرية وعلمية ، دار النشر ألفا للوثائق، الطبعة الاولى ، 2025 ص26

[2] تامر مزيد رفاعه،"اصول تدقيق الحسابات " دار المناهج ،عمان ، 2017، ص19

ان للتدقيق المحاسبي أهمية بالغة في ترشيد القرارات نظر للخصائص التي يمتاز بها، ومن خلال هذا المطلب سنتعرف على مفهومه حسب التعاريف المقدمة

تعريف التدقيق : هناك العديد من تعاريف التدقيق المحاسبي واختلفت في عدة جوانب وهذا باختلاف الأطراف الصادرة عنها وبالرغم من هذا إلا أنها تصب في نفس الهدف ،نذكر أهمها فيما يلي :

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة :(AAA)

"التدقيق بأنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ،ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[1]

عرفه الاتحاد الأمريكي للمحاسبين القانونيين"IFAC" "بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية ،لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".[2]

عرفه BOUNNAULT ET GERMOND التدقيق على انه "اختبار تقني صارم وبناء باسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل ، بغية إعطاء راي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،وعلى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[3]

كما انه يعرف على انه عملية حسابية يراد بها تقييم السجلات المالية وفحص صحة قيودها ومراجعة الاجرءات المتبعة في الحفظ والتنظيم المحاسبي. أي انه عملية بحث تمكن من تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها من الأساليب المتداولة في مؤسسة بهدف تمكين واحدة أو أكثر من المجموعات المعينة بنشاط المؤسسة المعنية (المسؤولين ؛أصحاب الأسهم ، ممثلي العمال .....الخ) من دورية ونزاهة وشفافية المعلومات المتعلقة بسير المؤسسة[4]

من خلال هذه التعاريف التي ذكرنها سابقا يمكننا تعريف التدقيق على انه عملية منظمة لفحص ومراجعة الدفاتر والسجلات والعمليات المحاسبية والمالية وكل ماهو مثبت حول الاحداث الاقتصادية ذات العلاقة بإعداد القوائم المالية للمؤسسة وفق معايير معينة، وهذا للتاكد من مصداقيتها وصحتها مما يعبر عن مركزها المالي ونتائج اعماله معدة من طرف إدارة المؤسسة.

ومنه يمكننا ان نقول ان التدقيق المحاسبي يعتمد على ثلاث خطوات وهي : الفحص التحقيق والتقرير

الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات للتاكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ،تحليلها وتبويبها، اي القياس الكمي والنقدي للاحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقيق :يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الاداري ،كاداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة. ونشير ايضا ان الفحص والتقرير عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء راي فني محايد .

---

[1] بوالقارة آمنة، مقارنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، مفاهيم نظرية وعلمية ، دار النشر ألفا للوثائق، الطبعة الاولى ، 2025 ص26

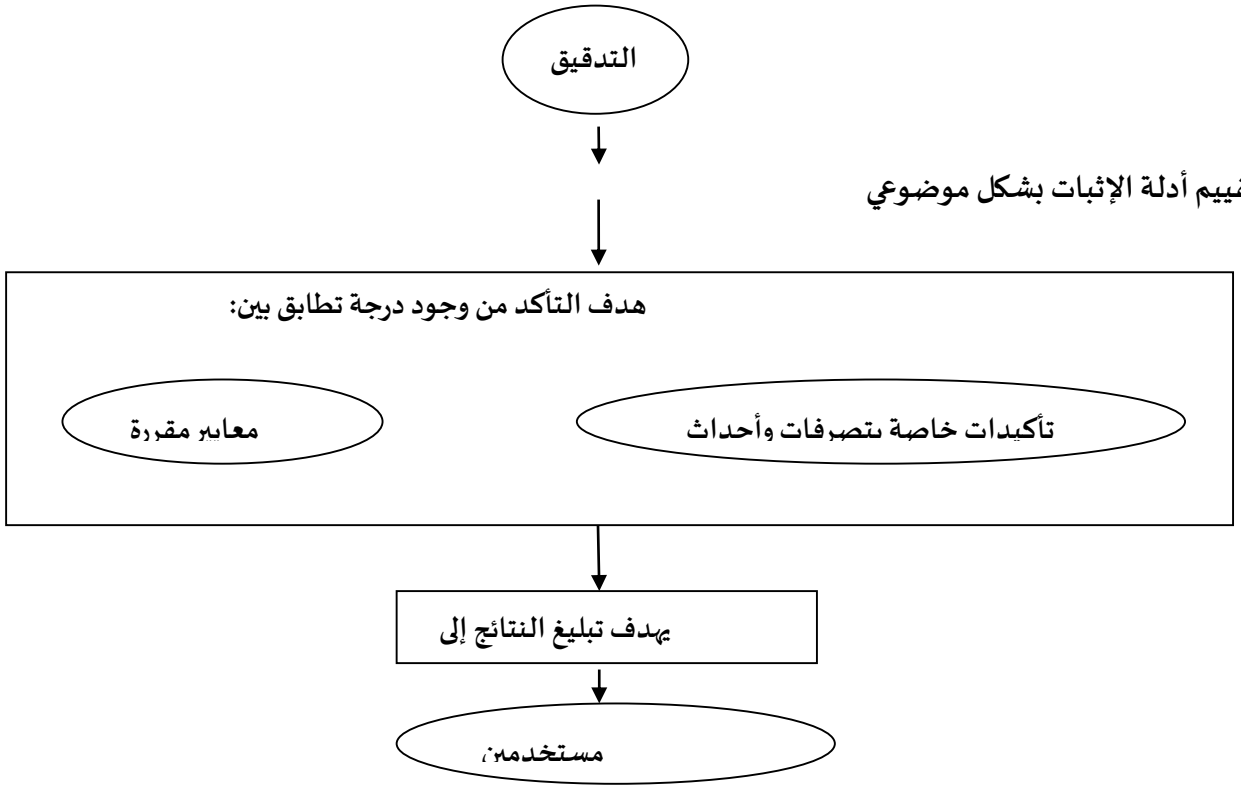
[2] بوالقارةآمنة ، نفس المرجع،ص23

[3] عزوز الميلود ،دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة نيل شهادة الماجيستير ، جامعة 20اوت 1955سكيكدة ، 2006،ص6.

[4] بوالقارةآمنة ، نفس المرجع ،ص22

التقرير:يقصد به بلورة نتائج الفحص والتدقيق في شكل تقرير يقدم الى الاطراف المعنية سواءا كانت داخل او خارج المؤسسة ومنه نستطيع ان نقول انه العملية الاخيرة من التدقيق وثمرتها.[1]

الشكل رقم1:المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق



المصدر:السيد أحمد لطفي ،التدقيق بين النظرية والتطبيق دار الجامعية ،مصر، 2006، ص20

المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

اولا : أهمية التدقيق المحاسبي

تتجلى اهمية التدقيق المحاسبي في كونه اداة أساسية لضمان مصداقية المعلومات المالية وشفافيتها، من حيث اعتماد الإدارة كليا على البيانات المحاسبية المدققة من طرف جهة مستقلة ومحايدة في عمليات التخطيط ، ومراقبة الاداء ، وتقييم النتائج[2]

كما يعد التدقيق وسيلة فعالة لقياس قدرة المؤسسة على التوسع في نشاطها او مواجهة الصعوبات المالية ، خاصة عند لجؤها الى الاقتراض من المؤسسات ، إذ تعتمد هذه الاخيرة على القوائم المالية المدققة لتقييم قدرة المؤسسة على السداد مستقبلا.

[1] مقدم عبيرات ،عبد المجيد قدي ، العولمة وتأثيرها على الاقتصاد العربي ،مجلة الباحث ، "**دورية علمية محكمة** "، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، العدد الاول ،2002،ص 65

[2] محمد أمين مازون "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة الجزائر3 2011، ص10

ويساهم التدقيق المحاسبي كذلك في مساعدة الإدارة الجبائية على تحديد الوعاء الضريبي بدقة وفي الوقت المناسب ، مما يسهل عملية تحصيل الضرائب استنادا إلى قوائم مالية معتمدة وموثوقة .

يعمل التدقيق على تأكيد مدى إلتزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية والمحاسبية ، وتعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية تجاه مختلف الأطراف ذات العلاقة

يساهم في ترشيد تخصيص الموارد المتاحة وتحقيق الكفاءة في انتاج السلع و الخدمات ، من خلال توفير معلومات مالية دقيقة تساعد في إتخاذ قرارات رشيدة داخل الوحدات الاقتصادية

إضافة إلى ذلك ، يعد التدقيق وسيلة للحد من حالات الغش والتلاعب والأخطاء المحاسبية ، مما يعزز الثقة في المعلومات المالية ويرفع من مصداقية المؤسسة أمام المتعاملين معها

حماية مصالح المساهمين عبر توفير درجة معقولة من التأكيد حول صحة ودقة الأرقام المعلنة والتعبير عن راي مهني محايد بشأن عدالة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الأخطاء او الغش.

تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية حيث يضفي تقرير المدقق مصداقية أكبر على المعلومات المحاسبية من خلال إبداء راي فني مستقل حول مدى إعداد القوائم المالية وفقا للإطار المحاسبي المعتمد ، ومدى تعبيرها بصدق وعدالة عن الوضعية المالية ونتائج الأعمال.

ثانيا :أهداف التدقيق المحاسبي:[1]

يمكن تصنيف أهداف التدقيق إلى الأهداف الثلاثة التالية:

الأهداف الأساسية:

يتمثل الهدف الجوهري للتدقيق في التحقق من دقة وموثوقية البيانات المالية لفترة معينة ، والتأكد من مدى صدقها وعدالتها في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة . ويشمل ذلك :

- فحص العمليات المالية والمحاسبية .
- تقييم مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية المعتمدة .
- إبداء رأي مهني مستقل حول القوائم المالية.

2 الاهداف الثانوية :

تتعدد الأهداف الثانوية للتدقيق ومن أبرزها :

[1] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ،ص23

اكتشاف الأخطاء: تختلف سهولة إكتشاف الأخطاء حسب طبيعتها ، فقد يكون من السهل اكتشاف بعض الأخطاء التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة ، في حين توجد أخطاء أخرى يصعب كشفها ، مما يتطلب تطبيق إجراءات تدقيق معمقة ومخططة مسبقا وفقا للأهداف التي يحددها المدقق منذ بداية مهمته.

الكشف عن حالات الغش والتلاعب: عند وجود مؤشرات تدل على ذلك ، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبار فعاليته .

إكتشاف الاحتيال : يعد إكتشاف الاحتيال من المهام المعقدة في عملية التدقيق ،نظرا لان معظم حالات الإحتيال ترتكب بأساليب متطورة وبدرجة عالية من الذكاء ، وقد تتم أحيانا بتواطؤ او بمشاركة أطراف من الإدارة العليا . ومع ذلك ، يستطيع المدقق إكتشاف مؤشرات الإحتيال إذا التزم بتطبيق إجراءات التدقيق بكفاءة ، وتحلى باليقظة المهنية ، ومارس قدرا كافيا من العناية المهنية الواجبة أثناء أداء مهامه.

منع الأخطاء : لايقتصر دور المدقق على إكتشاف الأخطاء فحسب بل يمتد ليشمل إقتراح تدابير وإجراءات رقابية مناسبة للحد من تكرار الأخطاء التي تم إكتشافها سابقا ، وذلك من خلال تحسين نظام الرقابة وتعزيز آليات المتابعة والتقييم

الحد من الإحتيال : يمكن للمدقق ان يوصي بجملة من الإجراءات الوقائية التي من شأنها التقليل من فرص حدوث عمليات الاحتيال مستقبلا ، مثل تعزيز الفصل بين المهام وتطوير نظم الرقابة الداخلية ، وتحسين آليات الإشراف والمساءلة داخل المؤسسة .

3 الأهدافالإجتماعيةللتدقيق :[1]

بالإضافة إلى الأهداف الأساسيةوالثانوية ، يبرز التدقيق بدور اجتماعي مهم يتجاوز نطاق المؤسسة ليشمل المجتمع والاقتصاد الوطني ككل ومن أبرز هذه الأهداف :

حماية مصالح المساهمين : من خلال إعلامهم بأي مخالفات او تجاوزات قد تؤثر على إستثماراتهم ، وضمان شفافية المعلومات المقدمة لهم .

المساهمة في الحد من التهرب الضريبي :عبر التحقق من صحة البيانات المالية ، مما يعزز حماية المصلحة العامة ودعم موارد الخزينة العمومية .

حماية رأس المال من التآكل :الناتج عن توزيع أرباح وهمية أو غير محققة ، وذلك من خلال التأكد من أن توزيعات الأرباح تستند إلى أرباح فعلية ومتحققة .

تعزيزالكفاءة في استخدام الموارد :من خلال إقتراح تصحيحات تتعلق بالسياسات والإجراءات المعتمدة داخل المؤسسة ، بما يسهم في تحسين الأداء ورفع المردودية الاقتصادية

[1] بوالقارة آمنة، مرجع سابق ، ص25

ضمان عائد عادل للمستثمرين :عبر التأكد من نزاهة النتائج المالية ، الامر الذي يعزز الثقة في البيئة الإستثمارية ويدعم استقرار الاسواق .

المطلب الثالث :أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواعأساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله سواءا كان هذا العمل مرتبط بالتشغيل الإداري أوالتحققمن مدى إلتزام العميل بقواعد وإجراءات محددة وبتدقيق القوائم المالية ، كما يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أخرى يمكن النظر إليها من زاويا مختلفة ، ويتم تناول هذه الأنواع كمايلي :

1من حيث الالتزام القانوني :[1]

أ_ **التدقيق الإلزامي** :هو التدقيق الذي تلتزم المؤسسة به وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا مايسمى بالتدقيق القانوني ،ومثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة، ومن أهم ماتنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية ،وقد جرى العرف ان يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين قرارتعيينه وتحديد أتعابه .

ب_**التدقيق غير الالزامي (الإختياري):** هو تدقيق إختياري يتم دون إلزام قانوني او لائحة معينة ويرجع أمر إعتماده لأصحاب المؤسسة او الاطراف ذات المصلحة ، يجوزفي هذا النوع التدقيق تحديد مجاله بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات من أجل تحقيق اهداف معينة .يناسب هذا التدقيق المؤسسات الفردية وشركات الاشخاص.

2 من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات):[2]

ا_ **التدقيق التفصيلي:** يقصد به التدقيق الشامل وهو ان يقوم المدقق بفحص جميع القيود، الدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بإنتظام وانها سليمة، خالية من الأخطاء الغش او التلاعب ، والتدقيق التفصيلي يمكن ان يكون تدقيق كامل إذا تم فحص كل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة ،ويمكن ان يكون تدقيق جزئي إذا تم الاتفاق بتحديد حدود التدقيق والهدف منه ، ومن ذلك ان يتم تدقيق كل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ،وليس عينة منها وهي في ذلك تدقيق جزئي تفصيلي

ب_ **التدقيق الاختباري** :يقوم المدقق بإختبار عينة تمثل المجتمع،وتحديد حجم هذه العينة يرتبط بوجهة نظرالمدققفي مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ، ويتم إختيارهذه العينة بأحدالأسلوبين هاذين :

- التقدير الشخصي ،أومايعرف بالعينات الحكمية .
- التقدير الإحصائي ،أومايعرف بالعينات الإحصائية .

[1] أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتاكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، الاردن ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، 2015، ص48

[2] صالحي محمد ، "التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة " المملكة الهاشمية الاردنية، عمان الطبعة الاولى، 2016، ص33

ويعتبر التدقيق الإختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن حيث لايناسب التدقيق التفصيلي الظروف الحالية لأنه سيؤدي إلى زيادة الأعباء إضافة إلى تعارضه مع عوامل العمل الجهد والتكلفة .

الجدير بالذكر أنه يجب التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية وبين التدقيق الجزئي والتدقيق الإختباري من ناحية أخرى ، فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات

المالية أو قد يكون إختباري إذا تم فحص جزء(عينة)من تلك العمليات المالية ، وبالمقابل فإن التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إدا تم فحص جميع العمليات المالية التي يشملها ذلك الجزء محل التدقيق(العمليات النقدية مثلا) .

3من حيث توقيت عملية التدقيق:[1]

أ_ **التدقيق النهائي** :يبدأ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية، بعد ان يتم إقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي ،ومن مزاياه ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد تدقيقها، وأنه يمنع حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة نتيجة تردد المدقق او مساعديه على المؤسسة كما أنه يؤدي إلى خفض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق

ب_ **التدقيق المستمر:** يتم في هذا التدقيق فحص البيانات بصفة مستمرة او على فترات دورية أو غير دورية، حيث يتم الفحص اولا بأول خلال الفترة المحاسبية ،وهذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسة الكبيرة ذات العمليات الضخمة التي تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها ويمتاز التدقيق المستمر بأنه يوفر الوقت الكافي للمدقق ، مما يساعده على التوسيع في عملية التدقيق ، فينتج عن ذلك تقليل فرص إرتكاب الغش والتزوير مع سرعة إكتشاف الأخطاء ومن عيوبه مايلي:

_إرباك العمل في المؤسسة محل التدقيق بطلب الدفاتر خلال أداء الموظفين لعملهم .

_توطيد العلاقات الإنسانية بين مساعدي المدقق وموظفي المؤسسة مما يؤثر على الكفاءة.

4 من حيث نطاق عملية التدقيق :[2]

يمكن تقسيم التدقيق من حيث نطاقه إلى كامل وجزئي :

أ_**التدقيق الكامل:** هذا النوع من التدقيق لاتضع الإدارة أية قيود على نطاق عمل المدقق ، ويتم تنفيذ في إطارغير محدد ، ولهذا قد يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي بفحص جميع البيانات المالية خاصة إذا كانت المشروعات الصغيرة اويتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي يعتمد على أسلوب الإختبار والعينة خاصة إذا كانت المشروعات كبيرة الحجم.

ولكن بصفة عامة يرتبط هذا النوع بتدقيق جميع البيانات المالية للمؤسسة، وإبداء الرأي عن جميع البيانات وليس جزء منها ، ويكون المدقق مسؤولا عن تدقيق جميع البيانات المالية حتى في حالة إعتماده على إجراء التدقيق الكامل الإختباري .

[1] عصام الدين محمد متولي " المراجعة وتدقيق الحسابات "، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، اليمن ، الطبعة الثانية ، 2013، ص27

[2] بوالقارةآمنة ، مرجع سابق ، ص26

ب_ التدقيق الجزئي :يقتصر هذا التدقيق على قيام المدققبتدقيق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها ، ولذا ينحصر نطاق الفحص مسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط، وفي مثل هذه الحالات يتعين وجود إتفاق او عقد كتابي للمدقق يوضح فيه حدود ونطاق التدقيق والهدف منه، كما يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من معلومات ومن الأمثلة على هذا النوع من التدقيق هو تكليف المدقق بفحص العمليات النقدية للمؤسسة من مقبوضات ومدفوعات لأي غرض معين .

5- من حيث القائم على عملية التدقيق :

التدقيق الداخلي :

عرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لتدقيق العمليات كخدمة الإدارة ، وهي وسيلة رقابة إدارية يعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى "[1]

هو نشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ، ويساعدها على تحقيق أهدافها ، من خلال إيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتحكم ، ويقوم به شخص من داخل المؤسسة يعتبر موظف لديها ، مستقل جزئيا ويتحدد موقعه ومهامه والسلطة التي يخضع لها في الهيكل التنظيمي ، ويكون في الغالب تحت سلطة الإدارة العليا.[2]

من خلال التعريفين السابقين يظهر لنا ان التدقيق الداخلي يقوم به أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط التالية :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف .
- تدقيق نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري .
- فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية .
- حماية أصول المؤسسة

التدقيق الخارجي : هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء راي فني محايد حول صحة ودقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها ، وذلك لإعطاء مصداقية حتى تنل القبول والرضي لدى مستخدمي هذه الأخيرة من الأطراف الخارجية الخاصة (المساهمون ، المستثمرون ن ، البنوك .....إلخ)

بغية الوقوف على ماسلف ذكره يمكن تحديد أهداف التدقيق الخارجي في النقاط التالية :[3]

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل .

[1] رزق ابو زيد شحتة ، تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر ، الطبعة الاولى ، الاردن ، 2015، ص48
[2] بوالقارة أمنة ، مرجع سابق ، ص27
[3] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006، ص30

- كل عملية تم تسجيلها لابد ان تكون :

حقيقة

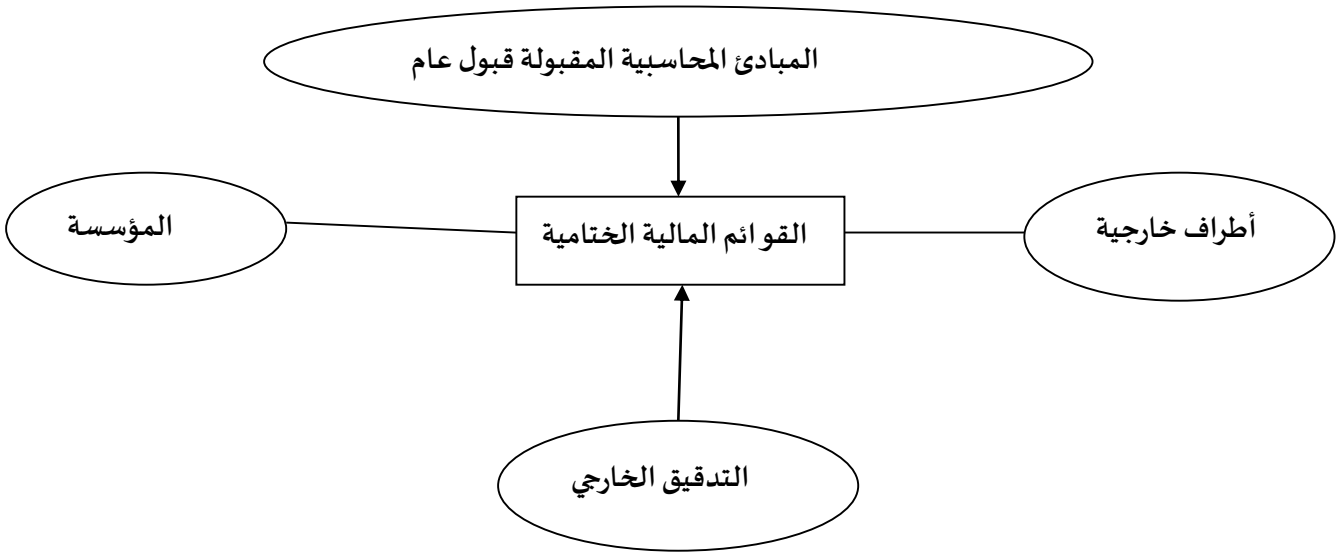
صحيحة التقييم

مسجلة في تاريخ وقوعها

صحيحة التمركز

يمكن أن نصور مسار التدقيق الخارجي في الشكل الآتي :

الشكل رقم 02: مسار التدقيق الخارجي .



المصدر : محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق،ص32

كما يمكن أن نحدد أوجه الشبه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الجدول الاتي :

الجدول رقم01 : التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي

اوجه التشابه والاختلاف	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
من حيث الهدف من التدقيق	1_ كفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة 2_إكتشاف التلاعب والاخطاء والغش	1_ خدمة الادارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي

	3_إبداء الراي في صحة القوائم المالية	2_ إكتشاف ومنع الاخطاء والغش والتلاعب .
من حيث القائم بالتدقيق	1_ شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة	1موظف من داخل المؤسسة يعين من طرف الإدارة .
من حيث توقيت اداء التدقيق	1_ يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية 2_ قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة (مستمر)	1_ يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية .
من حيث نطاق العمل	1_ يتحدد نطاق العمل عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد ،وماتنص عليه التشريعات والمعايير	1_ يتحدد نطاق عمله عن طريق الادارة ، وفقا للصلاحيات والمسؤوليات المعطاة له.
من حيث الاستقلالية	1_يتمتع المدقق بإستقلاليةتامة ، لأنه شخص محايد ومن خارج المؤسسة .	1_يوجد لديه إستقلال جزئي حيث انه يخدم الإدارة ويعين من قبلها
من حيث المسؤولية (من يقوم بتعيينه)	1_يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمامهم ليقدم التقرير النهائي لهم	يعين من قبل إدارة المؤسسة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة .

المصدر :غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، الاردن،2006،ص 2

من حيث الغرض او نوع المهمة :

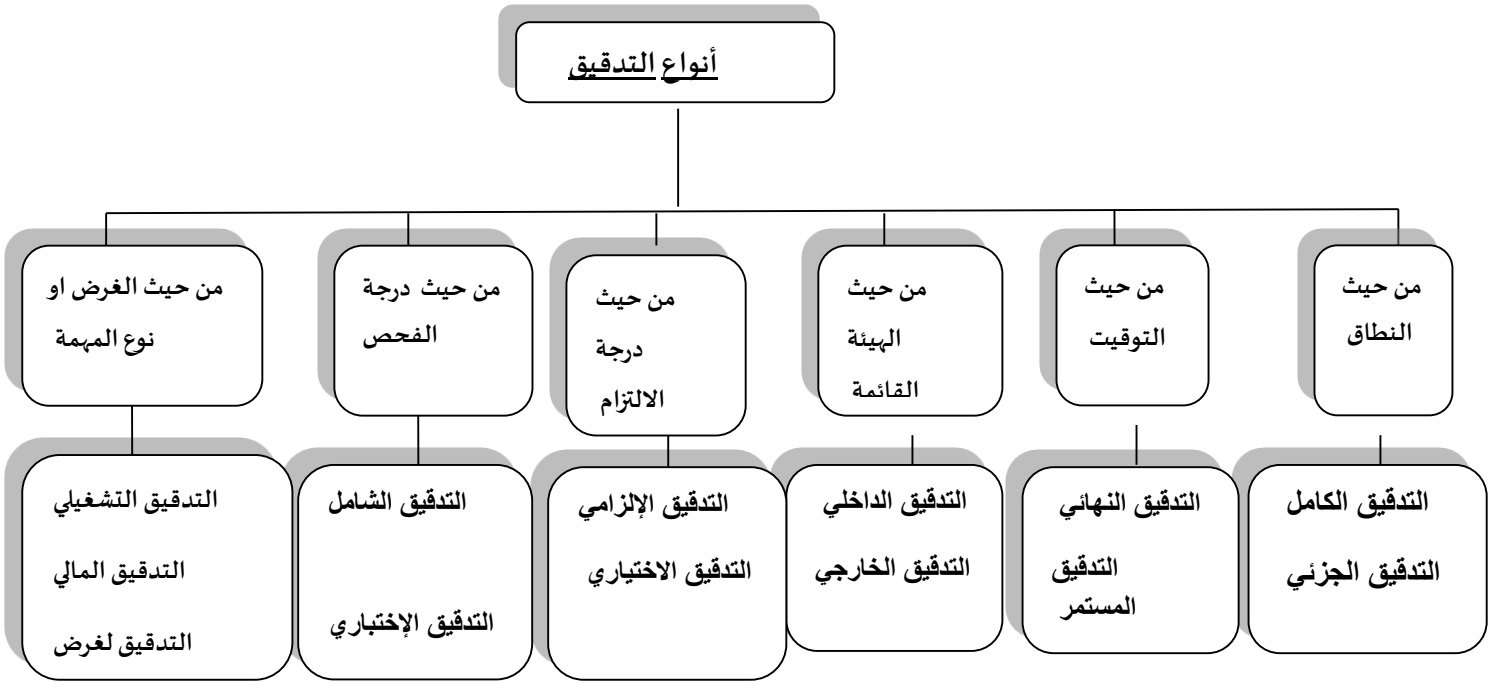
التدقيق المالي : يتمثل في تدقيق بنود القوائم المالية والسجلات والأنظمة المحاسبية والدورة المحاسبية ، من أجل التأكد من أن بنود القوائم المالية صحيحة وتمثل الواقع الفعلي ، مع التركيز على تدقيق الحسابات المعلقة لما تتضمنه من مخاطر مرتفعة ويتأسس على المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP في أمريكا أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، كما أن تقرير المدقق يتضمن عدالة البيانات المالية.[1]

[1]زاهر عطا الرمحي ، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية ،دار المأمون للنشر والتوزيع ، عمان ، 2017، ص45

التدقيق التشغيلي : هو تقييم مستقل ، يهدف إلى تحليل المخاطر وأوجه القصور الموجودة من أجل تقديم المشورة وتقديم التوصيات ، لوضع الإجراءات (تكنولوجيا المعلومات ، إدارة المخزون ، وما إلى ذلك)أو حتى اقتراحإستراتيجياتجديدة لتحسين أداء المنظمة ويتأسس على الأهداف الموضوعة بواسطة الإدارة ، ويتضمن التقرير عنه مدى الكفاية والفعالية [1]

تدقيق لأغراض خاصة :وهو أن يتم تعيين مدقق من قبل جهة معينة من أجل الوصول إلى حقيقة معينة.[2]

الشكل رقم 03: انواع التدقيق



من إعداد الطالبة

المبحث الثاني : فروض، مبادئ ومعايير التدقيق المحاسبي :

ترتكز عملية التدقيق المحاسبي على جملة من الفروض تتخذ كإطار نظري يمكن الرجوع اليها في مختلف العمليات كما أنها تعتمد عل العديد من المبادئ والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية يجب إتباعها، والتي تنعكس على إجراءات القيام بالمهمة حيث تهدف جميعها إلى ضمان الجودة والدقة في العملية والتحقق من صحة ومصداقية البيانات المالية. كما يعتبر المدقق ملزم بالتقيد ببعض الواجبات كما له بعض الحقوق في حدود مايفرضه القانون والعقد المبرم

[1]Mokhefiamine,pratique de l'audit operationel au milieu bancaire ,journal of industrial,economique,vol4,juin 2013,université de mostaganem,p3

[2]كحول صورية ، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي "دراسة حالة مؤسسة سونطراك " مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم معلومات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، بسكرة ، 2011، ص55

المطلب الأول : فروض ومبادئ التدقيق :

أ_فروض التدقيق :

تتمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال ، ومن ثم فإنها ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل لنتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة له.[1]

حيث يعرفها KOHLER[2]:بأنها قاعدة تحظى بقبول عام ، وتعبر عن التطبيق العملي ، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل او ترشيد السلوك، لذلك فقد بذلت العديد من المحاولات البحثية لوضع إطار نظري أو نظرية لتدقيق الحسابات او رقابة الحسابات ، ألا أن هذه المحاولات لم ترق إلى المستوى الأمثل حتى الآن ، ولكن يوجد أتفاق بين الباحثين على أن هناك فروض علمية يمكن ان يبنى عليها تدقيق الحسابات ، وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق وهي[3]:

1_فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية :يعني انه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة ، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لايكون هناك ضرورة لوجود التدقيق . وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب توافر هذه القوائم على مجموعة من المعايير مثل :

الملائمة :يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها .

البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف .

القياس الكمي : أن تكون المعلومات قابلة للتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذات العلاقة .

القابلية للفحص : أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وان يتم الوصول لنفس النتائج إذا ماتم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص .

2_فرض عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة الإدارة والمدقق :

يتمحور هذا الفرض في العلاقة التبادلية للمنافع التي تنشأ بين المدقق والإدارة ، ويستوجب هذا الفرض وجود نوع من التكامل والتعارف بينهما ، الإدارة تستعمل البيانات التي قام المدقق بفحصها ومن ثم التصديق عليها في إتخاد القرارات ورسم السياسات وبالمثل عل الإدارة أن تزوده بكل المعلومات التي من شأنها أن تساعده على بناء رأي صائب محايد .

3_ فرض خلو القوائم المالية وأي معلومات تقدم للفحص من أي أخطاء تواطئية:[4]

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، شرفة علي حسن ،أسس المراجعة "، الدار الجامعية ، الإسكندرية،2004، ص25

[2] أحمد حلمي جمعة ،المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،طبعة الثانية ، 2015،ص49

[3] عبد الفتاح الصحن ، أخرون ، مرجع سابق ، ص25

[4] حولي محمد ، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2009، ص27

نظرا لعدم وجود اي تعارض حتمي بين المدقق ومعدي القوائم المالية ، فإن المدقق يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية الموجودة لديه ، وبالتالي فإن الفرض يثير مسؤولية المدقق في إكتشاف الأخطاء الواضحة والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها ، وعليه يجب التركيز على الغاية المهنية المطلوبة عند قيامه بمهمته

4_ **فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد إحتمال حدوث الأخطاء :**[1]يهتم هذا الفرض بإستخدام لفظ (إحتمال) ، أي وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد إحتمال حدوث خطأ ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه ، فالأخطاء لاتزال ممكنة رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ، كما أن هذا الفرض يؤيد إمكانية إستخدام التدقيق الإختباري بدلا من الكامل .

ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة مايلي :

رقابة إدارية : هدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية ، وإدارية ممكنة ، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها .

رقابة محاسبية : وهدفها إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بدفاتر أو درجة الإعتماد عليها .

الضبط الداخلي : هدفه حماية أصول المؤسسة من أي إختلاس ،سرقة أو غش ضياع سوء إستعمال[2].

5_ **فرض التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :**

يتطلب هذا الفرض ضرورة تبيان ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وهو مايعني ان هذه الاخيرة تمثل معيار يقاس عليه صدق وعدالة عرض هذه القوائم .

6_ فرض مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق ويتو افرعلى تأهيل خاص: يستخدم المدقق حكمه الشخصي عند ممارسته لوظيفته في حدود نطاق عمله. وفي ظل غياب الإطار المتكامل لنظرية الإثبات في التدقيق ، فإن المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية ، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته وفقا لما تمليه الإتفاقية بمعايير وقواعد سلوك المهنة .

7_**فرض إستقلالية المدقق**[3]**:** يعتبر هذا الفرض حجر الأساس لان رأي المدقق فيما كلف به من أعمال يمثل حكما يرجع إليه، ويعتمد هذا الفرض على نوعين أساسيين من المقومات هما:

المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية

المقومات الموضوعية : وهي ما تتضمنه التشريعات ، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

ب_مبادئ التدقيق:

[1] محمد مصطفى سليمان ، " الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات " ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر ، 2014،ص46

[2] محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق ،ص46

[3] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص50

يشير الباحثون الى وجود مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق مرتبطة بأركانه المتمثلة في ركن التأكيد وركن التقرير، وعليه يمكن تقسيمهما إلى مجموعتين هما :

1_ **المبادئ المرتبطة بركن التأكيد (الفحص)**: فحص القياس المحاسبي لمختلف البيانات والسجلات المدونة للتأكد من صحة العمليات وسلامتها ، اي الأحداث الخاصة بنشاط المؤسسة ، وتضم المبادئ التالية :

1_1مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : يعتمد على فكرة اساسية بان المدقق المحاسبي عليه ان يفهم العملية الإقتصادية ككل وليس جانبا منها وذلك من خلال إدراك كافة العناصر المترابطة في العملية المحاسبية ، مثل الإدارة والتخطيط والمراقبة والتقارير المالية والمعلومات الإحصائية والمحاسبية الأخرى كما يشمل هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة عليها وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى. من أجل تحسين الاداء وإتخاذ القرارات المالية والإدارية الصحيحة[1].

2_1 مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري :يعني هذا المبدأ ان يشمل مدى الفحص كل أهداف الكيان وجميع التقارير المالية مع مراعاة الاهمية النسبية لهذه الاهداف وتلك التقارير ، اي على المدقق المحاسبي ان يفحص جميع الحسابات والعمليات المالية والمحاسبية المهمة للشركة ، وذلك بغض النظر إذا كانت هذه الحسابات والعمليات تخص نشاطات الشركة الاساسية او الفرعية .كما يتيح هذا المبدأ للمدقق فرصة لتحديد المخاطر المالية والمحاسبية المحتملة [2]

_1 مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الى ضرورة التقليل إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي او التميز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رّأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا ، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها .

4_1 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية :يشير إلى ضرورة تقييم مدى كفاءة الافراد في اداء مهامهم المختلفة بشكل دقيق وموضوعي ، إلى جانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق من خلال إستخدام أدوات وإجراءات موثوقة وعلمية ، وتصميم فحوصات وإختبارات بطريقة تضمن تقييم القدرات والمهارات اللازمة لأداء المهام بشكل فعال وفي الوقت المناسب مع توفير الادوات اللازمة وتطبيق الإجراءات الصحيحة لجمع البيانات وتحليلها وتقييم النتائج بشكل موضوعي[3].

2_ مبادئ مرتبطة بركن التقرير:[4]

1_2مبدأ كفاية الإتصال :يسمح لمدقق الحسابات بنقل تقارير العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة تبعث على الثقة بشكل يحقق الاهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

[1] محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص99

[2] أحمد حلمي جمعة ،مرجع سابق ،ص 51

[3] علي بن قطيب ، المحاسبة المالية ، مطبوعة بيداغوجية ، جامعة ابن خلدون تيارت ، 2019، ص02_03

[4]أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص52

2_2 مبدأ الإفصاح :هو ان يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة ، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها ، وكذا توضيح الضعف في جانب من جوانب أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات .

2_3 **مبدأ الإنصاف:** يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواءا داخلية أو خارجية .

2_4 **مبدأالسببية :** يراعى فيه أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق ، وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية . والجدير بالذكر أن هذا المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيموبديهيات ومصادرات المجال وان تكون متسقة مع هذه المقومات .كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا ذات غاية أو سبب .

المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي :

من أهم مايميز التدقيق المحاسبي كمهنة انه يؤدي لمعرفة معايير الشخص المدقق إذا كان مؤهل ، مدرب ، مستقل ، محايد ، ومسؤول مهنيا .

وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان إلتزام مدقق الحسابات ووفائه ومسؤولياته المهنية في قبول التكليف والتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق ولإعداده في تقرير بكفاءة ، تشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلالية ومتطلبات التقرير والأدلة[1]

كان للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وإن جاءت موجزة حيث تم في إجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير ، وفي نوفمبر 1949 تم إقرار المعيار العاشر والاخير وهو الرابح ضمن معايير إعدا التقارير وصدرت في كتب للمعهد سنة 1954.

تنقسم هذه المعايير المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات ، معايير متعلقة بالمدقق (عامة) ،معايير متعلقة بالعمل الميداني ، معايير إعداد التقارير [2].

المعيار الأول : المعايير المتعلقة بالمدقق : وتوصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير ، كما أنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الحسابات الخارجي وهي كمايلي :

معيار التأهيل العلمي والعملي للمدقق :تتمثل أهميته في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي عن القوائم الختامية للمشروع اي ضرورة توفير الدقة لدى هؤولاءالأطراف وينقسم هذا المعيار إلى : [3]

[1]فياش أمال ،بوعبانة فتحية ، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مه نظيرتها الدولية "دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق "، مجلة جديد الإقتصاد ، العدد 12رقم 01ص8

[2]يلحاس كوثر ، أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار لمؤسسة إقتصادية ، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2017، ص07-08

[3]أحمد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، 2015، ص22.

- **معيار التأهيل العلمي أوالدراسي** :أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية المراقبة .
- **معيار التأهيل العملي والخبرة المهنية** :تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة الرابط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الاداء المهني من خلال جداول تتضمن :

جدول المحاسبين او المدققين تحت التمرين

جدول المحاسبين او المدققين .

جدول مساعدي المحاسبين او المدققين .

ويشترط في الذي يزاول المهنة ان يبدأ بالتسجيل في جدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين ، وبعد ذلك ينتقل إسم الطلب من جدول المحاسبين المدققين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين والمدققين ، أما جدول المساعدين المحاسبين والمدققين فيقدمه الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على شهادة تجارة المتوسطة على الاقل[1]

كما يجب ان تتوفر هذه المعايير في المدقق خلال كافة مراحل العمل الاستقلالي ويتضمن الابعاد الثلاثة التالية :

أ _ إعداد برنامج التدقيق .

ب_ فحص .

ج_ إعداد التقرير

كما يجب الحرص الشديد عند أداء التدقيق وإعداد التقرير .

المعيار الثاني : معايير العمل الميداني[2] : يهتم هذا المعيار بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عمليات التدقيق ومعايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للتدقيق تعتبر أكثر تحديا أو تشمل معايير وهي :

_ التخطيط السليم للعمل لإشراف على نظام الرقابة الداخلية .

_ تقييم مدى إمكانية إعتماد على نظام الرقابة الداخلية

_ حصول المدقق على الأدلة الكافية والملائمة .

نظرا لأننا سوف نتناول هذه المعايير الثلاثة بالتفصيل في هذا المطلب سنتعرض لها بإختصار بهدف التعريف بالخطوط العريضة لها .

[1] أحمد نور الدين ، مرجع سابق ، ص 22-23

[2] حلمي محمود، نظرية المحاسبة المالية ، دار النهظة العربية ، القاهرة ، 1992، ص 246-252

أ_ **معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين** :تنطوي عملية التدقيق بوصفها عملية منظمة على إنجاز مهام معينة في أوقات معينة وبواسطة أشخاص معينين وهو مايتطلب التخطيط لها تخطيطا سليما ولذلك المعيار الأول .

الفحص الميداني يقضي بأنهتخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم ويتطلب تحقيق هذا المعيار إنجاز الأنشطةالثلاثة التالية :

1- إكتشاف بيئة التدقيق ووضع خطة العمل .
2- تخصيص المساعدين على مهام الفحص .
3- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم .

ب_معيارتقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية[1] **:**يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للإعتمادعليها ولتحديد الاختبارات المطلوبة والتي تحدد إطار التدقيق وعلى ضوء نتيجة التقييم الذي يجربه مدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه ومدى الإجراءات التي يجب إتباعها وطبيعة ومدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها .

ومن المعروف عمل مدقق الحسابات فيما يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم والتقدير الشخصي لمدقق الحسابات وحتى يمكن ترشيد حكم المدقق الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية :

1_ الانطلاق من برنامج مبدئي للتدقيق بعكس أعمال التدقيق التي يجب القيام بها بإفتراض وجود نظام للرقابة الداخلية ومن خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل التدقيق يمكن تحديد مقومات الرقابة غير متوافرة والتي على ضوءها يتم تعديل برنامج التدقيق النهائي .

2_ بفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق من عمل المدققين وبصفة خاصة إذا كان حجم عمليات منشأة العميل وذلك انطلاقا من حكم المجموعة أفضل من حكم الفرد ويجب في هذه الحالة توحيد أساليب والمعايير المستخدمة في الحكم على مدى جودة نظام الرقابة الداخلية .

3_ بفضل قيام المدققين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم البعض وذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم .

قد أثار تطبيق هذا المعيار جدل مدى مسؤولية مدقق الحسابات عن إعداد التقرير نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل وفي هذا المجال أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المعيار رقم 26 والذي وجه فيه نظر مدقق الحسابات إلى أهمية إعداد تقرير يقدم إلى لجنة التدقيق بمنشأة العميل أو مجلس الإدارة أو بعض المنظمات الحكومية حينما يتطلب الأمر هذا ويجري العمل في الولايات المتحدة الأمريكية على ان يشير مدقق الحسابات في تقريره بالنسبة للبنوك إلى مدى قوة

[1]_ غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص42_ 43

نظام الرقابة الداخلية ومن ناحية أخرى يتطلب لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية إبلاغها بأي قصور في نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة كما تتطلب بعض الجهات الأمريكية ذلك أيضا .

ج_ **معيار حصول المدقق على الأدلة الكافية والملائمة** :ينص هذا المعيار على انه يجب الحصول على أدلة كافية ملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساسمعقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ،دليل التدقيق عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص والملاحظة والاستعلام بمنشأة العميل وذلك بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي المهني في مدى صدق وسلامة القوائم المالية محل الفحص ويمكن إلى حد ما التدقيق على أنها عملية منظمة متكاملة لتجميع الأدلة.

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

المعيار الثالث : معيار إعداد التقارير: [1]

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية وهو أداة توصيل للرأي الفني المحايد حولها ، وتحقيقا لذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) أربعة معايير تحكم إعداد هذا التقرير ، وعلى ضوء هذا يمكن ان تدور مناقشات وتتحدد مواقف وتتخذ قرارات وإن سلامة تطبيقها يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق والتي يكتسبها من مزاولته للمهنة .

وتتمثل هذه المعايير فيمايلي :

1_ معيار إعداد قوائم مالية وفق مبادئ محاسبية :يتطلب هذاالمعيار ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فهذا الأخير معيار لقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية ، وذلك إذا كانت تصورالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها .

والتي يتطلب على المراجع قبل إبداء رأيه بصدق وعدالة القوائم المالية أن يتأكد ماإن :

- مبادئ المحاسبة المختارة والمطبقة تمثل المبادئ المتعارف عليها ومقبولة قبولا عاما .
- مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة .
- القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافية ومناسبة .
- المعلومات التي تعتمدها القوائم المالية مبوبة وملخصة بطريقة مقبولة .
- القوائم المالية تعكس بشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية في حدود .

[1] امرسون هناري ، ووليان تاورس ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، المترجم أحمد خامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، 1989، ص63

2_معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية [1]:يعتبر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى للمؤسسة ضروري لتأكيد مستخدمي القوائم المالية ، إن التغيرات الرئيسية في القوائم المالية على مر الزمن قد نشأت نتيجة نشاطات المشروع المختلفة ولم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية مثل تغيرات المحاسبية ، التغيرات في التبويب .....إلخ ولكن في حالة وجود تغيرات في المبادئ المحاسبية فإنه يتطلب على المراجع معالجتها والإفصاح عنه في تقريره

3_ معيار الإفصاح المناسب :يعتمد هذا المعياربان تتوافر البيانات المالية بشكل كاف وقادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة لهذه المحتويات من كافة الاطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات ، والتي سيتم التعامل معها خلال السنوات القادمة [2].

4_ معايير التعبير عن الراي في التقرير: وتضم أهم الأراء للقوائم المالية للمؤسسة التي يتخذه المدقق عند إعداده تقريره النهائي للمؤسسة وتتمثل فيمايلي:

_ الراي السلبي (غير المتحفظ): يتم إصدار الرأي السلبي عندما يقتنع المراجع بعد عملية الفحص بعدم وجود إتفاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وانها لاتعبر عن المركز المالي ، ولكن نادرا مايتم إصدار التقرير السلبي .[3]

الرأي المقيد (المتحفظ) : يكون هذا الرأي عندما يرى المدقق ان القوائم المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود او تحفظات معينة يكون على علم بها .[4]

الرأي النظيف : يتم هذا بإجراء المراجعة على نحو كامل والتوصل إلى نتائج مرضية من عرض القوائم المالية بعدالة ، مع ضرورة إضافة معلومات أخرى للتقرير من قبل المدقق.

الإمتناع عن إبداء الرأي : هي عدم قدرة المدقق عن إبداء رأيه بسبب الوضعيات التي من شأنها التأثير على تحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية بدقة ، ومن أهمها وجود قيود تمنعه من تأديته لإجراءات التدقيق او وقوعه في إختلافات مع إدارة المؤسسة .

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق

يتمتع المدقق الخارجي بجملة من الحقوق التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة واستقلالية، كما يلتزم في المقابل بمجموعة من الواجبات المهنية التي تضمن مصداقية عمله وجودته. وفيما يلي عرض لأهم هذه الحقوق والواجبات

أولا: حقوق المدقق[5]: يُمنح المدقق عدة حقوق أساسية تساعده على إنجاز عملية التدقيق وفق المعايير المهنية، ومن أبرزها

---

[1] عبيد سعد شريم ، لطف حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، الطبعة الثالثة ، دار الأمين للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2001، ص60

[2] عبد السلام عبد الله ابو سرعة، "المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية "، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 03، 2010، ص35

[3] ألفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل الجزء الاول ،ترجمة د/ محمد محمد عبد القادر الديسطي ، مراجعة د/ أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2002، ص

[4] عبيد سعد شريم، حمود لطف بركات ، مرجع سابق ، ص62

[5] محمد السيد سرايا ،اصول وقواعد المراجعة والتدقيق ،، دار المعرفة الجامعية مصر ، 2002، ص ص68_72

الحق في الاطلاع على جميع دفاتر المؤسسة وسجلاتها في أي وقت، بما في ذلك الملفات ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة، بهدف التحقق من مدى التزام المؤسسة بنظامها الداخلي ومتطلبات قانون الشركات

.طلب البيانات والمعلومات الضرورية من إدارة المؤسسة، مع حقه في إبلاغ مجلس الإدارة في حال امتناع أي موظف عن تقديم المعلومات اللازمة .الحصول على نسخ من الإخطارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة إلى المساهمين، خاصة تلك المتعلقة بالدعوة إلى اجتماعات الجمعية العامة

.دعوة الجمعية العامة للانعقاد في الحالات الخطيرة التي قد تهدد استمرارية المؤسسة، باعتباره ممثلا لمصالح المساهمين وحاميا لحقوقهم .مناقشة أي مقترح يتعلق بعزله من خلال مذكرة خطية ترفع إلى الجهات المعنية داخل المؤسسة

.تحديد موعد جرد أصول المؤسسة والتزاماتها، والتأكد من إجراء هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من يمثله، وعدم الاعتماد على نتائج الجرد التي لم تتم تحت إشرافه

ثانيا: واجبات المدقق[1]**:** يلتزم المدقق الخارجي بأداء مهامه وفق مجموعة من الواجبات المهنية التي تضمن نزاهة وموضوعية عملية التدقيق، ومن أهمها :

الالتزام بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة، والتقيد بقواعد السلوك المهني .

الحفاظ على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسته لمهنته وعدم إفشائها .

التخطيط الجيد لعملية التدقيق وتنفيذ إجراءاتها بما يتيح الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية

إجراء الفحص على أساس اختباري للبيانات الداعمة للأرقام الواردة في القوائم المالية، مع تقييم السياسات المحاسبية والتقديرات التي تعتمدها الإدارة .

دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والأنظمة المالية بالمؤسسة، للتحقق من كفاءتها وتحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق اللازمة

.الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة ومحاضر الاجتماعات والتعليمات الصادرة عنه، إضافة إلى مختلف الوثائق ذات الصلة .

الإبلاغ عن أي حالات اختلاس أو تلاعب أو تزوير يتم اكتشافها أثناء عملية التدقيق إلى الجهات المختصة .

إعداد وتقديم تقرير التدقيق إلى الجمعية العامة أو الجهة التي قامت بتعيينه، وفقا لمعايير التدقيق الدولية المعتمدة

.وبذلك يتضح أن العلاقة بين حقوق المدقق وواجباته علاقة تكاملية، حيث تمكنه حقوقه من أداء مهامه بكفاءة، في حين تضمن واجباته تحقيق الشفافية والمصداقية في التقارير المالية.

المبحث الثالث: إجراءات ومراحل عملية التدقيق

تعد عملية التدقيق المحاسبي منظومة متكاملة من الخطوات والإجراءات المنظمة، التي تهدف إلى ضمان حسن سير عملية التدقيق وتحقيق أعلى درجات الفعالية في أداء القائمين بها، وذلك من أجل بلوغ الأهداف المسطرة لهذه الوظيفة. وانطلاقا من

[1] بوالقارةآمنة ، مرجع سابق ، ص39

ذلك، يتم تنفيذ عملية التدقيق وفق مسار منهجي واضح يقوم على مجموعة من المراحل الأساسية .وعليه، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المسار العام لعملية التدقيق المحاسبي من خلال أربع مراحل رئيسية تتمثل في:

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق،
- تقييم نظام الرقابة الداخلية،
- وأخيرا جمع أدلة الإثبات، إعداد تقرير التدقيق

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق:[1]

يعد قبول مهمة التدقيق المرحلة الأولية التي تسبق عملية التخطيط، حيث لا يمكن للمدقق الشروع في وضع خطة التدقيق دون التأكد من استعداده والتزامه بأداء هذه المهمة. ويتحقق قبول المهمة بناء على مجموعة من الشروط والمعايير التي ينبغي توفرها، من أهمها توفر الوقت الكافي للمدقق من أجل الإلمام بطبيعة المهمة وفهم خصوصياتها .كما يتيح هذا الوقت للمدقق إمكانية جمع المعلومات الأولية حول المؤسسة محل التدقيق، والتعرف على نشاطها وبيئتها التنظيمية، مما يساعده على وضع خطة تدقيق ملائمة تضمن تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة وفعالية.

أولا :قبول مهمة التدقيق :

لقبول مهمة التدقيق يتعين على المدقق، قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، مراعاة جملة من الخطوات التمهيدية الأساسية التي تضمن سلامة عملية القبول، ومن أبرزها ما يلي :

الاتفاق على شروط مهمة التدقيق[2] **:**يستحسن قبل البدء في عملية التدقيق، ووفقا لمعايير التدقيق الدولي210 ISA ، (الاتفاق على أحكام وشروط مهمة التدقيق)، حيث يجب على المدقق والمؤسسة تحديد شروط التعيين بشكل واضح، وذلك لتفادي أي سوء فهم أو غموض مستقبلا. ويتم هذا الاتفاق من خلال إبرام عقد يعرف بعقد مهمة التدقيق، والذي يحدد شروط وأحكام المهمة بدقة .كما يلتزم المدقق الخارجي بتحديد أي تهديدات قد تؤثر على استقلاليته تجاه المؤسسة، حيث يجب ألا تكون له أي علاقة مباشرة أو غير مباشرة بها، مثل امتلاك أسهم فيها، لأن ذلك يمنعه من قبول مهمة التدقيق. ومن خلال ذلك، يتمكن المدقق من تحديد وتقييم الأحداث التي قد تؤثر سلبا على قدرته في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

التحقق من صحة التعيين :حيث يجب على المدقق التأكد من أن تعيينه قد تم وفقا للأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها داخل المؤسسة محل التدقيق، بما يضفي الشرعية على مهمته.

الاتصال بالمدقق السابق :تعد هذه الخطوة من أهم قواعد وآداب السلوك المهني، إذ يقوم المدقق الجديد بالتواصل مع المدقق السابق للاستفسار عن أسباب عدم تجديد تعيينه، أو عزله، أو استقالته. وقد تكشف هذه الخطوة عن معطيات مهمة قد تحول دون قبول المهمة، حفاظا على مبدأ الحياد والاستقلالية .

[1] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص42
[2] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص43

تحديد نطاق عملية التدقيق[1] :ينبغي على المدقق التأكد بدقة من نطاق المهمة المسندة إليه، من حيث طبيعة التدقيق، وحدوده، والأهداف المرجوة منه، وذلك لتفادي أي لبس أو غموض قد يؤثر على جودة الأداء المهني.

إجراء اتصالات أولية مع المؤسسة محل التدقيق :تعد هذه المرحلة من الخطوات الأساسية، حيث يقوم المدقق بإجراء اتصالات أولية مع مسؤولي المؤسسة ومسيري مختلف المصالح، بهدف التعرف على الهيكل التنظيمي وطبيعة الأنشطة. كما تشمل هذه المرحلة القيام بزيارات ميدانية لمختلف أقسام المؤسسة، بما يمكنه من تكوين فهم شامل عن بيئة العمل .

فحص وتقييم النظام المحاسبي :يقوم المدقق بدراسة وتقييم النظام المحاسبي المعتمد داخل المؤسسة، من خلال تحليل السياسات المحاسبية المتبعة، مثل طرق الاهتلاك وأساليب التقييم، إضافة إلى كيفية تسجيل العمليات المحاسبية (القيد والترحيل)، ومدى دقة السجلات المحاسبية وكفايتها. كما يشمل ذلك الاطلاع على المخطط المحاسبي الوطني والمخططات القطاعية المعمول بها .

الاطلاع على القوائم المالية والتقارير السابقة :يحرص المدقق على مراجعة القوائم المالية للسنوات السابقة، إلى جانب تقارير التدقيق السابقة، لما توفره من مؤشرات مهمة حول الأداء المالي للمؤسسة، وكذا الإشكالات التي قد تكون قد أثيرت في الفترات السابقة

فحص التنظيم الإداري والجبائي للمؤسسة: يشمل ذلك دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة ومدى وضوح خطوط السلطة والمسؤولية، بالإضافة إلى معاينة التصريحات والتقارير الضريبية السابقة. كما يتأكد المدقق من مدى التزام المؤسسة بسداد الضرائب المستحقة، وفي حال عدم السداد، يتحقق من تكوين مخصصات كافية لمواجهة هذا الالتزام الضريبي.

ثانيا: التخطيط لعملية التدقيق:

يجب أن يتم تنفيذ عملية التدقيق وفق خطة دقيقة يضعها المدقق عندما يتعلق الأمر بمراجعة إحدى المؤسسات في شكل برنامج تدقيق، كما يجب عليه ممارسة العناية المهنية اللازمة في التخطيط والإشراف على عملية التدقيق، بحيث يتم إكمال برنامج التدقيق بطريقة فعالة

1تعريف التخطيط لعملية التدقيق[2]:هي عملية مستمرة تبدأ بعد وقت قصير من الانتهاء من التدقيق السابق، وبدء مهمة التدقيق الحالية، تهدف إلى ضمان إجراء أعمال التدقيق بكفاءة، وبطريقة فعالة وبأقل تكلفة لضمان الحفاظ على أعلى المعايير وبالتالي الحد من مخاطر أي ثغرات. يقوم المدقق من خلالها بتحديد متطلبات المهمة وتوقيتها، والتوصل إلى التفاهم مع الإدارة بشأن طبيعة الخدمات التي سيتم تقديمها ومسؤوليات كل طرف، إضافة إلى ذلك يتم إعداد خطة تدقيق شاملة وتحديد الإجراءات التحليلية ومستوى الأهمية النسبية والحاجة المحتملة للمتخصصين.

2أهمية التخطيط لعملية التدقيق :تكمن أهمية التخطيط الجيد لعملية التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي ISA 300 (تخطيط تدقيق القوائم المالية) فيما يلي :

[1] محمد بوتين ، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2005، ص15
[2] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص45

التوصل إلى الرأي المناسب حول البيانات المالية.

اختيار أعضاء فريق التدقيق ذوي القدرات والكفاءة المطلوبة وتعيينهم بشكل مناسب.

تحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب .

توجيه أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم بشكل مناسب، ومراجعة عملهم بشكل صحيح .

تكامل العمل الذي يجب أن يقوم به الخبراء المتخصصون أو المدققون المساعدون بشكل صحيح مع التدقيق ككل.

توجيه الاهتمام المناسب لمختلف جوانب التدقيق .

إكتمال العمل بطريقة محترفة وفي الوقت المناسب .

جمع أدلة إثبات كافية وملائمة تمكن من دون أي صعوبات.

3_خطوات التخطيط لعملية التدقيق:[1]

يتطلب التخطيط لعملية التدقيق إتباع مجموعة من الخطوات الأساسية التي تساعد المدقق على تنفيذ مهمته بكفاءة وفعالية، وتتمثل أهم هذه الخطوات فيما يلي :

1_وضع إستراتيجية تدقيق شاملة: تعد هذه المرحلة من أهم مراحل التخطيط، حيث يقوم المدقق بوضع إطار عام يحدد من خلاله كيفية تنفيذ مهمة التدقيق. ولإعداد هذه الإستراتيجية بشكل دقيق، ينبغي أخذ مجموعة من العوامل بعين الاعتبار، من أهمها:

1_1فهم طبيعة العميل: يجب على المدقق تحديد نوع وكمية الأدلة الواجب جمعها، وتحديد توقيت جمعها والجهة المسؤولة عن ذلك. كما يتعين عليه الإلمام بالظروف الاقتصادية والصناعية التي تؤثر على نشاط المؤسسة، إضافة إلى فهم خصائصها الأساسية مثل الهيكل التنظيمي، العمليات التجارية، المركز المالي، مستوى الأداء، والمخاطر التشغيلية والمالية، ومدى الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية .كما ينبغي التعرف على الإطار المعتمد داخل المؤسسة لإعداد التقارير المالية

1_2 تقدير مستوى المخاطر والأهمية النسبية: يقوم المدقق بتحديد مستوى المخاطر الذي يمكن قبوله أثناء عملية التدقيق، مع تقدير احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. كما يعمل على تحديد المجالات المحاسبية المعقدة، خاصة تلك التي تعتمد على التقديرات، بالإضافة إلى تحديد مستويات الأهمية النسبية، وذلك من أجل التركيز على الجوانب الأكثر تأثيرا.

1_3 توجيه فريق التدقيق والإشراف عليه :تشمل هذه الخطوة تحديد عدد المدققين المشاركين في المهمة، وتوزيع الأدوار والمهام بينهم، مع توضيح كيفية ومكان وتوقيت تنفيذ إجراءات الفحص لكل عضو .كما يتم تحديد ما إذا كانت أعمال التدقيق ستتم ميدانيا أو عن بعد أو باستخدام وسائل إلكترونية، إضافة إلى إمكانية الاستعانة بخبراء في المجالات المعقدة، وتحديد الموارد البشرية اللازمة، خاصة عند القيام بمهام مثل جرد المخزون .

[1] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص46_47

1_4 تحديد توقيت إجراءات التدقيق :يقوم المدقق بتحديد الفترات الزمنية المناسبة لتنفيذ إجراءات التدقيق، سواء خلال الفترة السابقة لإعداد التقارير المالية (مثل شهرين أو ثلاثة أشهر قبل نهاية السنة المالية) أو خلال مرحلة التدقيق النهائي التي تتم بعد نهاية الفترة المالية .كما يتم تحديد مجالات العمل وتقسيمها لتسهيل سير عملية التدقيق، مع مراعاة عوامل أخرى مثل استخدام تكنولوجيا المعلومات، وتوفر فريق تدقيق مؤهل يتمتع بالكفاءة اللازمة، إلى جانب أي عوامل أخرى يرى المدقق ضرورتها .

2_ **إعداد برنامج التدقيق:**[1] يعرف برنامج التدقيق بأنه خطة تفصيلية يتم إعدادها بعناية لتوضيح خطوات العمل في عملية التدقيق، حيث يحدد المهام الموكلة لكل عضو في فريق التدقيق، والوقت اللازم لتنفيذها، مع الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات الوقائية ضد الأخطاء أو الاحتيال أو السهو .ويمثل هذا البرنامج ترجمة عملية لاستراتيجية التدقيق الشاملة، إذ يتضمن مجموعة من التعليمات التي تهدف إلى تنظيم العمل وتوزيع المهام، وتحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق المطلوبة .ويعد إعداد برنامج التدقيق أمرا ضروريا لما له من دور كبير في تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق، وضمان تنفيذها بطريقة منظمة ودقيقة.

2_1 مز ايا برنامج التدقيق:

يسهم إعداد برنامج تدقيق محكم في تحسين جودة وكفاءة عملية التدقيق، حيث يوفر إطارا منظما يضمن التنسيق الفعال بين مختلف جوانب العمل. وتتمثل أهم مزاياه فيما يلي :

تحقيق التوازن في أعمال التدقيق :يساعد برنامج التدقيق على توزيع الجهد بشكل متوازن بين مختلف عناصر الفحص، مما يمنع التركيز المفرط على البنود الثانوية على حساب العناصر ذات الأهمية النسبية، ويضمن توجيه الاهتمام نحو الجوانب الجوهرية .

التوزيع العادل للمهام :يتم توزيع الوظائف على أعضاء فريق التدقيق وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم، الأمر الذي يعزز كفاءة الأداء ويحد من احتمالات التذمر أو سوء توزيع الأعباء .

تقييم تقدم العمل :بفضل تحديد المهام والآجال الزمنية لكل عضو، يمكن للمدقق متابعة مدى تقدم العمل بسهولة، والتأكد من الالتزام بالخطة الموضوعة .

تعزيز الرقابة على التنفيذ :يوفر البرنامج تفاصيل دقيقة حول إجراءات العمل، مما يساعد على اكتشاف الانحرافات بسرعة، ويمنح المدقق قدرة أفضل على التحكم في سير عملية التدقيق .

تحديد الأعمال غير المكتملة :يمكن من خلال برنامج التدقيق التعرف على الأجزاء التي لم يتم إنجازها في الوقت المحدد، مما يسهل إعادة توزيع المهام، خاصة في حالة غياب أحد أعضاء الفريق

[1] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص47_48

.الالتزام بالآجال الزمنية: يساهم تحديد وقت لكل مهمة في ضمان إنجاز أعمال التدقيق ضمن الإطار الزمني المحدد .تحديد المسؤوليات :يحدد البرنامج مسؤولية كل فرد في فريق التدقيق، حيث يطلب من كل مدقق توقيع الأعمال التي قام بها، مما يسهل تتبع الأداء واكتشاف أي تقصير

.**توثيق تقدم العمل** :يستخدم برنامج التدقيق كوسيلة لتسجيل مراحل إنجاز العمل والإجراءات المتبعة، كما يمكن الاستناد إليه كدليل في حال المساءلة المهنية أو القانونية .

الاستفادة في التخطيط المستقبلي :يساعد البرنامج المكتوب للسنة السابقة في إعداد برامج تدقيق للسنوات اللاحقة، مع إدخال التعديلات اللازمة وفقاً للتغيرات في الظروف .

3 التوثيق (أوراق العمل):[1]يعد التوثيق، أو ما يعرف بأوراق العمل، من العناصر الأساسية في عملية التدقيق. ووفقا لمعيار التدقيق الدولي230 ISO ، يعرف توثيق أعمال التدقيق بأنه سجل يتضمن إجراءات التدقيق المخططة والمنفذة، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق .

يتم حفظ هذه المعلومات إما بشكل ورقي أو إلكتروني، حيث تمثل دليلا أساسيا يدعم آراء المدقق، ويُثبت أن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير الدولية المعتمدة .

أشكال أوراق العمل :تأخذ أوراق العمل عدة صور، من بينها :

التسويات المصرفية

تحليلات حسابات دفتر الأستاذ

محاضر اجتماعات الإدارة

خطط وبرامج التدقيق

استبيانات الرقابة الداخلية

أهمية التوثيق :يتعين على المدقق توثيق جميع النتائج التي يراها جوهرية، على أن يكون هذا التوثيق كافيا لتمكين مدقق متمرس من فهم :

طبيعة إجراءات التدقيق المنفذة

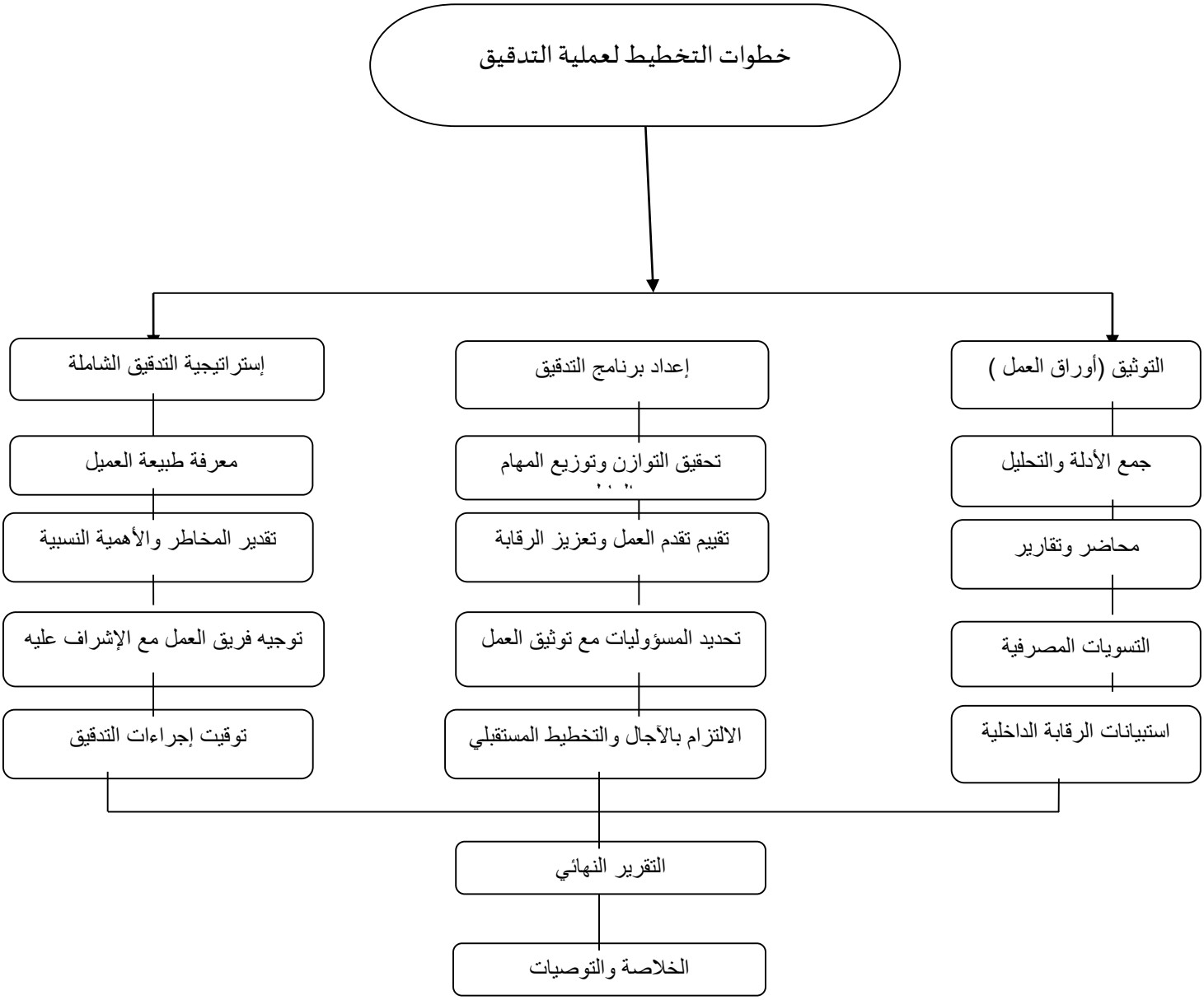
الأدلة التي تم الحصول عليها

الاستنتاجات التي تم التوصل إليها

كما يجب أن تُثبت أوراق العمل توافق السجلات المحاسبية مع القوائم المالية محل التدقيق .

[1] بوالقارةآمنة ، مرجع سابق ، ص49

من خلال ما سبق، يمكن تلخيص خطوات عملية التدقيق بشكل منهجي ومنظم، عن طريق مخطط يوضح تسلسل هذه المراحل.



الشكل رقم : 04 من إعداد الطالبة

تنفيذ عملية التدقيق : يقوم المدقق في هذه المرحلة بتنفيذ التعليمات الموجودة ببرنامج التدقيق المخطط مسبقا مع إضافة التعديلات الممكنة حسب الحاجة ، حيث يلتزم بمجموعة من الإجراءات نوضحها كمايلي :

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية منطلقا أساسيا لعمل المدقق، كما تمثل الركيزة التي يستند إليها عند إعداد برنامج التدقيق. ويهدف هذا التقييم إلى تمكين المدقق من الحصول على فهم شامل للإجراءات الرقابية المعتمدة داخل المؤسسة، مع التحقق من مدى تطبيق التعليمات والسياسات فعليا وفق ما هو مقرر. وبعد استكمال دراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار درجة كفاءته وفعاليته، يقوم المدقق بتقييمه لتحديد مستوى الاعتماد عليه، الأمر الذي يساعده في تحديد حجم العينة المناسبة لإنجاز أعمال التدقيق بكفاءة.

تعريف نظام الرقابة الداخلية :

تعددت التعاريف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية باختلاف مصادرها غير أنها تصب كلها في نفس المضمون :

التعريف الأول[1]: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)نظام الرقابة الداخلية على أنه عملية تنفذ في إطار خطة تضعها الإدارة ويشارك في تطبيقها مختلف العاملين داخل المؤسسة، بهدف توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف المرتبطة بمصداقية التقارير المالية. وتشمل هذه الأهداف مجموعة من الخطط والسياسات والإجراءات، إضافة إلى التنظيم المحكم وتأمين مختلف عناصر العملية الرقابية. كما ينظر إلى الرقابة الداخلية باعتبارها منظومة شاملة تمتد إلى جميع مستويات الإدارة والأنشطة المرتبطة بها، بما يضمن أداء وظائف الرقابة بكفاءة، حيث تعد مسؤولية جماعية تقتضي التزام كافة العاملين داخل المؤسسة.

التعريف الثاني[2]:أما وفقا لـ مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين سنة 1977، فإن الرقابة الداخلية تعرف على أنها مجموعة من الأنظمة الرقابية، المالية وغير المالية، التي تضعها الإدارة بهدف تسيير أنشطة المؤسسة بكفاءة وفعالية. كما تهدف إلى ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين المعمول بها، والمحافظة على الأصول، والتأكد من استخدامها بشكل رشيد، بالإضافة إلى ضمان دقة واكتمال السجلات المحاسبية إلى أقصى حد ممكن. ويرتكز هذا التعريف على مبدأ "التأكيد المعقول"، أي تحقيق الأهداف المنشودة دون أن تتجاوز تكلفة نظام الرقابة المنافع المتوقعة منه.

ومنه يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه عملية متكاملة يتم تصميمها وتنفيذها والمحافظة عليها من قبل الإدارة، بهدف توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة، لاسيما فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية، وكفاءة وفعالية العمليات، ومدى الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها. كما يُعد هذا النظام مجموعة من الآليات الرقابية، المالية وغير المالية، التي تعتمدها الإدارة لضبط سير أنشطة المؤسسة بكفاءة، وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية والقانونية، وحماية الأصول، والتأكد من استخدامها بصورة رشيدة، إضافة إلى ضمان دقة واكتمال السجلات المحاسبية إلى أقصى حد ممكن .ويرتكز هذا المفهوم على مبدأ "التأكيد المعقول"، الذي يعني تحقيق الأهداف المنشودة دون أن تتجاوز تكلفة نظام الرقابة المنافع المتوقعة منه.

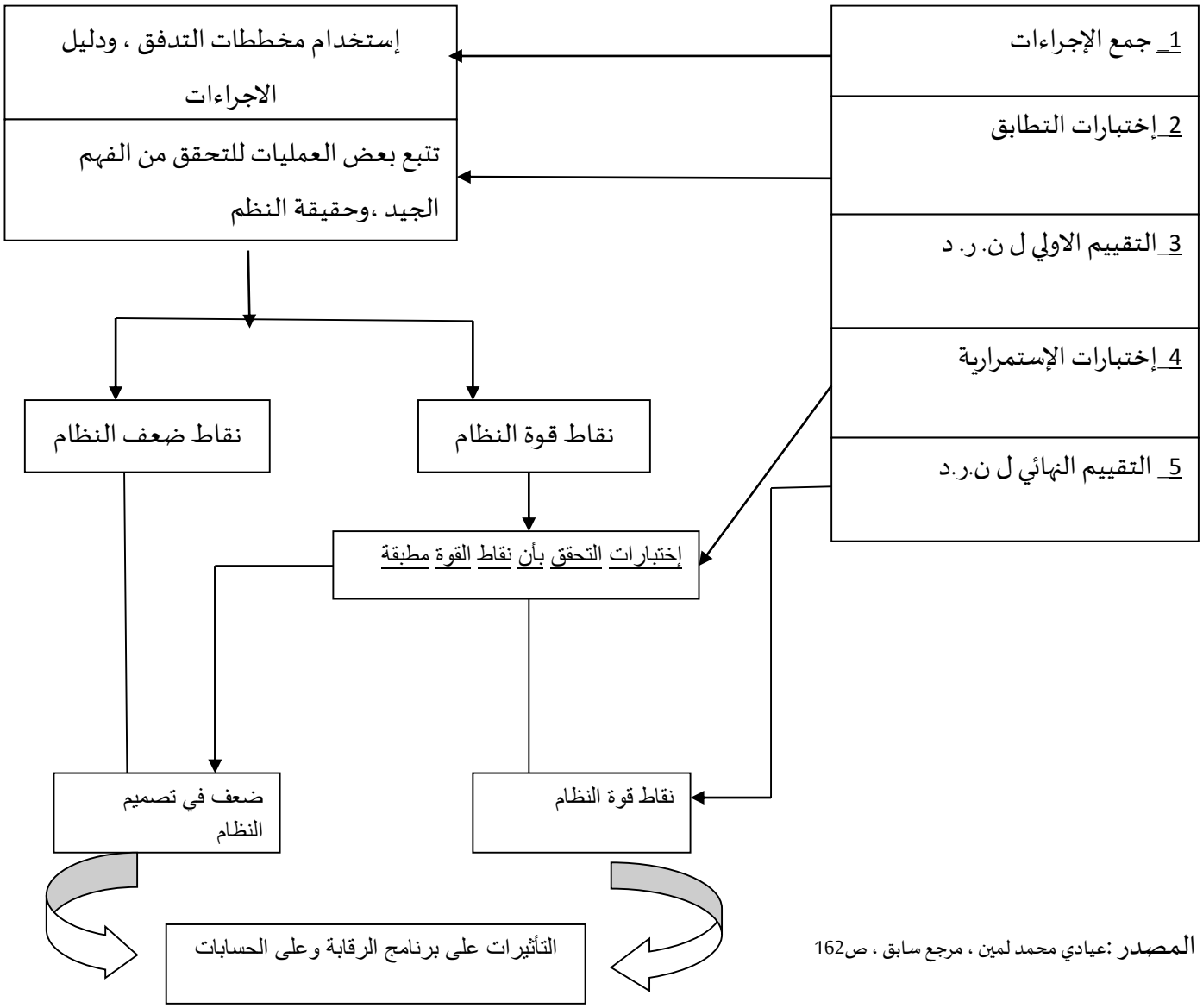
وانطلاقا من ذلك، يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية إطارا متكاملا يضم مجموعة من الإجراءات والعمليات المترابطة، يهدف أساسا إلى تنظيم أنشطة المؤسسة، والحد من مخاطر الغش والأخطاء، وحماية الموارد، بما يساهم في تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

[1] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص51

[2] عيادي محمد لمين " مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي " مذكرة لنيل شهادة الماجيستير ، جامعة الجزائر ، 2008، ص 129

يتبع المدقق في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات مبينة في الشكل التالي:

الشكل رقم 05مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر :عيادي محمد لمين ، مرجع سابق ، ص162

سوف نتطرق لشرح هذه المراحل كالاتي[1]:

1_مرحلة جمع الإجراءات :تهدف هذه المرحلة إلى تمكين المدقق من جمع مختلف المعلومات التي تساعده على تقييم الأنظمة والإجراءات والأساليب المعتمدة داخل المؤسسة. وتشمل هذه الإجراءات التعليمات المنظمة لتنفيذ الأعمال، والوثائق المستخدمة من حيث محتواها وآليات تداولها وحفظها، إضافة إلى إجراءات الترخيص والمصادقة، وكذا تسجيل ومعالجة

[1]عيادي محمد لمين ، مرجع سابق ، ص142_144

المعلومات الضرورية لسير نشاط المؤسسة ومتابعته .كما تختلف طبيعة هذه الإجراءات باختلاف الأقسام والوظائف داخل المؤسسة، الأمر الذي يستدعي من المدقق عقد عدة جلسات مع المسؤولين والمعنيين من أجل وصفها وتحليلها بدقة.
تفضي هذه المرحلة إلى تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، مع إعداد وثيقة تحليلية تشكل أساسا للانتقال إلى مرحلة فحص عمل النظام .وتعتمد هذه المرحلة على مجموعة من التقنيات الأساسية، من أبرزها :

- التعرف على الوثائق المتاحة: تهدف هذه التقنية إلى حصر مختلف الوثائق، سواء الداخلية أو الخارجية، التي يمكن أن تساعد المدقق في تقييم الأنظمة والإجراءات والأساليب المعتمدة داخل المؤسسة .
- الاستجواب (المقابلات): تعد تقنية غير رسمية يعتمدها المدقق من خلال إجراء مقابلة واحدة أو عدة مقابلات مع المسؤولين والعاملين، بهدف وصف وفهم الأنظمة المعمول بها. غير أن تحليل نتائج هذه المقابلات قد يواجه بعض الصعوبات، خاصة تلك المرتبطة بحجم المؤسسة، وتعقيد أنشطتها، وكثافة المعلومات المتداولة داخلها.
- تحليلا لدورات باستخدام المخططات :يعد المخطط وسيلة بيانية تستخدم لتمثيل تسلسل العمليات داخل المؤسسة، حيث يبرز مختلف الوثائق المستعملة، ومراكز العمل، ونقاط اتخاذ القرار، إضافة إلى تحديد المسؤوليات. ويتم التعبير عن هذه العناصر من خلال رموز مترابطة، بما يعكس بوضوح هيكل التنظيم الإداري وسير الإجراءات داخل المؤسسة، الأمر الذي يساعد المدقق على فهم النظام الرقابي وتحليله بشكل منهجي .
- قوائم الاستقصاء ودليل الإجراءات :تتضمن قوائم الاستقصاء مجموعة من الأسئلة المنظمة التي تمكن المدقق من التعرف على نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية. وتنقسم هذه القوائم إلى نوعين رئيسيين :

قوائم استقصاء مغلقة: تتضمن أسئلة محددة تكون الإجابة عنها غالبا بـ "نعم "أو "لا"، مما يسهل عملية التقييم السريع .
قوائم استقصاء مفتوحة: تتيح للمعنيين تقديم إجابات تفصيلية، وهو ما يمنح المدقق فهمًا أعمق للإجراءات والأنظمة المعتمدة .وتعد هذه الأدوات من الوسائل الأساسية التي يعتمد عليها المدقق في تحليل وتقييم فعالية الضوابط الداخلية.
2_ **إختبارات الفهم :** يقوم المدقق في هذه المرحلة باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها، بهدف التحقق من مدى تطابق الوصف النظري للإجراءات مع التطبيق الفعلي لها داخل المؤسسة. ويتم ذلك من خلال الاعتماد على عدة وسائل، من بينها التأكد الشفهي، واختبار بعض العمليات الواردة في خرائط سير العمليات، إضافة إلى فحص المستندات والسجلات، والاستناد إلى المقابلات التي أجريت مع المسؤولين والعاملين .
3_ **التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** استنادا إلى المرحلتين السابقتين، يقوم المدقق بإجراء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تحديد مبدئي لنقاط القوة ونقاط الضعف .ويركز هذا التقييم أساسا على تصميم التنظيم والإجراءات المعتمدة داخل المؤسسة، دون التعمق في مدى كفاءة تطبيقها من قبل العاملين .ويمكن للمدقق الاعتماد على عدة أدوات لإجراء هذا التقييم، من أبرزها قوائم الاستقصاء، خاصة المغلقة منها، حيث تعد الإجابات السلبية مؤشرا على وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية، مما يستدعي تحليلها لاحقا بشكل أكثر تفصيلا.
في المقابل، تمثل الإجابات الإيجابية مؤشرات على وجود نقاط قوة، مع ضرورة التحقق من صحتها باستخدام وسائل اختبار إضافية .وعند الانتهاء من هذه المرحلة، يقوم المدقق بإعداد وثيقة تعرف بورقة تقييم أهداف الإجراءات، والتي تلخص نتائج التقييم الأولي وتمهد للانتقال إلى مراحل أكثر تفصيلا في عملية التدقيق.
4_ **اختبارات الاستمرارية :**يهدف هذا النوع من الاختبارات إلى تمكين المدقق من التأكد من أن نقاط القوة التي تم تحديدها خلال التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية تمثل بالفعل نقاط قوة حقيقية، أي أنها مطبقة فعليا داخل المؤسسة وبصفة مستمرة ومنتظمة، وليست مجرد إجراءات شكلية أو غير مفعّلة .

5_التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :استنادا إلى نتائج اختبارات الاستمرارية، يتمكن المدقق من إجراء تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية، حيث يقف على أوجه القصور والاختلال في حال ثبوت عدم تطبيق بعض نقاط القوة أو ضعف تنفيذها. كما يأخذ بعين الاعتبار نقاط الضعف التي تم تحديدها خلال التقييم الأولي .وفي ختام هذه المرحلة، يقوم المدقق بإعداد وثيقة تحليلية شاملة تتضمن خلاصة تقييمه، مع بيان أثر نقاط الضعف والاختلالات على مصداقية المعلومات المالية، إضافة إلى تقديم مجموعة من التوصيات الهادفة إلى تحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية وتعزيز فعالية

دراسة مقومات نظام الرقابة الداخلية[1]:يعمل المدقق على اكتساب فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية، بما يمكنه من تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهج تدقيق فعال. ويتم ذلك من خلال تقييم مكونات هذا النظام، والتي يمكن تصنيفها إلى مكونات محاسبية وأخرى إدارية، كما يلي :

أولا: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية: ترتبط هذه المكونات بالنظام المحاسبي والمالي للمؤسسة، ومن أبرزها :
1_السياسات المحاسبية: تشمل مختلف الأساليب والمعالجات المحاسبية المعتمدة في مجالات الاعتراف والقياس والإفصاح، حيث تحدد كيفية تسجيل الأحداث الاقتصادية وقياس آثارها، تمهيدا لإعداد القوائم المالية وعرضها بشكل ملائم .

2_مدونة الحسابات (دليل الحسابات): تمثل مخططا منظما يبين الحسابات الرئيسية اللازمة لتسجيل العمليات، مع تحديد أرقامها وكيفية استخدامها، بما يسهم في تسهيل العمل المحاسبي من حيث تصنيف البنود وتجميعها وعرضها ومتابعة تطورها، إضافة إلى ربط مختلف مراحل المعالجة المحاسبية .

3_**الدورة المستندية:** تتكون من مجموعة الوثائق الرسمية التي ينظمها نظام الرقابة الداخلية، حيث تحدد من حيث شكلها، ومصدرها، والجهة المسؤولة عن إعدادها والمصادقة عليها، وكذا كيفية حفظها. وتنقسم إلى مستندات داخلية تعد داخل المؤسسة، وأخرى خارجية تصدر عن أطراف خارجية كالموردين أو الزبائن .

4_**المجموعة الدفترية:** تشمل مختلف السجلات التي تثبت فيها العمليات استنادا إلى المستندات، وتستخدم لتنظيم المعلومات المالية إلى غاية إعداد القوائم المالية. وقد تكون هذه الدفاتر يومية أو دورية، كما يمكن أن تكون ورقية أو إلكترونية .

5_**الجرد الفعلي للأصول**: يتمثل في التحقق من الأرصدة الفعلية للأصول، سواء كانت مخزونات أو نقديات أو غيرها، باستخدام وسائل مختلفة كالعد والقياس والوزن أو الاستعانة بالخبراء، وذلك لضمان دقة تقييم هذه الأصول، مع الأخذ بعين الاعتبار مدى فعاليتها وقابليتها للاستخدام

ثانيا: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية: تشمل هذه المقومات مجموعة من العناصر التنظيمية والبشرية من أهمها:

1_**الهيكل التنظيمي**: يحدد بدقة السلطات والمسؤوليات داخل المؤسسة، ويختلف حسب حجمها وطبيعة نشاطها. ويشترط لفعاليته وضوح تسلسل الاختصاصات وتحديد مهام كل قسم أو مصلحة بشكل دقيق .

2_**اختيار الموظفين المناسبين**: يعد العنصر البشري أساسا لنجاح نظام الرقابة الداخلية، إذ يتطلب توفر كفاءات مؤهلة ومدربة تلتزم بتطبيق السياسات والإجراءات المعتمدة، بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة .

[1] بوالقارةآمنة ، مرجع سابق ، ص52_53

3_**سياسات وإجراءات حماية الأصول**: تتمثل في وضع ضوابط وإجراءات تهدف إلى حماية ممتلكات المؤسسة من الضياع أو السرقة، وضمان سلامة البيانات المستخدمة في إعداد التقارير المالية، وهو ما يعد ركيزة أساسية في الجانب الإداري للرقابة الداخلية .

4_**قسم التدقيق الداخلي**: يعد وجوده، خاصة في المؤسسات الكبرى، عنصرا مهما لتعزيز فعالية الرقابة، حيث يعمل وفق معايير مهنية معتمدة لضمان كفاءة العمليات وتحسين الأداء المؤسسي .

5_**التعليمات الإدارية**: تمثل مختلف التوجيهات والأوامر التي تصدر عن الإدارة إلى العاملين، لتنظيم سير العمل اليومي، والتي قد تختلف تبعا لظروف المؤسسة ومتطلبات نشاطها .

وعليه، فإن تكامل هذه المكوّنات المحاسبية والإدارية يسهم في بناء نظام رقابة داخلية فعال يدعم تحقيق أهداف المؤسسة ويعزز موثوقية معلوماتها المالية.

التوصل إلى فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية :يتعين على المدقق اكتساب فهم كاف وشامل لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وذلك من خلال الاستفسار من العاملين في مختلف المستويات التنظيمية، إلى جانب الاعتماد على المستندات والسجلات التي تثبت العمليات .يهدف هذا الإجراء إلى تمكينه من تحديد الجوانب التي يمكن الاعتماد عليها عند تنفيذ عملية التدقيق،بعد ذلك يعمل المدقق على التحقق من مدى توافق أساليب الرقابة المعتمدة مع التطبيق الفعلي داخل المؤسسة، والتأكد من تنفيذها وفق ما وُضعت له، وذلك بالاعتماد على اختبارات الالتزام. من خلال هذه الاختبارات، يتمكن من تقييم مدى سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، واستخلاص نقاط القوة والضعف، مع الأخذ بعين الاعتبار أسباب الأخطاء المكتشفة والآثار المترتبة عليها وفي ختام هذه العملية، يقوم المدقق بإعداد تقرير أو خطاب موجه إلى الإدارة المسؤولة، يتضمن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، مع التركيز بشكل خاص على نقاط الضعف، وتقديم ملاحظات وتوصيات تهدف إلى تحسين فعالية النظام وتعزيز كفاءته.

المطلب الثالث : أدلة الإثبات وإعداد تقرير المدقق

اولا : جمع أدلة الإثبات الكافية والمقنعة :

يقوم المدقق بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة تشكل أساسا معقولا يمكن الاعتماد عليه لإبداء رأيه بشأن القوائم المالية. وُعد هذه الأدلة بمثابة الركيزة الأساسية التي يستند إليها المدقق في دعم استنتاجاته والتأكد من مدى صدق وعدالة المعلومات المالية المعروضة. وتعد أدلة الإثبات مبررا وحجة قانونية قوية تدعم رأي المدقق وشهادته حول الوضعية المالية للمؤسسة. ويمكن تعريفها بأنها كل المعلومات والقرائن التي من شأنها التأثير في حكم المدقق وتقديره المهني فيما يتعلق بمدى تطابق المعلومات المالية المعروضة مع الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة .ويتم الحصول على هذه الأدلة من خلال مجموعة من الإجراءات، من أبرزها الفحص، والملاحظة، والمصادقات، والاستفسارات، إضافة إلى إعادة إجراء العمليات الحسابية، وغيرها من الأساليب التي تمكن المدقق من تكوين قناعة مهنية مبنية على أسس موضوعية.

1_تعريف أدلة الإثبات[1]:

تعرف أدلة الإثبات بأنها كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من معلومات وبيانات، سواء كانت محاسبية أو غير محاسبية، بهدف دعم رأيه المهني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية ككل. كما تعد مجموعة من القرائن والمؤشرات التي تمكن المدقق من التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها حكمه المهني .ويميز بين الدليل والقرينة، حيث إن الدليل يتجه مباشرة إلى إثبات صحة البند محل التدقيق، في حين أن القرينة تستخدم كبديل في حال تعذر الحصول على دليل قاطع، إذ تشير إلى الحقيقة بشكل غير مباشر من خلال ارتباطها بالبند موضوع الفحص .

عرف المعيار الدولي للتدقيق ISA 500 أدلة التدقيق بأنها مجموعة المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني عليها رأيه المهني، وتشمل هذه الأدلة السجلات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، إضافة إلى معلومات أخرى داعمة. وعليه، يمكن القول إن أدلة الإثبات تمثل الأساس الذي يعتمد عليه المدقق للتحقق من صحة العمليات المرتبطة بإعداد القوائم المالية، بما يمكنه من تكوين رأي مهني مبني على أسس موضوعية .

2_ مفهوم أدلة الإثبات الكافية والملائمة (المقنعة):

تشير إلى كمية أدلة الإثبات التي يجمعها المدقق، والتي يحددها استنادًا إلى خبرته وأحكامه المهنية. وتتأثر هذه الكمية بعدة عوامل، من أبرزها الأهمية النسبية للبند، ومستوى المخاطر المرتبطة به، تكلفة الحصول على الدليل ،اما الأدلة المقنعة او الملائمة والمناسبة تعني جودة الأدلة ومدى ارتباطها بموضوع التدقيق، إضافة إلى درجة موثوقيتها، بحيث تكون قادرة على إقناع المدقق بأن القوائم المالية معروضة بصورة عادلة وصحيحة .

3_ إجراءات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة: يعتمد المدقق على مجموعة من الإجراءات الأساسية لجمع الأدلة، من أهمها :

[1] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص 54_55_56

التفتيش: يتمثل في فحص السجلات والمستندات، سواء كانت داخلية أو خارجية، ورقية أو إلكترونية، ويعد من أهم مصادر الأدلة مع اختلاف درجة موثوقيته حسب المصدر .

الملاحظة: تعني متابعة تنفيذ عملية أو إجراء من قبل الآخرين، مثل ملاحظة جرد المخزون، إلا أنها تظل محدودة بزمن معين وقد تتأثر بسلوك الأفراد أثناء الملاحظة .

التأكيدات الخارجية: تتمثل في الحصول على ردود كتابية مباشرة من أطراف خارجية، وتستخدم غالبا للتحقق من أرصدة الحسابات أو شروط المعاملات .

إعادة الحساب: تشمل التحقق من الدقة الرياضية للعمليات الحسابية، سواء يدويا أو إلكترونيا .

إعادة الأداء: تعني قيام المدقق بتنفيذ الإجراءات أو الضوابط بشكل مستقل للتحقق من فعاليتها

الإجراءات التحليلية: تقوم على تحليل العلاقات المنطقية بين البيانات المالية وغير المالية، وتفسير الفروقات غير العادية .
الاستفسار: يتمثل في طلب معلومات من أشخاص مطلعين داخل المؤسسة أو خارجها، وقد يكون في شكل استفسارات رسمية أو غير رسمية .

وبذلك، تعد أدلة الإثبات عنصرا جوهريا في عملية التدقيق، إذ تمكّن المدقق من تكوين رأي مهني مبني على أسس علمية وموضوعية.

تقرير المدقق (تقرير التدقيق): يعد تقرير المدقق المرحلة الختامية لعملية التدقيق، حيث يقوم المدقق من خلاله بتلخيص مختلف الإجراءات والخطوات التي قام بها، ويعرض فيه رأيه المهني حول القوائم المالية للمؤسسة محل الفحص، مستندا في ذلك إلى أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم استنتاجاته .
تعريف تقرير التدقيق[1]**:**يعرف تقرير التدقيق بأنه وسيلة مكتوبة تهدف إلى نقل وإيصال نتائج عملية التدقيق إلى مختلف الأطراف المستفيدة، حيث يبيّن رأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق. كما يعد وثيقة رسمية تثبت قيام المدقق بمهامه وفقا للمعايير المهنية المعتمدة .ووفقا لـ المعيار الدولي للتدقيق700 ISA ، فإن تقرير المدقق حول البيانات المالية يمثل الناتج النهائي لعملية التدقيق، ويأخذ شكل تقرير يتضمن رأي المدقق بشأن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقا لإطار التقرير المالي المعتمد .
التمييز بين المصطلحات المرتبطة بالتقرير: من المهم التفرقة بين بعض المصطلحات المتداولة في هذا السياق :
الشهادة: استخدمت سابقا للدلالة على تقرير التدقيق، وهي تعبير كتابي يفيد التأكد من واقعة معينة بدرجة يقين عالية .
التقرير:هو المصطلح الأدق، كونه يعكس عرضًا مهنيا لنتائج التدقيق في ظل وجود التقدير والاجتهاد .
الرأي :لا يعد مرادفا للتقرير، بل يمثل جزءا أساسيا منه، حيث يعكس الحكم المهني للمدقق بشأن القوائم المالية .
خلاصة التعريف :يمكن تعريف تقرير التدقيق بأنه وثيقة رسمية تتضمن عرضًا واضحا لرأي المدقق الفني المحايد حول مدى مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها بصورة عادلة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

[1] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص57

أولا: الأركان الشكلية والموضوعية لتقرير المدقق[1]:يتضمن تقرير المدقق مجموعة من العناصر الأساسية التي تضمن وضوحه ومصداقيته، ويمكن عرضها كما يلي :

عنوان التقرير:يجب أن يحمل التقرير عنوانا مميزا يفرقه عن باقي التقارير المالية والإدارية الصادرة عن المؤسسة، وغالبا ما يكون بصيغة "تقرير مدقق الحسابات ."

الجهة الموجه إليها التقرير: تحدد الجهة التي كلفت المدقق بإنجاز مهمة التدقيق، مثل الجمعية العامة للمساهمين أو مجلس الإدارة .

الفقرة الافتتاحية :يبين فيها المدقق القوائم المالية التي قام بتدقيقها بشكل كامل، مع تحديد الفترة المالية المعنية. كما يؤكد أن مسؤولية إعداد هذه القوائم تقع على عاتق إدارة المؤسسة، في حين تقتصر مسؤوليته على إبداء رأي فني محايد بشأنها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما .

فقرة النطاق: يوضح المدقق في هذه الفقرة أنه أنجز مهمته وفقا لـ معايير التدقيق الدولية، مع بيان أنه اعتمد على برنامج تدقيق منظم يهدف إلى الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. كما تشمل الإشارة إلى استخدام أسلوب الفحص الاختباري لأدلة الإثبات، بما يدعم مصداقية المعلومات المعروضة .

فقرة الرأي :تعد أهم جزء في التقرير، حيث يعبر المدقق عن رأيه النهائي حول القوائم المالية، بما في ذلك الميزانية وحسابات النتائج، ومدى التزامها بالمبادئ والسياسات المحاسبية، إضافة إلى مدى تطبيق هذه المبادئ بشكل متسق من فترة إلى أخرى .

البيانات الختامية للتقرير :يجب أن يتضمن التقرير في نهايته مجموعة من البيانات الشكلية، وهي: تاريخ إصدار التقرير، اسم مكتب التدقيق، رقم اعتماد المدقق، عنوانه، بالإضافة إلى توقيعه وختمه الرسمي .وتسهم هذه الأركان مجتمعة في ضمان إعداد تقرير تدقيق واضح، منظم، وذي مصداقية عالية لدى مختلف المستخدمين.

ثانيا: أنواع تقارير التدقيق:[2]

تتعدد أنواع تقارير التدقيق وفقا للغرض من إعدادها وطبيعة الجهة المستفيدة منها، ومن أبرز هذه الأنواع ما يلي :

التقرير المختصر (العادي):يعد هذا النوع الأكثر شيوعا واستخداما في العديد من الدول المتقدمة محاسبيا، مثل الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، بريطانيا، هولندا، وأستراليا. ويتكون أساسا من فقرتين رئيسيتين: فقرة النطاق وفقرة الرأي ويرتبط هذا التقرير مباشرة بالقوائم المالية، ويهدف إلى عرض النتائج المالية بشكل موجز وواضح .

التقرير المطول :يعد هذا التقرير بناء على طلب إدارة المؤسسة، خاصة في الحالات التي تسعى فيها للحصول على تمويل أو تسهيلات ائتمانية من البنوك أو الجهات المانحة. ويتميز بتقديم معلومات وتحليلات إضافية حول المركز المالي ونتائج النشاط، مما يساعد المساهمين والإدارة في اتخاذ القرارات .

التقرير الخاص :يرتبط هذا النوع بمهام تدقيق محددة وذات طابع خاص، ولا يكون منصوصا عليه بالضرورة في القوانين، بل يعد وفقا لاحتياجات معينة أو بطلب من جهة محددة .

التقرير العام:هو التقرير الذي يعده المدقق وفقا للنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها، وغالبا ما يعرف بتقرير الميزانية، حيث يقدم بصفة دورية ليعكس رأي المدقق حول القوائم المالية .

---

[1] شريفي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف 1، 2012، ص107

[2] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ،ص94

تقارير أخرى خاصة: تنص بعض التشريعات على أنواع إضافية من التقارير، مثل التقارير المرتبطة بالإقرارات الضريبية، أو تقارير زيادة رأس المال، أو تلك المتعلقة بإصدار الأسهم والسندات، وذلك بحسب متطلبات البيئة القانونية والتنظيمية لكل دولة .وتعكس هذه الأنواع تنوع استخدامات تقارير التدقيق، سواء لأغراض قانونية أو إدارية أو تمويلية، بما يلبي احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة.

ثالثا: أنواع الرأي في تقارير التدقيق:

يعبر المدقق في تقريره عن رأيه المهني بشأن القوائم المالية، وتتنوع هذه الآراء وفقا لنتائج عملية التدقيق، حيث يمكن تصنيفها إلى أربعة أنواع رئيسية كما يلي :

1. **رأي غير متحفظ (رأي نظيف)**[1]: يصدر هذا الرأي عندما يخلص المدقق إلى أن القوائم المالية أعدت، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا لإطار التقرير المالي المعتمد. ويعني ذلك ضمنيا أن السياسات المحاسبية المختارة مناسبة ومطبقة بشكل متسق، وأن التقديرات المحاسبية معقولة، كما أن المعلومات المعروضة تتسم بالملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة والفهم، مع توفر إفصاح كاف يمكن المستخدمين من استيعاب أثر العمليات والأحداث الجوهرية. إضافة إلى ذلك، يكون المدقق قد حصل على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ .
2. **رأي متحفظ :**يتم إبداء هذا الرأي عندما يتعذر على المدقق إصدار رأي غير متحفظ، لكن دون أن يكون تأثير الخلافات مع الإدارة أو القيود على نطاق التدقيق جوهريا ومنتشرا بدرجة تستدعي رأيا سلبيا أو الامتناع عن إبداء الرأي. ويعبر عنه عادة بعبارة "باستثناء ."ومن الحالات التي تؤدي إلى هذا النوع من الرأي :وجود أخطاء جوهرية لكنها غير منتشرة . تطبيق غير مناسب للسياسات المحاسبية أو تقديرات غير معقولة .نقص في الإفصاح عن معلومات أساسية، مثل عدم توضيح ظروف جوهرية تؤثر على استمرارية المؤسسة .
3. **رأي معاكس (سلبي):** يصدر هذا الرأي عندما تكون الأخطاء أو الانحرافات جوهرية ومنتشرة بدرجة تجعل القوائم المالية لا تعبر بعدالة عن الوضعية المالية للمؤسسة. ويعني ذلك أن الرأي المتحفظ غير كاف للتعبير عن خطورة هذه الانحرافات .ومن أبرز أسبابه :

   عدم الالتزام بالسياسات المحاسبية المناسبة .

   وجود نقص كبير في السجلات المحاسبية أو عدم توافقها مع القوائم المالية .

   عدم الحصول على معلومات أو أدلة كافية تؤثر بشكل واسع على مصداقية القوائم .
4. **الامتناع عن إبداء الرأي (إخلاء المسؤولية)** :يصدر هذا النوع من التقارير عندما يتعذر على المدقق تكوين رأي مهني بسبب عدم حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة، وكان الأثر المحتمل لذلك جوهريا ومنتشرا .ومن الحالات المؤدية إليه :فرض قيود من قبل الإدارة تحدّ من نطاق عمل المدقق، مثل منعه من حضور الجرد أو التحقق من الأرصدة .عدم التمكن من الحصول على تأكيدات خارجية أو أدلة تدقيق كافية تدعم الرأي .وتبرز هذه الأنواع مدى ارتباط رأي المدقق بجودة الأدلة المتاحة ومدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية، مما يعكس أهمية التدقيق في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

[1] بوالقارة آمنة ، مرجع سابق ، ص58_59

نموذج تقرير مدقق حسابات (رأي غير متحفظ):

العنوان :تقرير مدقق الحسابات

الجهة الموجه إليها التقرير :

إلى الجهة المختصة (مثل: المساهمين أو مجلس الإدارة)

الفقرة التمهيدية :

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة (XYZ) كما في 31/12/2000، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ. وتعد هذه القوائم المالية من مسؤولية إدارة الشركة، في حين تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي فني حولها استنادا إلى عملية التدقيق التي قمنا بها .

فقرة النطاق :

لقد أجريت عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، والتي تتطلب تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية. وتشمل عملية التدقيق فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري لدعم المبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية، كما تتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي وضعتها الإدارة، إضافة إلى تقييم العرض العام للقوائم المالية. ونرى أن عملية التدقيق التي قمنا بها توفر أساسا معقولا لإبداء رأينا .

فقرة الرأي :

في رأينا، إن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة وصدق، من جميع النواحي الجوهرية، عن المركز المالي للشركة كما في 2000/12/31، وعن نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

البيانات الختامية :

التاريخ.....

اسم مكتب التدقيق:.....

عنوان المكتب .....

اسم المدقق .....

التوقيع والختم.....

يعد هذا النموذج من أكثر النماذج شيوعا، ويستخدم عند عدم وجود تحفظات جوهرية لدى المدقق حول القوائم المالية.

المصدر: د/ غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص122

خلاصة الفصل: شهد التدقيق المحاسبي تطورا ملحوظا، حيث لم يعد يقتصر على فحص الدفاتر والسجلات فحسب، بل أصبح يشمل أيضا تقديم اقتراحات وتوصيات تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وتعزيز فرص نجاحها. كما يعد من الوظائف الأساسية في تنظيم وتسيير المؤسسات، نظرا لدوره في المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة، من خلال توفير معلومات مالية تتسم بالمصداقية والموثوقية .ويحظى التدقيق المحاسبي بمكانة بارزة داخل الهيكل التنظيمي، إذ يرتبط غالبا بالإدارة العليا، بما يضمن له قدرا أكبر من الاستقلالية مقارنة بباقي الوظائف. كما يسهم بشكل فعال في دعم عمل مدققي الحسابات، حيث يؤدي تكامل الأدوار بين مختلف أشكال التدقيق إلى تعزيز كفاءة وفعالية الأداء المؤسسي .علاوة على ذلك، تتعدد تطبيقات التدقيق المحاسبي، إذ يهدف إلى تقليص الأخطاء وتحسين جودة المعلومات المالية، مما يساعد الإدارة ومتخذي القرار على اتخاذ قرارات رشيدة مبنية على أسس دقيقة وموضوعية.

الفصل الثاني

دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

الفصل الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

المبحث الأول: الإطار العام للأداء

تمهيد:

يعد الأداء من الركائز المهمة والأساسية في مجال إدارة الأعمال، لما له دور في تقييم مدى فعالية العمل وتحقيق الأهداف، وتمكين المؤسسة من التوفيق بين متطلبات البيئة الخارجية وإمكانياتها ومواردها الداخلية. وانطلاقا من اعتبار المؤسسة جزءا من محيطها الذي تتأثر به وتؤثر فيه، فإنها مطالبة بالتعرف المستمر على مدى نجاح أعمالها وإنجازاتها، وذلك من خلال عملية تقييم وتقويم تستند إلى معايير واضحة تساعد على تحديد الاتجاه الصحيح للمؤسسة وقياس مدى تحقيقها لأهدافها.

كما أن التغيرات المستمرة التي تشهدها البيئة المحيطة بالمؤسسة تفرض عليها ضرورة تطوير أدائها ورفع فعالية نشاطاتها، الأمر الذي يجعل عملية قياس وتقييم الأداء من العمليات الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها. ولا يقتصر ذلك على استخدام أدوات ووسائل محددة للقياس، بل يشمل كذلك متابعة مدى تفاعل المؤسسة مع مختلف المتغيرات المحيطة بها.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

لغويا يعود أصل مصطلح **"الأداء"** إلى اللفظ الإنجليزي **(To Perform)**، وهو تعبير تعود جذوره إلى اللاتينية **(Performer)**؛ حيث يشير في فحواه وإطاره إلى إنجاز المهام المطلوبة وتأدية الأنشطة على النحو المكتمل.

يعد الأداء من المفاهيم المهمة والشاسعة في مجال العلوم الاقتصادية، نظرا لما يكتسيه من أهمية بالنسبة لمنظمات الأعمال. وتأسيسا على ذلك، سنعمد إلى تناول أهم الرؤى والأطر النظرية التي طورها الباحثون في الفكر الإداري لتأطير مفهوم الأداء وتحديد معالمه.

تعددت الأطر والزوايا التي تناول بها الباحثون مفهوم الأداء، ومن أبرز هذه الطروحات ما يلي:

- ✓ يعرف الأداء في المنظمة: يشير الأداء في البيئة التنظيمية إلى نمط السلوك الذي يخضع للتقييم بناء على قدرته وموافقته على خدمة أهداف المنظمة وإمكانية تحقيقها[1].
- ✓ يعبر الأداء أيضا عن إتمام الأنشطة والمهام بالأسلوب والمستوى المطلوبين؛ وهو اتجاه يتماشى مع رؤية بعض المفكرين الذين يركزون على الأدوار الفردية في بلوغ غايات المنظمة عبر مدى إنجاز المسؤوليات الوظيفية المنوطة بالفرد، حيث يمثل السلوك المعيار المحدد لمدى فاعلية الموظف في المساهمة بتلك الأهداف[2].

[1]- عبد الباري ابراهيم الدرة، زهير نعيم الصباغ، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،2010، ص 277.
[2]- أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، بيروت،2002، ص 179.

- ✓ يجسد الأداء الغايات أو المخرجات التي يتطلع النظام التنظيمي لإنجازها؛ فهو مفهوم شمول يربط المخرجات بالوسائل والتطبيقات المستخدمة، حيث يقدم صورة متكاملة توفق بين الأنشطة التشغيلية وبين المقاصد الإستراتيجية المراد التوصل إليها داخل المنظمة[1].

الأداء الشامل والتكامل بين الكفاءة والفعالية: ينظر هذا الاتجاه للأداء على أنه مجرد إنجاز المهام، مما جعل بعض الباحثين يحصرونه في العنصر البشري متجاهلين باقي الموارد. في حين أن حقيقة وصول المنظمة لأهدافها تتأتى من التفاعل المتكامل لجميع مواردها؛ وبناء عليه، فإن الأداء المؤسسي هو انعكاس لمدى القدرة على إنجاز الأهداف مع الاستغلال الرشيد للموارد كافة، مما يجعله محصلة تفاعلية لمتغيرين أساسيين هما الكفاءة والفعالية:

- تعريف الأداء وفق بعد الكفاءة:اختزل بعض الباحثين مفهوم الأداء في متغير الكفاءة حصرا، متجسدا في الاستغلال العقلاني والأمثل للموارد المتاحة.
- تعريف الأداء وفق بعد الفعالية:صب فريق آخر اهتمامه على الفعالية بذاتها كمعيار أساسي، حيث يعرف الأداء في هذا السياق بمدى التمكن من بلوغ المؤسسة لغاياتها وأهدافها المسطرة.[2]

1/مفهوم الأداء وفقا لـ:(H.M. Hamady)

ينظر الباحث إلى الأداء بوصفه تمثيلا ذهنيا ومستقبليا للمخرجات والنتائج المرجوة، والتي تعد نتاجا مباشرا لمدخلات استثمارية محددة؛ حيث تُوظف هذه المدخلات بهدف استثارة الطاقات الكامنة واستنهاض الموارد المتاحة داخل المؤسسة، وتوجيهها بتركيز نحو تجسيد ذلك التصور المستهدف.

وبناء على هذا الطرح، يبرز الأداء كمفهوم مزدوج يجمع بين الأهداف المسطرة والأدوات المسخرة لتحقيقها، فهو بمثابة حلقة وصل تتكامل فيها الأنشطة والعمليات التشغيلية مع الغايات الإستراتيجية التي تسعى المنشأة إلى بلوغها.[3]

2/ مفهوم الأداء وفقا لـ:Peterson)

يعرف **"بيترسون"**الأداء التنظيمي باعتباره قدرة المؤسسة على الاستغلال الرشيد والأمثل لمكتسباتها ومواردها المختلفة بأعلى مستويات الكفاءة والفاعلية، وتوجيهها نحو توليد مخرجات تشغيلية تتطابق مع الغايات والمقاصد الإستراتيجية للمنشأة، وبما يحقق القيمة والملائمة الفعلية للمستفيدين المتعاملين معها.[4]

---

[1]- قريشي محمد الصغير، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن ملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات الحكومية، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص 111.

[2] - إلهام يحياوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مقال منشور، عدد05، جامعة باتنة، 2007 ص 46

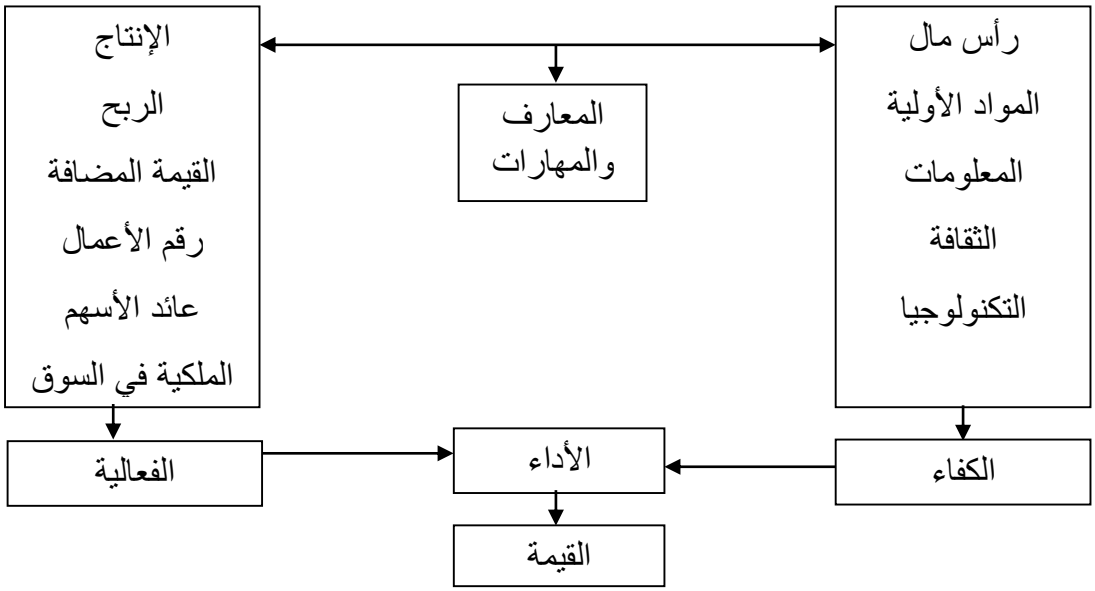
[3]- H.M. Hamady، الإصلاح الإداري في الدول النامية مع الإشارة بوجه خاص إلى مصر وليبيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة ستراثكلايد، غلاسكو، المملكة المتحدة، 1975، ص 215.

[4]- W. Peterson, G. Gijsbers& A. Wilks، نظام تقييم الأداء التنظيمي لمؤسسات البحوث الزراعية، تقرير بحثي رقم 23، الخدمة الدولية للبحوث الزراعية الوطنية (ISNAR)، لاهاي، هولندا، 2003، ص 12.

وفي هذا السياق، يشدد توماس جيلبرت (Thomas Gilbert) على أهمية التفرقة بين السلوك والإنجاز والأداء؛ حيث يعبر السلوك عن مجموعة المهام والأنشطة التي يمارسها الأفراد في المنظمة كعقد الاجتماعات والتفتيش، بينما يشير الإنجاز إلى المخرجات والآثار المترتبة بعد التوقف عن العمل كإنتاج سلعة أو تقديم خدمة. أما الأداء، فهو المحصلة التفاعلية التي تجمع بين السلوك والنتائج المترتبة عليه، على أن تتميز هذه النتائج بقابليتها للقياس.[1]

كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم06: الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية



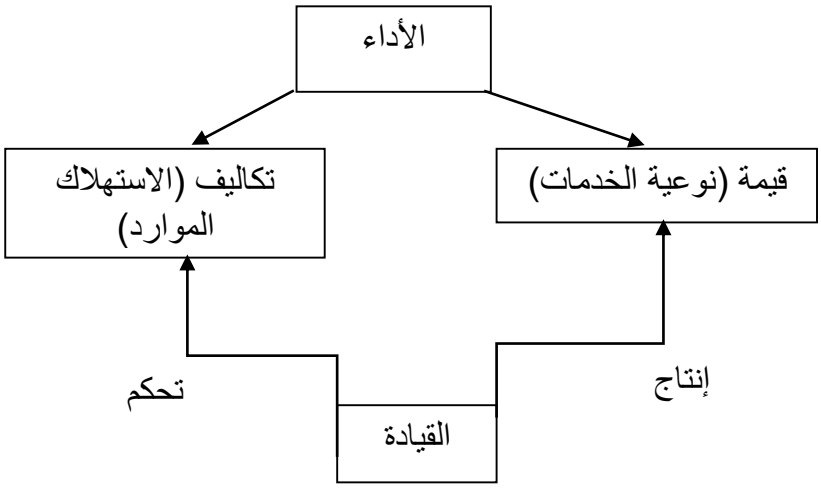
المصدر: وهيبة ديجي، مرجع السابق، ص 52.

تأسيسا على ما سبق، يستنتج أن الأداء مفهوم شموليا يعبر عن الديناميكية المستمرة لنشاط المؤسسة؛ فهو لا يقتصر على ناتج محدد، بل يرتبط بمفاهيم الكفاءة والفعالية، والمقارنة بين المخطط والمتحقق كميا ونوعيا، محددا بذلك مستويات النجاح والاستمرارية أو الفشل والانكماش وفق معايير دقيقة.

وعلى المستوى الاستراتيجي، يحظى الأداء بأهمية بالغة؛ كونه المحك الفعلي لمصداقية الخيارات الإستراتيجية ومدى قدرة المؤسسة على التكيف مع بيئتها. وتتحقق المراحل الإستراتيجية الثلاث (الصياغة، التنفيذ، والرقابة) عبر الأداء؛ حيث يوفر آلية للتغذية العكسية تمكن إدارة المؤسسة من مراجعة أهدافها واستراتيجياتها وآليات تنفيذها ورقابتها، كما يوضحه الشكل التالي:

[1] - عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003.

الشكل رقم07: مفهوم الأداء:



المصدر: مجلة الباحث،" دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية «، جامعة ورقلة، العدد السابع، س 2010، ص 218.

المطلب الثاني: أنواع الأداء:

يواجه تصنيف الأداء، كغيره من الظواهر الاقتصادية، تحدي اختيار معيار دقيق وعملي لتمييز أنواعه. ونظرا لارتباط الأداء الثمين بالأهداف وتعدد أوجهه، يمكن حصر تصنيفاته ضمن أربعة معايير رئيسية هي :الشمولية، الطبيعة، الوظيفة، والمصدر.

حسب معايير المصدر ينقسم أداء المؤسسة بشكل عام إلى مايلي :

أ/ الأداء الداخلي:

وينبثق هذا النوع من الأداء عن مجموعة من الأداءات الفرعية، والتي حددها **برنارد(Bernard)** في ثلاثة أجزاء رئيسية، هي[1]:

الأداء البشري:

يعد المورد البشري من أبرز المحركات المؤثرة في كفاءة الأداء المؤسسي الكلي؛ حتى إن فريقا من الباحثين اختزل أداء المنظمة برمتها في أداء مواردها البشرية، معرفين إياه بأنه: «ممارسة الفرد لمختلف الأنشطة والمسؤوليات التي تتشكل منها وظيفته». [2]وبناء على ذلك، يمثل الأداء البشري جوهر الميزة التنافسية؛ إذ إن التفوق المؤسسي لا ينبع فقط من امتلاك المقومات المالية والتكنولوجية، بل يتوقف بالدرجة الأولى على مدى قدرة المؤسسة على استقطاب وتطوير كفاءات بشرية ذات مهارات ومواصفات نوعية.[3]

[1] - Bernard Mr tory, contrôle de gestion sociale, 2 eme édition, paris Librairie, 1999, p 236.

[2]- أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، بيروت، دار النهضة العربية، ،1983ص 50.

[3]- جمال الدين محمد المرسي،الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، (مدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعرين)، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2003، الجزائر، ص23.

الأداء التقني:

يتولد هذا النوع من الأداء عن قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل والاستثمار الفعال لتقنياتها وتجهيزاتها والتكنولوجيا المتاحة لديهم، بما يعزز كفاءة العملية الإنتاجية والتشغيلية.

الأداء المالي:

يتحدد من خلال مدى نجاح المؤسسة في التوظيف الأمثل لإمكانياتها المالية المتاحة. ونظرا لأن الدولة توفر موارد واعتمادات مالية ضخمة لضمان انتظام المرفق العام وتقديم الخدمات العمومية، فإن الأداء المالي للمؤسسة العمومية يتجسد في حسن إدارة هذه الاعتمادات واستغلالها بشكل عقلاني. ولتحقيق ذلك، أقر المشرع جملة من القواعد القانونية والتنظيمية الضابطة لضمان الالتزام بقواعد الميزانية، والتحري عن الثغرات التي قد تمس بالمال العام، ومحاسبة الأخطاء الميزانياتية المرتكبة من قبل المكلفين بإدارتها.[1]

الأداء الداخلي (بصورة شاملة):

يعبر الأداء الداخلي للمنظمة عن المحصلة الكلية الناتجة عن الاستغلال الرشيد لمختلف مواردها (البشرية، المالية، والتقنية)؛ إذ يؤدي التكامل والاندماج التفاعلي بين أداءات هذه الموارد إلى تحقيق الأداء الداخلي الكلي للمؤسسة.

ب/الأداء الخارجي(الظاهري):

يعبر الأداء الخارجي عن المحصلة المترتبة على التطورات والتحولات المتسارعة في البيئة المحيطة بالمؤسسة، حيث يتحدد مستواه بناء على مدى قدرتها على الاستجابة لهذه المتغيرات الخارجية بل واستباقها.[2]

ولما كانت هذه التحولات تنشأ خارج نطاق التحكم المباشر للمؤسسة وفرض تغييرا حتميا على مسارها التنظيمي، فإنه يتوجب عليها الرصد والتحليل المستمر لمتغيرات البيئة لإدراك انعكاساتها على الأداء؛ إذ يتوقف نجاح المؤسسة أو فشلها على مدى قدرتها على تحقيق التوافق والانسجام بين أنشطتها الداخلية ومقتضيات البيئة الخارجية[3].

العلاقة بين الأداء الداخلي والخارجي:

يتضح مما سبق أن الأداء الكلي للمؤسسة ينبع من مسارين متكاملين:

الأول يتمثل في الاستغلال الكفء والفعال لمختلف الموارد المتاحة داخليا.

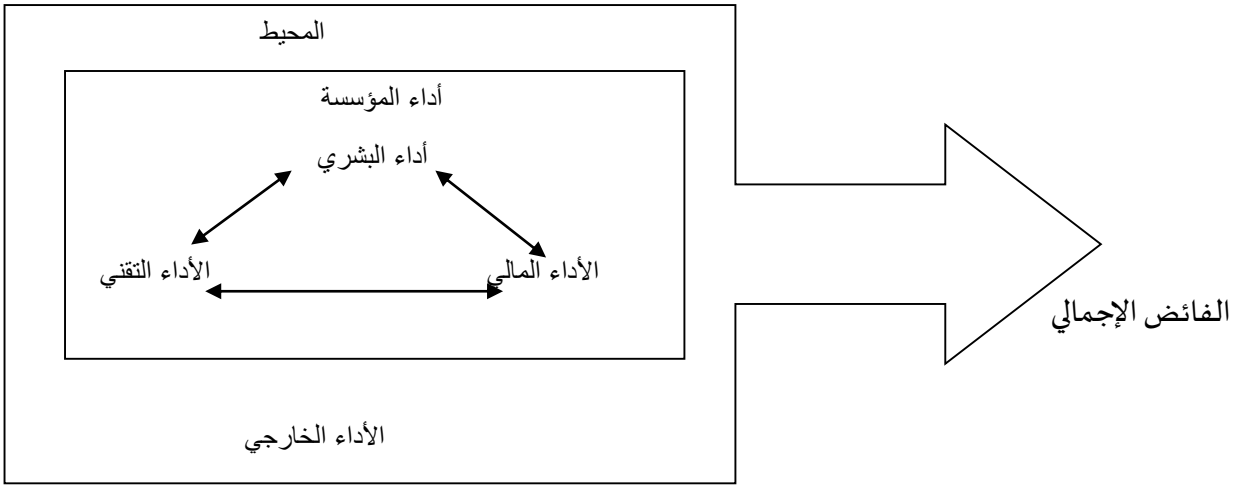
[1]- صرار عبد الوحيد "الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي" المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات الحكومية، جامعة ورقلة9/8، من مارس،2005، الجزائر، ص141-136.

[2] - شافي نوال،" تحفيز العمال ودره في تحسين أداء المؤسسة الصناعية «، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2004 –2005 الجزائر، ص 52.

[3] -إسماعيل السيد، الإدارة الإستراتيجية، مركز التنمية الإدارية، مصر، 1998، ص 87.

والثاني يتجسد في توجيه جهود المؤسسة نحو اقتناص الفرص الإستراتيجية التي تتيحها البيئة الخارجية، وذلك من خلال المتابعة الواعية لمتغيراتها التي تتسم بالديناميكية والتصاعد في مستويات التعقيد والتغير السريع. ويبرز الشكل التالي التفاعل بين النوعين من الأداء:

الشكل رقم 08: الأداء الداخلي والأداء الخارجي



المصدر: عادل عشاي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2002، ص 06.

حسب معيار الشمولية:

وفقا لمعيار الشمولية، يقسم الأداء داخل المنظمة إلى قسمين رئيسيين؛ ويتمثل القسم الأول فيمايلي:[1]

أولا: الأداء الكلي:

يتجسد الأداء الشامل للمنظمة في المخرجات أو النتائج التي شاركت كافة مكونات المنظمة أو الأنظمة الفرعية في إنتاجها، دون استقلال جزء أو عنصر بمفرده بإنجازها. وبناء عليه، فإن التناول للأداء الإجمالي للمؤسسة يقصد به الحديث عن إمكانية المنظمة في بلوغ غاياتها الأساسية بأقل الأعباء المالية والمصروفات الممكنة.

ومثال هذه الغايات الكبرى تحقيق "الربحية"، والتي لا تعد مقررة لقطاع أو دائرة بمفردها، بل تستلزم تعاون وتضافر جميع الإدارات والوظائف:

الإدارة المالية: يتعين عليها إتاحة الموارد المالية اللازمة بأدنى التكاليف وأقل قدر من المجازفة.

إدارة الإنتاج: تكلف بتقديم المنتجات والسلع بأقل التكاليف وأعلى مستويات الجودة.

[1]- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مذكرة ماجستير، منشورة، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة،2002 ص 18.

إدارة الموارد البشرية: يطلب منها تحقيق أفضل عائد ومردود عملي.

إدارة التجارة/التسويق: يقع على عاتقها بيع وترويج أكبر كمية ممكنة من المنتجات، إلى جانب توفير المستلزمات والمواد الأولية لعملية التصنيع بأدنى سعر وأفضل جودة.

ثانيا: الأداء الجزئي:

على عكس الأداء الإجمالي، يقصد بالأداء الجزئي قدرة النظام الفرعي على بلوغ أهدافه الخاصة بأدنى النفقات والتكاليف الممكنة؛ إذ يسعى كل نظام فرعي إلى إنجاز مراميه المحددة دون أهداف الأنظمة الفرعية الأخرى.

ومن خلال حصيلة وتحقيق مجمل الأداءات الخاصة بهذه الأنظمة الفرعية، يتحقق الأداء الكلي للمنظمة. وكما يشار دائما، فإن غايات وأهداف المؤسسة ينبغي أن تكون متكاملة ومتناسقة ومترابطة فيما بينها لتشكل منظومة أو شبكة متماسكة.

حسب المعيار الوظيفي:

يرتبط هذا المعيار ارتباطا وثيقا بالتنظيم الإداري؛ كون هذا الأخير هو المنظم الذي يحدد المهام والأنشطة التي تزاولها المؤسسة. وبناء على ذلك، يتجزأ الأداء في هذه الحالة تبعا للوظائف والمسؤوليات الموكلة إلى المنظمة، والتحسينات الممكن حصرها في الوظائف الخمس الأساسية التالية:[1]

أولا: أداء الوظيفة المالية:

يتجلى هذا الأداء في مدى تمكن المؤسسة من الوصول إلى غاياتها وأهدافها المالية بأدنى المصاريف والنفقات الممكنة. فالأداء المالي ينعكس عمليا في قدرة المنظمة على إحداث التوازن المالي، وإتاحة السيولة الكافية للوفاء بالتزاماتها وسداد ديونها، فضلا عن تسجيل معدلات أرباح ومردودية متميزة وتكاليف متدنية.

ثانيا: أداء وظيفة الإنتاج:

يتجسد الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تستطيع تسجيل مستويات عالية من الإنتاجية بالمقارنة مع نظيراتها أو بالقياس إلى متوسط القطاع الذي تنتمي إليه، بالإضافة إلى تصنيع منتجات ذات جودة ممتازة وبأسعار وتكاليف منخفضة تمكنها من منافسة ومزاحمة غرمائها في السوق، علاوة على تقليل فترات تعطل المعدات والآلات والحد من التأخير في إنجاز وتلبية الطلبيات.

ثالثا: أداء وظيفة الأفراد (الموارد البشرية):

قبل بيان مفهوم هذا الأداء، ينبغي التنويه إلى مكانة وأهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة؛ حيث تكمن هذه الأهمية في استطاعتها إدارة وتوجيه باقي الطاقات والموارد الأخرى نحو تحقيق غاية المؤسسة. فاستثمار وإدارة موارد المؤسسة بكفاءة لا يتحقق إلا عبر العنصر البشري، كما أن ثبات المؤسسة واستمراريتها أو اندثارها مرهون بطبيعة وتصرفات العاملين الذين توظفهم. ولذا، ولكي تؤمن المؤسسة بقاءها، يتوجب عليها توظيف ذوي الخبرات

[1]- عادل عشي، مرجع سابق، ص 21- 18.

والمهارات المتميزة وإدارتهم بشكل فعال، ولا تتحقق كفاءة العنصر البشري إلا بوضع الشخص المناسب في الموقع المناسب وفي التوقيت الملائم لتأدية مهامه.

رابعا: أداء وظيفة التموين:

يتجلى أداؤها في الاستطاعة على بلوغ مستوى مرتفع من الاستقلالية والتحرر تجاه الموردين، وإتاحة المواد بجودة ممتازة وفي المواعيد المحددة، وبأحكام وشروط سداد مريحة، إلى جانب الاقتطاع لمدد تسديد للموردين تتجاوز الآجال الممنوحة للزبائن، فضلا عن تحقيق الاستثمار والمفاضلة الأمثل لمساحات التخزين.

خامسا: أداء وظيفة البحث والتطوير:

يتأتى تقييم وفحص أداء وظيفة البحث والتطوير عبر تحليل الدلائل والمؤشرات التالية:

- البيئة والجو المناسب ل الابتكار والإبداع والتجديد.[1]
- معدل وسرعة التجديد بالمقارنة مع المنافسين.
- معدل وفاعلية نقل وتحويل الإبداعات إلى المؤسسة.
- التنوع ومهارة المؤسسة في تقديم وطرح منتجات جديدة.
- مستوى العصرنة ومواكبة المستجدات والتطورات.

سادسا: أداء وظيفة التسويق:

يتلخص في مدى استطاعة وظيفة التسويق تحقيق غاياتها بأدنى المصاريف والتكاليف الممكنة. ويمكن قياس هذا الأداء عبر طائفة من الدلائل والمؤشرات المرتبطة بهذا القطاع، ومن أبرزها الحصة السوقية، كسب رضا الزبائن، والصورة الذهنية (السمعة) للمؤسسة.

سابعا: أداء وظيفة العلاقات العامة:

ينعكس في هذه الوظيفة جليا عدد من أبعاد ومفاهيم الأداء سالفة الذكر؛ إذ يراعي الأداء هنا كافة الأطراف المعنية من مساهمين، وموظفين، وزبائن، وموردين، والدولة:

بالنسبة للمساهمين: يتجسد الأداء في نيل أرباح ومردود عالٍ للأسهم مع ثبات واستقرار العوائد الموزعة.

بالنسبة للموظفين: يتمثل الأداء في تهيئة بيئة عمل مناسبة ورفع الروح المعنوية.

بالنسبة للموردين: يكمن الأداء في التزام المؤسسة بمواعيد السداد ومواصلة الشراكة والتعامل التجاري.

بالنسبة للزبائن: يتلخص الأداء من منظورهم في منحهم مهلة زمنية أطول لتسديد المستحقات، وتوفير المنتجات في المواعيد المحددة وبجودة عالية.

[1]- عادل عشي، نفس المرجع، ص ،21 22 11.

معايير الطبيعة:

يمكن تصنيف أداء المؤسسات بناء على هذا المعيار وفقا للغايات والأهداف التي تصبو المؤسسة إلى بلوغها، والتي تتفرع إلى عدة جوانب[1]:

الأداء الاجتماعي:

يتجسد في بلوغ الأهداف الرامية إلى إفادة وتقديم الخدمات للمجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة، والوفاء بالتزاماتها وتعهداتها نحوه. ويرى البعض أن نجاح المؤسسة يكمن في استطاعتها تحقيق مستوى ملموس من الرضا لدى الأطراف والفئات المطلوب دعمها للمؤسسة، سواء داخل بيئتها الداخلية أو الخارجية.

الأداء الاقتصادي:

تعد المساهمة التنموية للمؤسسات من الدلائل والمؤشرات الاقتصادية الأساسية لمستوى جودة وكفاءة هذه المؤسسات العمومية، والتي تسهم في ضخ وتحريك الموارد المالية في سبيل تحقيق التنمية الشاملة.

الأداء السياسي:

تسعى بعض المؤسسات إلى وضع ورسم أهداف ذات طابع سياسي، كتمويل المشاريع والوحدات الإنتاجية بهدف إيصال شخصيات محددة إلى سدة الحكم والمناصب السياسية، وذلك بغرض توظيف نفوذهم لمصلحة المؤسسة وضمان بقائها وتوسعها في الوقت ذاته.

الأداء التكنولوجي:

يتجلى الأداء التكنولوجي للمؤسسة عندما تكون قد رسمت ضمن مخططاتها أهدافا تقنية، كالهيمنة والسيطرة على ميدان تكنولوجي محدد. وفي معظم الأحيان، تصنف هذه الغايات التي تضعها المؤسسة كأهداف إستراتيجية بالنظر إلى الأهمية البالغة للتقنية.

المطلب الثالث : مجالات الأداء:

تتنوع وتختلف مجالات الأداء في المؤسسات الاقتصادية باختلاف طبيعة نشاطها وطبيعة أعمالها؛ إذ يرى بعض الباحثين أن هذه المجالات تمثل الجوانب الأساسية التي يجب أن تعمل المؤسسة على تفعيلها بكفاءة لضمان تحقيق نجاحها واستمراريتها.[2]

وتتحدد أهم مجالات الأداء في الميادين التالية:

[1] - حفصي رشيد ' تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة '، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص

[2]- فلاح حسن عداي الحسني، إدارة الأداء الاستراتيجي: مدخل للميزة التنافسية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 58-59.

1. **مجال الأداء المالي:**

يعد الأداء المالي المقيم المشترك الأكثر استخداما بين الكتاب والباحثين والمديرين في الدراسات التطبيقية والنظرية الخاصة بعمليات تقييم الأداء ضمن الواقع العلمي في مختلف مؤسسات الأعمال.[1]

وفي هذا السياق، يرى الباحث **لينش (Lynch)** أن الأداء المالي يبقى المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات، وأن عدم تحقيقها للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها وبقاءها للخطر[2]..

ويذهب بعض الكتاب إلى أبعد من ذلك في تأكيد أهمية الأداء المالي؛ إذ يعتبرونه الهدف الأهم والأساسي للمؤسسة. وتأكيدا لهذا التوجه، يرى **هانت ومورجان (Morgan&Hunt)** أن الأداء المالي يمثل الهدف الرئيسي للمؤسسات، بينما تحقق الأهداف الثانوية الأخرى ضمنيا من خلال تحقيق هذا الأداء المالي في إطار المنظور الاستراتيجي[3].

2. مجال الأداء المالي والعملياتي (التشغيلي):

يمثل هذا المجال الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات؛ إذ لا يكتفي بالاعتماد على المؤشرات المالية فحسب، بل يستند أيضا إلى المؤشرات التشغيلية، مثل:

- الحصة السوقية.
- تقديم منتجات جديدة.
- نوعية المنتج والخدمة المقدمة.
- فاعلية العمليتين التسويقية والإنتاجية.

ويرى الباحث **ماكمينامين (Macmenamin)** أن الاعتماد على النسب المالية بمفردها في تقييم الأداء يقدم رؤية غير متكاملة الأبعاد عن واقع المؤسسة، لذا يتوجب تعزيز هذا الأسلوب القياسي بنسب ومؤشرات أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال[4].

وفي الاتجاه ذاته، يرى كل من **فينكاترامان و رامانوجام (Ramanujam&Venkatraman)** أن الاعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العملياتية يشكل الميدان الأبرز للأداء المعتمد في أغلب البحوث الإدارية والإستراتيجية الحديثة[5].

3. مجال الفاعلية التنظيمية:

[1]- شباح نعيمة، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2008/2007، ص 10-11.

[2] - . Lynch, R., CorporateStrategy, 4th Edition, Financial Times / Prentice Hall, London, 2006.

[3] - Hunt, S. D., & Morgan, R. M., The resource- advantagetheory of compétition : Dynamics, généraltheory, and evolutionary economics, Journal of Marketing, Vol. 61, No. 4, 1997

[4] - Macmenamin, J., Financial Management : An Introduction, Routledge, London, 1999

[5] - Venkatraman, N., & Ramanujam, V., Measurement of Business Performance in StrategyResearch: A Review and Suggestions, Academy of Management Review, Vol. 11, No. 4, 1986

يمثل ميدان الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل لأداء الأعمال، حيث ينطوي في طياته على أسس كل من الأداء المالي والأداء العملياتي.

ويرى الباحثان **كاميرون و ويتستن (Whetten&Cameron)** أنه من المناسب الاعتماد على هذا الميدان بمفاهيمه ومقاييسه عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية، وخاصة في بحوث الإدارة الاستراتيجية ونظرية المؤسسة؛ نظرا لما تطلبه الأهداف التنظيمية المتشابكة وحاجات الأطراف المرتبطة بها من اهتمام، حيث يراعي ميدان الفاعلية التنظيمية أهداف مختلف الأطراف من أصحاب المصالح (Stakeholders) في المؤسسة، ويوجد المقاييس المناسبة لتلك الأهداف[1].

وفي سياق متصل، يؤكد الباحث **بورتر (Porter)** على مفهوم الفاعلية التنظيمية وقدرتها كميدان أداء تستطيع المؤسسة من خلاله تحقيق التفوق والتميز التنافسي[2].

المبحث الثاني: الأسس النظرية للأداء المالي:

يعد الأداء المالي من أهم مجمل الأداءات داخل المؤسسة الاقتصادية، نظرا لدوره المحوري ومساهمته الفعالة مع بقية الأداءات الأخرى في ضمان بقاء واستمرارية المؤسسة. وسنتناول في هذا المبحث مختلف المفاهيم والصيغ المحددة للأداء المالي، بالإضافة إلى المؤشرات والمعايير المعتمدة لتقييمه وقياسه داخل المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي:

تعددت الصيغ والمفاهيم المطروحة للأداء المالي؛ نظرا لأن كل باحث يتناول هذا المفهوم وفقا للزاوية والمنظور الذي ينطلق منه، ونتيجة لهذا التباين قدمت عدة تعاريف منها[3]:

الأداء المالي هو "إصدار حكم قيم حول طريقة قيادة وتسيير الموارد الطبيعية والمادية والمالية مجتمعة، ومدى كفاءة إدارة المؤسسة في تلبية وإرضاء منافع وتطلعات كافة الأطراف المتعاملة معها."

يعرف أيضا بأنه "فحص وتشخيص السلامة المالية للمؤسسة للوقوف على مدى استطاعتها على توليد القيمة والاتساع مستقبلا، بالاعتماد على القوائم المالية كالميزانيات، وجدول حسابات النتائج، والجداول المرفقة. غير أن هذا الفحص لا طائل منه ما لم يأخذ بعين الاعتبار المناخ الاقتصادي وطبيعة القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، وعلى هذا المنوال يتم تقييم الأداء عبر معاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ونسبة نمو أرباحها."

[1] - . Cameron, K. S., & Whetten, D. A., Organizational Effectiveness : A Comparison of Multiple Models, Academic Press, New York, 1983

[2] - Porter, M. E., Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance, The Free Press, New York, 1985.

[3]- حفصي رشيد، مرجع سابق، ص 34

يرى فريق من الباحثين أن الأداء المالي هو "حجم مساهمة الأنشطة والأنظمة في صناعة القيمة، أو النجاعة في استثمار الموارد المالية المتوفرة من خلال الوصول إلى الغايات المالية بأقل الأعباء والمصاريف المالية الممكنة[1]."

مفهوم ميلتون فريدمان: ينظر إلى أن "الأداء المالي يرتكز على الاستثمار والاستغلال الأفضل لموارد المؤسسة وتحصيل أكبر ربح وعائد ممكن".

1. كما يعرف الأداء المالي بالتكثيف والتركيز على العناصر والمتغيرات التالية:
2. العوامل والمتغيرات المؤثرة في المردودية والربحية المالية.
3. انعكاس وأثر الخيارات والسياسات المالية المعتمدة من قِبل المسيرين على عائد ومردودية الأموال الخاصة (حقوق الملكية).
4. حجم ومستوى مساهمة معدل نمو وتوسع المؤسسة في إنجاح الخطط والسياسة المالية وتحقيق الفوائض المالية والأرباح.
5. مدى قدرة واستطاعة حجم النشاط على استيعاب وتغطية النفقات والمصاريف العامة.

ويمكن صياغة التعريف بعبارات أخرى على النحو التالي: «فحص السلامة والوضعية المالية للمؤسسة للوقوف على مدى استطاعتها على التقييم والتكيف مع التحديات المستقبلية؛ وذلك بالاستناد إلى الميزانيات المالية، وجدول حسابات النتائج، والقوائم المرفقة، بالإضافة إلى صناعة القيمة غير أن هذا التقييم يظل غير ذي جدوى ما لم يدرج المناخ الاقتصادي والمجال الصناعي الذي تمارس فيه المؤسسة نشاطها ضمن التحليل. وبناء على هذا، فإن معاينة الأداء تتحدد من خلال تقييم المردودية الاقتصادية للمؤسسة ونسبة نمو العوائد والأرباح»

وكذلك نجد من أطر الأداء المالي بكونه: «مدى استطاعة وكفاءة القائمين على التسيير في بلوغ مراميهم وغاياتهم، عن طريق تنمية وتوسيع المعدل السنوي للمبيعات وإنجاز نسب ومؤشرات مالية محددة.«

كما يتحدد الأداء المالي بأنه: «إصدار تقييم وحكم فيمس على كيفية قيادة واستثمار الموارد الطبيعية والمادية والمالية مجتمعة، ومدى نجاح إدارة المؤسسة في تلبية وإرضاء تطلعات ومنافع مختلف الأطراف المتعاملة معها«

في حين يذهب السعيد فرحات جمعة إلى أن الأداء المالي يتجسد في: «مستوى مشاركة ومساهمة مختلف الأنشطة في صناعة القيمة، أو النجاعة والكفاءة في استغلال الموارد المالية المتوفرة، عبر الوصول إلى الغايات والنتائج المالية بأدنى قدر من الأعباء والمصاريف المالية».

المطلب الثاني: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية ومصادر المعلومات:

أولا: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية:

[1]- بن خليفة حمزة «دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة «، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013ص 64.

إن الخوض في دراسة وغايات المؤسسة ضمن عملية قياس وتقييم أداؤها يعد إجراء أساسيا ولا غنى عنه؛ حيث إن أغلب أساليب وضوابط تحديد المعايير والمؤشرات التقييمية تقتضي ضبط هذه الأهداف بدقة.

وبشكل عام، يمكن حصر الأغراض والمرامي التي تصبو المؤسسة إلى بلوغها في المحاور التالية: التوازن المالي، السيولة والملاءة المالية، المردودية، وصناعة القيمة. ويعتبر هذا الهدف الأخير متطلبا حديثا فرضته الظروف والمستجدات الحالية التي يتسم بها المناخ والبيئة الخارجية للمؤسسة.

السيولة واليسر المالي:

تعبر السيولة، بالنسبة للمؤسسة، عن مدى استطاعتها على السداد والوفاء بالتزاماتها وتعهداتها قصيرة الأجل، أو بعبارة أخرى هي قدرتها على التحويل السريع للأصول المتداولة كالمخزونات والذمم والموجودات القابلة للتحقق إلى سيولة نقدية جاهزة ومتاحة. إن انخفاض أو عدم كفاية السيولة ينحدر بالمؤسسة إلى العجز عن الوفاء أو الالتزام بتأدية مستحقاتها والقيام ببعض المدفوعات.

وبشكل عام، إن عدم قدرة المؤسسة على إتاحة وتوفير السيولة الكافية ينعكس سلبا ويضر بثلاث جهات ومصالح رئيسية:

المؤسسة:

يعيق شح السيولة مسيرة تقدم ونمو المؤسسة؛ وذلك بحرمانها وعدم السماح لها على سبيل المثال باقتناص واستغلال الفرص المتاحة في البيئة والمحيط، كشراء المواد الأولية بأسعار زهيدة مقارنة بقيمتها الفعلية، أو الاستفادة من الخصومات والتخفيضات لقاء السداد السريع أو الشراء بكميات ضخمة.

أصحاب الحقوق (الدائنون والعمال):

تحدث مشكلة نقص السيولة عدة عقبات وأزمات تجاه الفئات والأطراف التي تمتلك حقوقا على المؤسسة؛ ففي أحيان كثيرة يتسبب هذا النقص في إرجاء ومماطلة سداد الفوائد، وتأخير دفع مستحقات وأجور العاملين، وتأجيل تسديد ديون الموردين.

زبائن وعملاء المؤسسة:

قد تضطر هذه المشكلة المؤسسة إلى تعديل وتغيير شروط سداد الزبائن، وبالتالي الانتقال من التيسير إلى التضييق والعسر، وهو ما ينتج عنه فتور وتدهور الصلة والعلاقة التي يتوجب على المؤسسة تعزيزها وتطويرها، ولا سيما في ظل ظروف البيئة الراهنة.

فكل هذه العقبات والمشكلات الناجمة عن شح السيولة تحتم على المؤسسة إيلاءها الاهتمام الكافي وإدارتها وتسييرها بنهج حكيم وأسلوب جيد[1].

[1]- Josette Peyrard, Analyse financière. Librairie Vuibert, 8ed, Paris, 1999.P.20.

أما اليسر المالي (الملاءة المالية)، فهو على عكس السيولة؛ إذ يتجسد في قدرة واستطاعة المؤسسة على الوفاء بديونها ومواجهة مواعيد استحقاق التزاماتها طويلة ومتوسطة الأجل، فهو يرتبط بالاستدانة والاقتراض طويل ومتوسط الأجل الذي تتجه إليه المؤسسة[1].

التوازن المالي:

يعتبر التوازن المالي غاية مالية تسعى الإدارة المالية للوصول إليها نظرا لانعكاسها المباشر على الثبات والاستقرار المالي للمؤسسة. ويتمثل التوازن المالي في لحظة زمنية محددة في التكافؤ بين الأصول الثابتة والأموال الدائمة المخصصة للاحتفاظ بها. وعلى مدار الدورة المالية، يتطلب ذلك التساوي والتعادل بين التدفقات النقدية الخارجة والداخلة (المدفوعات والمقبوضات)، أو بشكل عام بين الاستخدامات والموارد المالية[2].

ومن هذا المفهوم يتبين أن الأصول الثابتة، والتي تتجسد عادة في الاستثمارات، يتوجب تمويلها عن طريق الأموال الدائمة (حقوق الملكية مضافا إليها القروض والديون طويلة ومتوسطة الأجل)، وهو ما يضمن تجنب اضطرار المؤسسة لتسييل جزء منها للوفاء بتعهداتها المختلفة. كما أن تحقق تغطية الأموال الدائمة للاستثمارات الثابتة يستلزم التكافؤ والتعادل بين الإيرادات والمصروفات النقدية.

ومما سبق يتضح أن التوازن المالي يسهم في إتاحة السيولة وتدعيم الملاءة واليسر المالي للمؤسسة. وتتجلى أهمية الوصول إلى غاية التوازن المالي في العناصر التالية[3]:

- تأمين وتغطية الاحتياجات الاستثمارية عبر موارد وأموال دائمة.
- ضمان وفاء وسداد القروض قصيرة الأجل كليا أو جزئيا، وتعزيز الملاءة واليسر المالي.
- تحقيق الاستقلالية والتحرر المالي للمؤسسة أمام الأطراف الخارجية والجهات الدائنة.
- تقليص والحد من مخاطر التعثر والمخاطر المالية التي قد تجابه المؤسسة..

المردودية:

تعد المردودية من الغايات والمستهدفات المحورية التي تضعها المؤسسة وتسخر طاقاتها ومواردها للوصول إليها، إذ تصنف كهدف إجمالي وشامل للمؤسسة. وفي هذا السياق، يرى بيتر دراكر (Peter Drucker) أن المردودية تشكل مجالك أساسيا ضمن المجالات الثمانية التي يتحتم على كل مؤسسة ضبط ورسم أهدافها ضمنها.

[1] -josette peyrard, Ibid, P.1999.

- [2]السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص. 247.

[3]-السعيد فرحات جمعة نفس المرجع ، ص. 259.

والمردودية كمفهوم عام تعبر عن مدى كفاءة واستطاعة الموارد والأدوات على إنجاز وتحقيق النتائج المرجوة. وتتجسد الوسائل والإمكانيات التي توظفها المؤسسة في رأس المال الاقتصادي، وهو ما يعطي المردودية الاقتصادية، ورأس المال المالي، وهو ما يعطي المردودية المالية[1].

وبناء على طبيعة النتيجة المحققة ونوعية الوسائل المستغلة، يتحدد نمط المردودية؛ وبشكل عام، يتركز اهتمام المؤسسة وحرصها على كل من المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

إنشاء القيمة:

تعبر صناعة القيمة للمساهمين عن مدى استطاعة المؤسسة على توليد وإنجاز أرباح ومردودية مستقبلية كافية بالاستناد إلى رؤوس الأموال والموارد المستثمرة حاليا.

وتكون هذه المردودية كافية وملائمة عندما لا تقل عن النسبة والمردود الذي يستطيع المساهمون تحصيله من خلال توظيف أموالهم في مشاريع واستثمارات بديلة تتسم بنفس مستويات المخاطرة. فإذا أخفق الجهاز الإداري وفريق المسيرين في توليد وصناعة هذه القيمة، فإن المستثمرين سيتحولون حتما نحو مجالات وتوظيفات استثمارية أخرى تحقق لهم عوائد ومردودا أعلى[2].

ومما سبق يتضح أن غاية وهدف صناعة القيمة يولي أهمية بالغة للمساهمين وأصحاب المؤسسة، ويجعل مصالحهم وأولوياتهم تتصدر المراتب الأولى.

ثانيا: مصادر معلومات تقييم الأداء:

تعد الخطوة الأولى في عملية التقييم هي مرحلة استيفاء وتجميع البيانات، إذ تشكل نقطة البدء والانطلاق لهذه العملية، ويشترط في هذه البيانات أن تتسم بالدقة والجودة العالية وأن تتاح في التوقيت الملائم.

ويتباين تصنيف وتبويب مصادر البيانات بحسب رؤية كل باحث؛ فمنهم من يصنفها إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية، بينما يتجه باحثون آخرون إلى تقسيمها إلى بيانات عامة، وبيانات قطاعية، وبيانات خاصة بالمؤسسة.

أما النهج والتصنيف الذي سيتم اعتماده في هذا البحث فيتوزع على النحو التالي:

مصادر خارجية: وتشتمل على البيانات والمعلومات العامة والبيانات القطاعية.

مصادر داخلية: وتضم البيانات والمعلومات المرتبطة بنشاط ونظم المؤسسة.

1/ المصادر الخارجية:

[1]- Alain Capiez, élément de gestion Financière. Masson, 4 ed, Paris, 1994, p.121.
[2] - Michel Gervais, op.cit. p.249

تستقي المؤسسة هذا الصنف من البيانات والمعلومات من بيئتها ومحيطها الخارجي، ويمكن تبويبها وتصنيفها إلى نوعين رئيسيين:

أ/ المعلومات العامة:

ترتبط هذه البيانات والمعلومات بالواقع والمناخ الاقتصادي، حيث تكشف عن الحالة العامة للاقتصاد خلال حقبة أو فترة زمنية محددة.

ويكمن السبب وراء حرص واهتمام المؤسسة بهذا النمط من المعلومات في كون أدائها ونتائجها المالية يتأثران تأثرا مباشرا بمهب التحولات الاقتصادية في المحيط، كظواهر التضخم أو الانكماش والركود؛ إذ تسهم هذه البيانات في تفكيك وتفسير أسباب تلك النتائج والوقوف على حقيقتها ومسبباتها الفعلية[1].

ب/المعلومات القطاعية:

تقوم بعض الهيئات والمنظمات المتخصصة بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بكل قطاع ونشرها، لتستفيد منها المؤسسات في إنجاز مختلف الأبحاث والدراسات المالية والاقتصادية.

فعلى سبيل المثال، يتولى مركز الميزانيات لبنك فرنسا تجميع القوائم والحسابات السنوية المنشورة من قبل المؤسسات، ثم يدرجها ضمن حسابات مجمعة ليستخرج منها بعد ذلك نسبا ومؤشرات قطاعية تعين المؤسسات على تقييم تشخيصها المالي ومقارنته بهذه المعدلات والنسب المرجعية.

وبشكل عام، تستقي المؤسسة هذا الصنف من المعلومات والبيانات القطاعية عبر عدة جهات ومصادر، أبرزها:

- النقابات والغرف المهنية.
- النشرات والدوريات الاقتصادية.
- المجلات والدوريات العلمية المتخصصة.
- المواقع المتخصصة عبر شبكة الإنترنت[2].

غير أن هذا النمط من البيانات والمعلومات المرجعية يظل شحيحا أو مفقودا في معظم الدول النامية كالجزائر مما يجعل إنجاز دراسة مالية أو اقتصادية شاملة ودقيقة أمرا بالغ الصعوبة والتعقيد.

2/ المصادرالداخلية:

تتجسد البيانات والمعلومات الداخلية المعتمدة في عملية تشخيص وتقييم الأداء المالي غالبا في البيانات والمخرجات التي توفرها وتعدها مصلحة المحاسبة[3].

وتتشكل هذه القوائم والبيانات أساسا من:

[1]- Josette Peyrard, op.cit. P.10.
[2] -josette peyrard , op.cit., P.11.
[3] - Éric Stephany, Gestion financière. Ed Economica, Paris,1999, P.63

أ/الميزانية:

تتيح مصلحة المحاسبة العامة للمسيرين والخبراء المكلفين بإجراء عملية تقييم الأداء المالي وثيقة محاسبية ختامية تعرف بالميزانية المحاسبية، بالإضافة إلى حزمة من البيانات والمعلومات التي تمكنهم من إعداد الميزانية المالية؛ وهي الوثيقة التي يعتمد عليها كمرجعية مالية أساسية لقياس وتطبيق مؤشرات التقييم.

وتعكس الميزانية صورة متوازنة لمجموع مصادر وأموال المؤسسة وتعرف بـ الخصوم (Passif)، ومجالات وجهات استخدام واستهلاك هذه الأموال وتعرف بـ الأصول (Actif)، وذلك في لحظة زمنية وتاريخية محددة غالبا ما تسجل في ختام السنة المالية (31 ديسمبر).

ويتحدد ترتيب عناصر الميزانية المحاسبية وفق قواعد وضوابط المبدأ المحاسبي كالآتي:

الأصول: يراعي ترتيبها المعيار الزمني ومدى استمرار استعمالها داخل المؤسسة، حيث تتصدر القائمة الاستثمارات بشتى أنواعها المعنوية، المادية والمالية، تليها المخزونات (كالبضائع، المواد الأولية، والمنتجات التامة)، وصولا إلى الحقوق والقيم القابلة للتحقق (كالعملاء وأوراق القبض) ثم الأموال الجاهزة والنقدية (كالمركبات المالية، البنك، والصندوق).

الخصوم: ترتب عناصرها ترتيبا تنازليا تبعا لدرجة واستحقاق سدادها؛ بدءا من الموارد والأموال التي تستغرق مدة زمنية طويلة لإعادتها إلى أصحابها، وصولا إلى الالتزامات قصيرة الأجل. وعليه، تتصدر الخصوم الأموال الخاصة (حقوق الملكية)، تليها الديون طويلة ومتوسطة الأجل، وصولا إلى الديون قصيرة الأجل.

وتتجسد القيمة الجوهرية للميزانية المحاسبية في كونها أداة كمية وقانونية تبرز وتفصح عن كافة التزامات المؤسسة تجاه الأطراف الخارجية من جهة، وتستعرض كيفية استغلال وتوجيه مصادر المالية وحقوق المؤسسة لدى الغير من جهة أخرى[1].

إن تحليل الميزانية بوصفها حشدا للموارد والاستخدامات يمثل قراءة اقتصادية تستكمل عادة بقراءتين قانونية ومالية[2].

كما يوضحه جدول القراءات التحليلية للميزانية المحاسبية[3].

جدول رقم (02): القراءات التحليلية المتعددة للميزانية المحاسبية

نوع القراءة	المنظور والتركيز الأساسي	كيفية معالجة الأصول	كيفية معالجة الخصوم

[1] - Éric Stephany, op. cit, P.63.

[2]- ناصر دادي عدون نواصر،محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق ، الجزائر، 1991 ،ص. 11.

[3]- Éric Stéphany, op. cit, p 63

القراءة القانونية	تركز على الجانب ذي المفهوم الملكي، الذمة المالية، والالتزامات القانونية تجاه الغير.	حقوق المؤسسة وما تمتلكه قانونيا من ممتلكات وأصول.	التزامات المؤسسة والذمم المالية والديون المستحقة.
القراءة المالية	تركز على درجة السيولة والدرجة الزمنية لاستحقاق الديون (الوفاء بالمستحقات).	الأصول مرتبة تصاعديا حسب درجة السيولة (من الأقل درجة سيولة إلى الأكثر سيولة).	الخصوم مرتبة تصاعديا حسب درجة الاستحقاق (من الأطول أجلا إلى الأقصر أجلا).
القراءة الاقتصادية	تركز على دورة رأس المال، الموارد المتاحة، ووجهات استخدامها واستثمارها.	استخدامات الأموال: الاستثمارات، احتياجات دورة الاستغلال والنقدية.	مصادر وموارد الأموال: التمويل الذاتي، التمويل الدائم، والقروض.

المصدر: Éric Stéphany , Gestion financière. Ed Economica, paris 1999,p63.

ب/ جدول حسابات النتائج

يعد جدول حسابات النتائج من الوثائق المحاسبية الختامية المهمة، إذ يقدم ملخصا لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة محاسبية معينة. فهو يجمع الإيرادات والتكاليف الناتجة عن نشاط المؤسسة، والتي يتم من خلالها تحديد النتيجة المحققة خلال تلك الفترة. كما يسمح هذا الجدول للمسيرين بتقييم أداء المؤسسة وتحليل نشاطها ومعرفة مدى تحقيقها للنتائج، إضافة إلى دوره في توفير المعلومات الضرورية للمحاسبة الوطنية. وقد صمم جدول حسابات النتائج لعرض النتيجة المحاسبية للمؤسسة وفق خمسة مستويات أساسية.

الهامش الإجمالي:

يعتبر الهامش الإجمالي مؤشرا جوهريا وعنصرا حيويا في تحليل وتقييم نشاط المؤسسات، ولا سيما المؤسسات ذات الطابع التجاري.

وينتج هذا الهامش عن الفارق المباشر بين المكونين الأساسيين لهذا النشاط، وهما: مبيعات البضائع (رقم الأعمال الخام أو الصافي من التخفيضات) وتكلفة شراء البضائع المباعة (وتشمل سعر الشراء مضافا إليه مصاريف الشراء والتغير في المخزون).

ويمكن التعبير عنه بالمعادلة التالية:

الهامش الإجمالي = مبيعات البضائع - تكلفة شراء البضائع المباعة

تكمن القيمة التحليلية للهامش الإجمالي في كونه يعكس مدى قدرة واستطاعة المؤسسة على تغطية أعبائها ومصاريفها العامة والاستغلالية الأخرى (كأجور العمال، التكاليف الإدارية، ومصاريف التوزيع)، فضلا عن تحقيق هامش ربح صاف بعد استيعاب تلك التكاليف.

القيمة المضافة:

تعد القيمة المضافة مفهوما اقتصاديا يعكس الثروة الحقيقية التي خلفتها المؤسسة بفضل تظافر عوامل الإنتاج خلال العملية الإنتاجية.

ويمكن تحديدها من زاويتين:

منظور إنتاجي: هي الفارق بين إجمالي ما تم إنتاجه والاستهلاكات الوسيطة.

منظور توزيعي: هي مجموع العوائد الموزعة على المشاركين في العملية الإنتاجية (أجور، فوائد، ضرائب، وأرباح).

وتحسب محاسبيا بالعلاقة التالية:

القيمة المضافة = الهامش الإجمالي + إنتاج الدورة- الاستهلاكات الوسيطة

(حيث تشمل الاستهلاكات الوسيطة: المواد واللوازم المستهلكة + الخدمات)

نتيجة الاستغلال :

تعبر نتيجة الاستغلال عن الربح أو العائد الصافي الناجم مباشرة عن النشاط الرئيسي والحيوي للمؤسسة خلال الدورة المحاسبية.

وتحسب رياضيا ومحاسبيا وفق المعادلة التالية:

نتيجة الاستغلال = القيمة المضافة + نو اتج مختلفة وتحويل تكاليف الاستغلال - مصاريف المستخدمين + الضر ائب والرسوم + المصاريف المالية + المصاريف المختلفة + مخصصات الاستهلاكات والمؤونات

تكمن القيمة التحليلية لهذا المؤشر في قياس مدى كفاءة العمليات التشغيلية المباشرة بعيدا عن أثر الأنشطة الاستثنائية أو الممارسات غير المرتبطة بنشاط المؤسسة الأساسي.

النتيجة خارج الاستغلال:

هي الصافي المالي الناتج عن الأنشطة والعمليات الاستثنائية والطارئة التي لا تدخل ضمن النشاط المباشر والرئيسي للمؤسسة، وتحسب بالطرح: (نواتج خارج الاستغلال - مصاريف خارج الاستغلال)

نتيجة الدورة:

هي المحصلة المالية الصافية لجميع أنشطة المؤسسة خلال السنة، وتحسب بالجمع الجبري لـ نتيجة الاستغلال + النتيجة خارج الاستغلال.

وقد أعد هذا الجدول استنادا إلى مبدأين رئيسيين:

الفصل بين النشاط العادي وغير العادي: التميز الواضح بين إيرادات ومصاريف نشاط الاستغلال الاعتيادي، وتلك المتعلقة بالأنشطة الاستثنائية والطارئة.

مبدأ المقابلة (المماثلة): ربط كل عنصر من الإيرادات والتحصيلات بالمصاريف والتكاليف المباشرة التي أنفقت في سبيل تحقيقه[1].

المطلب الثالث: معايير ومؤشرات الأداء المالي.

تشكل دراسة مؤشرات الأداء المالي ركيزة أساسية لتخطيط مالي سليم، إذ تمنح الإدارة القدرة على تقييم النتائج السابقة والتنبؤ بالاتجاهات المستقبلية بدقة. ولا يتأتى ذلك إلا عبر إعداد خطط مالية متكاملة تحقق أهداف المؤسسة، إلى جانب تفعيل الرقابة المالية لقياس كفاءة الأنشطة الميدانية والتشغيلية.

تعتمد هذه العملية على تحليل البيانات الواردة في الميزانية العمومية وجدول حسابات النتائج لسنة مالية معينة، ومقارنتها إما بنتائج السنوات السابقة، أو بأداء الشركات المنافسة في القطاع نفسه، أو بالمؤشرات المعيارية المعتمدة.

تعرف النسب المالية بأنها علاقة رياضية ترتبط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية المجهزة عن فترة زمنية محددة، حيث تعبر عن هذه العلاقة في شكل كسر عادي، أو رقم عشري، أو نسبة مئوية، وتستخدم كأداة رئيسية لتشخيص الحالة المالية واستكشاف جوانب القوة والضعف داخل المؤسسة.

كما تعد هذه النسب معدلا أو مؤشرا ينشأ عن مقارنة قيمة عددية بأخرى لتوفير دلالة معنوية يستند إليها في تقييم موقف مالي معين، مما يجعلها وسيلة مركزية تعتمد عليها الإدارة في قراءة البيانات المحاسبية وتحويلها إلى معلومات ذات قيمة عملية تساعد في اتخاذ القرارات.

وفيما يلي أبرز مؤشرات الأداء المالي الأكثر استخداما:

أولا: مؤشرات السيولة

تعبر مؤشرات السيولة عن أداة لقياس مدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها المالية قصيرة الأجل عند حلول مواعيد استحقاقها. وتعتمد هذه المؤشرات على استغلال الأموال الجاهزة والأصول المتداولة التي يمكن تحويلها إلى نقدية بسرعة وبأقل قدر من الخسائر المالية، بما يضمن حفظ استقرار المركز المالي للمؤسسة ودون التعثر في الوفاء بالديون.

[1]- ناصر دادي عدون، نواصر محمد فتحي، مرجع سبق ذكره، ص 75ص84

تسهم هذه النسب في تقييم السلامة المالية للمؤسسة على المدى القريب، وتكتسب أهمية متباينة باختلاف الجهات المهتمة بتحليلها (كالدائنين، والموردين، والإدارة). وتتكون هذه النسب المكونة لمؤشرات السيولة من العناصر التالية:

1/ نسبة السيولة العامة أو نسبة التداول:[1]

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة

يشير تجاوز هذه النسبة للواحد الصحيح إلى توفر هامش أمان مالي يتيح للمؤسسة تغطية التزاماتها قصيرة الأجل بسهولة. ومع ذلك، فإن ارتفاع هذه النسبة لا يعكس دائماً كفاءة عالية في السيولة، فقد يعود أحيانا إلى تضخم في بنود الأصول المتداولة ناتج عن سوء التسيير الإداري. وعلى العكس من ذلك، تنخفض هذه النسبة عن الواحد الصحيح في بعض القطاعات المحددة مثل الكهرباء والاتصالات، وهو أمر يعزى لطبيعة نشاطها وضخامة أصولها الثابتة، حيث يعوض هذا الانخفاض بالانتظام المستمر لتدفقاتها النقدية.

بناء على ذلك، يتفق الباحثون على أن النسبة المثالية للسيولة العامة تتراوح عادة بين (1 و2)، مع التأكيد على أنها تختلف باختلاف طبيعة القطاع، وتكوين الأصول المتداولة، ومدى استقرار التدفقات النقدية.

2/ نسبة السيولة السريعة (السيولة المختصرة):

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها قصيرة الأجل باستخدام أصولها الأكثر سيولة (أي الأصول سريعة التحول إلى نقدية دون الحاجة لتسييل المخزون).

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

تتراوح النسبة المرجعية لهذه السيولة في الحالات العادية بين 0.3 كحد أدنى و0.5 كحد أقصى. وتشير القيمة المرتفعة لهذه النسبة إلى ملاءة مالية جيدة وقدرة المؤسسة على السداد بسلاسة ودون مواجهة عقبات، حيث تغطي الأموال الجاهزة والأصول سريعة التحول نصف الديون قصيرة الأجل أو أقل بقليل. وفي المقابل، يدل انخفاض هذه النسبة عن الحد الأدنى على التعثر ومواجهة صعوبات في الوفاء بالالتزامات في مواعيدها.

3/ نسبة السيولة الحالية (الفورية):

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل فورا باستخدام أكثر أصولها سيولة على الإطلاق، وهي النقدية وما يعادلها من أموال جاهزة دون الحاجة للانتظار لتحصيل الديون أو بيع المخزون.

وتحسب وفق العلاقة التالية:[2]

[1]- مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، "التسيير المالي والمحاسبي حسب البرنامج الرسمي الجديد "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 37.

[2]- مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، مرجع سابق، ص 38

نسبة السيولة الحالية= النقدية / إجمالي الخصوم المتداولة

ملاحظة: تشير زيادة هذه النسبة عن الواحد الصحيح إلى وجود توظيف غير كفء لمالية المؤسسة؛ حيث يعزى ذلك إلى فائض في النقدية المعطلة، وتراجع في النشاط التشغيلي، بالإضافة إلى نقص الاستثمارات المستغلة لإنشاء عائد مالي.

ثانيا: مؤشرات المديونية:

تكتسب هذه النسب أهمية خاصة لدى المقرضين والمستثمرين، كونها تبين مدى اعتماد المؤسسة على الديون (قصيرة وطويلة الأجل) في تمويل أصولها مقارنة بحجم التمويل الذاتي المقدم من الملاك (أموال الملكية).

ومن أهم هذه النسب ما يلي:

1/ نسبة الديون إلى إجمالي الأصول:

تقيس هذه النسبة مدى مساهمة أموال الدائنين والغير في تمويل إجمالي أصول المؤسسة. وكلما ارتفعت هذه النسبة، زادت المخاطر المالية وقلت قدرة المؤسسة على الحصول على قروض خارجية جديدة في المستقبل.

وتُحسب وفق العلاقة التالية:[1]

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

2/ نسبة الديون إلى حقوق الملكية:

تكتسب هذه النسبة أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، كونها تبين مدى التوازن والاستقرار في هيكلها المالي من خلال قياس العلاقة بين مصادر التمويل الذاتي (أموال الملكية) ومصادر التمويل الخارجية (الديون).

وتُحسب وفق العلاقة التالية:[2]

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

3/ معدل تغطية الفوائد:

[1]- إسماعيل إسماعيل، عبد الناصر نور، منير شاكر محمد، "التحليل المالي"، دار وائل للنشر الطبعة الثانية عمان، الأردن،2005، ص 56.
[2]- إسماعيل إسماعيل وآخرون، مرجع سابق، ص 56.

يوضح هذا المعدل مدى قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وتحمل أعباء الفوائد المترتبة عليها من خلال أرباحها التشغيلية. وكلما ارتفعت قيمة هذا المعدل، يدل ذلك على متانة الوضع المالي للمؤسسة وقدرتها العالية على الوفاء بالتزاماتها.

يعد هذا المؤشر معيارا جوهريا يركز عليه المقرضون والدائنون للاطمئنان على سلامة أموالهم والتحقق من قدرة المؤسسة على السداد قبل منح أي قروض جديدة.

وتحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:[1]

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

ثالثا: مؤشرات النشاط:

تعرف أيضا بنسب إدارة الأصول، وتستخدم لقياس مدى كفاءة الإدارة في استغلال مواردها المالية وتوزيعها بالشكل الأمثل على مختلف الأصول. وتكمن أهميتها في قياس سرعة دوران الأصول وتفعيلها، نظرا لدورها المباشر في إدارة الدورة التشغيلية للمؤسسة بداية من استثمار النقد في العملية الإنتاجية والتشغيلية، وصولا إلى إعادة تحصيله كنقدية مرة أخرى مما ينعكس مباشرة على مستويات الربحية والسيولة.

ومن أبرز نسب النشاط ما يلي:

1/ معدل دوران مجموع الأصول:

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة الكفاءة التشغيلية للمؤسسة في استغلال واستثمار كافة أصولها (سواء الأصول الثابتة أو المتداولة) لتحقيق المبيعات وتوليد الإيرادات.

وتحسب وفق العلاقة التالية:[2]

معدل دوران مجموع الأصول = صافي المبيعات/ مجموع الأصول الصافية

وتنقسم هذه النسبة إلى نوعين هما:

معدل دوران مجموع الأصول الثابتة - معدل دوران مجموع الأصول المتداولة.

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

[1]- خالد وهيب الراوي ،يوسف سعادة " التحليل المالي للقوائم المالية"، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2000، ص 65.
[2]- محمد محمود يوسف «البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر،2005، ص 52

2/ معدل دوران المخزون:

تعبر هذه النسبة عن مدى فاعلية وسلامة السياسات التخزينية والمحاسبية المعتمدة في إدارة المخزون، وذلك من خلال ربط تكلفة المبيعات بمتوسط تكلفة المخزون خلال فترة مالية محددة. ويشير هذا المؤشر إلى عدد المرات التي يتم فيها تصريف المخزون وتجديده وتحويله إلى مبيعات، مما يوضح درجة سيولته وسرعة تحركه. وتحسب وفق العلاقة التالية:[1]

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

3/ معدل دوران المدينين(العملاء):

يعبر هذا المعدل عن عدد المرات التي تتمكن فيها المؤسسة من تحصيل ديونها المستحقة لدى العملاء وتحويلها إلى تدفقات نقدية سائلة خلال الدورة المالية. وتشير زيادة هذا المعدل إلى كفاءة السياسة الائتمانية للمؤسسة وسرعة تحصيل حقوقها المالية.

وتحسب وفق العلاقة التالية:

معدل دوران العملاء = صافي المبيعات الآجلة /متوسط المدينين

يوضح هذا المعدل مدى سرعة وفاعلية دورة الاستثمار في الحسابات المدينة، حيث يقيس عدد مرات تقديم الائتمان للعملاء وإعادة تحصيله نقدا خلال السنة المالية. ويشير ارتفاع هذا المؤشر إلى كفاءة إدارة الائتمان والتحصيل واستقرار السياسة المالية للمؤسسة.

أما متوسط فترة التحصيل (مهلة العملاء)، فتعبر عن معدل عدد الأيام التي تستغرقها المؤسسة لاسترداد قيمة مبيعاتها الآجلة وتحويلها إلى نقدية سائلة.

وتحسب وفق العلاقة التالية:

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

[1]- محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 54.

ويرتبط كل من معدل دوران الحسابات المدينة ومتوسط فترة تحصيلها ارتباطا وثيقا بالسياسة الائتمانية والبيع بالآجل المعتمدة داخل المؤسسة، وهي سياسة مرنة تتباين محدداتها وضوابطها من مؤسسة إلى أخرى وفقا لطبيعة النشاط، والموقع التنافسي في السوق، وطبيعة العلاقات مع العملاء.

4 / معدل دوران الدائنين (الموردين):

تعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة المؤسسة في إدارة علاقاتها مع الموردين والتزامها بسداد مستحقاتهم والتزاماتها المتداولة في مواعيدها المحددة، مما يعكس درجة ثقة المتعاملين في ملاءتها المالية.

وتحسب وفق العلاقة التالية:[1]

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

رابعا: مؤشرات المردودية:

تشكل هذه المجموعة من النسب النتيجة النهائية والجامعة لنشاط المؤسسة؛ فخلافا للمؤشرات السابقة التي تعنى بتقييم جوانب محددة من الأداء، تُفصح هذه النسب عن مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من مختلف أنشطتها، مما يتيح تقييم نجاعة أداءها الكلي.

وتتفرع هذه النسب إلى ما يلي:[2]

1/ مردودية استثمارات المساهمين:

وتعبر عنها بالعلاقة التالية:

مردودية استثمارات المساهمين=الربح الصافي بعد الضريبة/ استثمارات المساهمين

2/ مردودية القيمة الصافية:

وتحسب بالعلاقة التالية:[3]

مردودية القيمة الصافية= صافي الأرباح بعد الضرائب/صافي المبيعات

[1]- محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 55.
[2]- بن خروف جليلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، غير منشورة جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص 90
[3]- بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص ،ص92،91.

3/ مردودية مجموع الأصول:

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

مردودية مجموع الأصول= الربح الصافي بعد الضريبة / مجموع الأصول

4/المردودية التجارية:

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الصافي = الربح الصافي/ رقم الأعمال

5/ المردودية المالية:

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية المالية = الربح الصافي/إجمالي الأصول الصافية

6/ نسبة المردودية:

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية = هامش التمويل الذاتي /رأس المال المستثمر الحالي

7/ نسبة مردودية الأموال الخاصة:

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة مردودية الأموال الخاصة= الربح الصافي / الأموال الخاصة

خامسا: مؤشرات التوازن:

تتمثل مؤشرات التوازن المالي في[1]:

- رأس المال العامل

[1]- شعيب شنوف،"محاسبة المؤسسة ج 1"، مكتبة الشركة الجزائرية، بودلوا، الجزائر،2008، ص 210-216

- احتياجات رأس المال العامل
- الخزينة الصافية

- **رأس المال العامل الخاص= الأموال الخاصة-الأصول الثابتة.**
- **رأس المال العامل الأجنبي= رأس المال العامل الصافي-رأس مال العامل الخاص.**
- **رأس مال العامل الإجمالي =مجموع الأصول المتداولة.**
- **رأس مال العامل الصافي= الأموال الدائمة- الأصول الثابتة**

ملاحظة:

- عندما يكون أكبر من الصفر: يعبر عن وجود توازن مالي؛ حيث تكفي الأموال الدائمة لتمويل الأصول الثابتة بالكامل، ويتبقى جزء منها لتمويل جزء من الأصول المتداولة.
- عندما يكون مساويا للصفر: يدل على أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة فقط وبشكل دقيق، مما يعني عدم وجود أي هامش أمان مالي لمواجهة أي طوارئ في النشاط التشغيلي.
- عندما يكون أقل من الصفر: يعبر عن وجود عجز مالي وعدم قدرة المؤسسة على تمويل الاستثمارات طويلة الأجل بأموال دائمة، مما يضطرها لتمويل جزء من أصولها الثابتة باستخدام الديون قصيرة الأجل.

2/ احتياجات رأس المال العامل:

يمكن تعريف الاحتياج من رأس المال العامل على أنه رأس المال العامل الأمثل، أي ذلك الجزء من الأموال الدائمة المخصص لتمويل جزء من الأصول المتداولة، والذي يضمن للمؤسسة توازنها المالي الضروري وتغطية الفجوة الزمانية بين التدفقات النقدية الخارجة والداخلة.

وتعبر عن هذه الاحتياجات العلاقة التالية:[1]

احتياجات رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) - (الديون قصيرة الأجل –سلفات)

3/ الخزينة:

[1]- شباح نعيمة،مرجع سابق، ص 69.

تعبر الخزينة الصافية عن مجموع الأموال الجاهزة والموجودة تحت تصرف المؤسسة خلال دورة الاستغلال، أي كافة السيولات النقدية التي يمكن للمؤسسة استخدامها فورا ومباشرة.

وتكتسي الخزينة الصافية أهمية بالغة لأنها تعد المؤشر الحقيقي والمباشر لمدى التوازن المالي وقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الفورية.

وتحسب كما يلي:[1]

- **الخزينة الصافية= القيم الجاهزة- سلفات مصرفية**
- **الخزينة الصافية = رأس المال العامل- احتياجات رأس المال العامل**

ملاحظة:

- عندما تكون الخزينة مساوية للصفر: تعبر عن الحالة المثلى للتوازن المالي؛ حيث يتطابق رأس المال العامل تماما مع احتياجاته، مما يعني استغلال كافة الموارد المتاحة دون وجود سيولة معطلة أو عجز.
- عندما تكون الخزينة موجبة: تدل على وجود فائض في رأس المال العامل يزيد عن احتياجاته، وهو ما يشكل هامش أمان وسيولة جاهزة تحت تصرف المؤسسة.
- عندما تكون الخزينة سالبة: تدل على أن رأس المال العامل غير كاف لتغطية الاحتياجات، مما يعني وجود عجز مالي يضطر المؤسسة إلى البحث عن موارد مالية قصيرة الأجل (مثل السحوبات على المكشوف) لتغطية احتياجاتها المتزايدة وضمان استمرار نشاطها.

المبحث الثالث: إسهامات التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي:

إثر الفحص النظري لمدخلي التدقيق المحاسبي والأداء المالي، نسعى إلى بيان طبيعة الترابط والصلة الوثيقة بينهما على الصعيد النظري، حيث انتهينا إلى الآتي:

المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الفساد المالي والحد منه:

يعتبر التدقيق المحاسبي من الوسائل المحورية والآليات الأساسية التي تعتمدها المؤسسات والشركات للكشف عن الفساد المالي والحد منه. وتتضمن هذه العملية مراجعة السجلات والوثائق المالية، والتأكد من مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية والقوانين واللوائح المعمول بها.

يشكل التدقيق المحاسبي آلية فعالة لمكافحة الفساد المالي؛ إذ يسهم في فحص البيانات المادية وتقفي الإشارات الدالة على مخالفة الأطر والمعايير المرجعية. وتعتمد هذه العملية على مسار متكامل من الإجراءات المحددة

[1]- بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص 92.

لضمان مصداقية البيانات المالية وجدواها، بدءا من مراجعة العمليات والصفقات المالية والتحقق من سلامة إجراءاتها، وصولا إلى التثبت من صحة التنبيهات المتعلقة بعدم المطابقة. كما يساعد التدقيق على رصد الثغرات والأخطاء المالية والحد منها عبر تفعيل التدابير التصحيحية المناسبة.

ينفذ التدقيق المحاسبي عن طريق خبراء ومحاسبين محترفين يتمتعون بالاستقلالية الكاملة والحياد التام عن الأنشطة والصفقات المالية الخاضعة للفحص. وتستند هذه العملية إلى منهجية منظمة ومتسلسلة من الإجراءات والخطوات الميدانية للتثبت من مدى صحة السجلات والتعاملات المالية ومصداقيتها؛ وهو ما يكسب المدققين القدرة على رصد أي تجاوزات، أو ممارسات احتيالية، أو فساد مالي.

ومن ثم، تتجلى مساهمة التدقيق المحاسبي في تقفي أثر الفساد المالي وتحجيمه من خلال الأدوار التالية:

1 - تشخيص ثغرات نظام الرقابة الداخلية: رصد مكامن الضعف والقصور التي قد تستغل في تمرير الممارسات الاحتيالية.

2- صياغة تدابير التطوير والتحسين: اقتراح التعديلات الكفيلة بتدعيم الرقابة الداخلية وتضييق منافذ الفساد المالي.

3- تقدير مخاطر الفساد المالي: تقييم أرجحيه وقوع التجاوزات وتقديم التوصيات اللازمة لتفاديها ومحاصرتها.

4- تتبع المعاملات المشكوك فيها: كشف الأنشطة والأنماط غير الاعتيادية، كالتعديلات غير المبررة في الدفاتر أو الإجراءات الشاذة في المعاملات المالية.

5- التأكد من الامتثال والشرعية: فحص مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية والتشريعات النافذة، وللتحقق من صحة ومصداقية التقارير والبيانات المالية.

ومن خلال هذه الإجراءات، يسهم التدقيق المحاسبي بفعالية في رصد الفساد المالي وتقويض مظاهره، فضلا عن تقديم المقترحات والتوصيات الكفيلة بتطوير منظومة الرقابة الداخلية لدى الشركات والمؤسسات، بما يضمن سد الثغرات وتلافي مخاطر الفساد المالي مستقبلا.

بالإضافة إلى ذلك، يسهم التدقيق المحاسبي بفعالية في إرشادات الموظفين وتعرفهم بالضوابط والمسارات المحاسبية والمالية المعتمدة، إلى جانب ترسيخ الثقافة الوقائية تجاه أخطار الفساد المالي. وبناء عليه، يمثل التدقيق المحاسبي ركيزة جوهرية ضمن خطط الشركات والمؤسسات لتعزيز سمعتها ومصداقيتها السوقية، وصون مقدراتها وموجوداتها المالية والمادية.

في ظل تفاقم ظاهرة الفساد المالي بمظاهره المختلفة من غش واحتيال، وما تسببه من أزمات هيكلية تقود المؤسسات نحو الخسائر وتصفية أصولها وضياع حقوق المساهمين، تتجلى أهمية التدقيق المحاسبي كركيزة أساسية لتصويب الأداء المالي وضبطه. ومن هذا المنطلق، يغدو تسليط الضوء على دور التدقيق المحاسبي في كبح ممارسات الفساد المالي أمرا جوهريا؛ إذ تسهم آليات الفحص والرقابة المستمرة في إرساء أداة رادعة للسلوكيات غير المشروعة عبر رصد أوجه التلاعب والكشف عنها.

يهدف التدقيق المحاسبي إلى كشف التزييف المتعمد في السجلات المالية وأي تخصيص غير مشروع للأصول والموجودات. وينشأ خطر الاحتيال عادة من تظافر ثلاثة عوامل رئيسية: الضغوط الخارجية أو الداخلية على الأفراد، ووجود فرصة سانحة ناجمة عن ثغرات في نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى ضعف النزاهة الأخلاقية لدى القائم بالتحايل.

وبناء على ذلك، يتوجب على مدقق الحسابات التقصي المستمر لهذه المؤشرات ورصد أي إشارات دالة على الغش والاحتيال ومتابعتها، وهو ما يمثل أحد الأدوار التقليدية للتدقيق المحاسبي؛ حيث يعد الحذر والشك المهني من أهم المهارات الواجب توافرها في المدقق لإنجاح مهمته.

وقد أكدت إحدى الدراسات الأكاديمية الصادرة في الولايات المتحدة الأمريكية - حول دور التدقيق المحاسبي في كشف الاحتيال بالقوائم المالية - على ضرورة رفع المدقق لتقاريره إلى مجلس الإدارة مباشرة وليس إلى الإدارة التنفيذية العليا، وذلك بعد إجراء التحريات الكافية من قِبل مدقق يتمتع باستقلالية تامة وحياد مطلق دون أي تدخل في مهامه.

وكما تبين سابقا، يسهم التدقيق المحاسبي بفعالية في كبح الفساد المالي وتضييق الخناق عليه، وهو ما ينعكس مباشرة على الارتقاء بجودة البيانات المالية ورفع درجة الموثوقية في التقارير المحاسبية. وتشكل هذه الشفافية والمعلومات الدقيقة دعامة أساسية تخدم الأداء المالي للمؤسسة، وتساعد على ترشيد القرارات الاستثمارية والتشغيلية، مما يؤدي في النهاية إلى تحسين الكفاءة والمردودية وتعزيز القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

المطلب الثاني : دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار

تتجلى أهمية التدقيق الداخلي في كونه دعامة جوهرية لصنع واتخاذ القرارات الرشيدة داخل المؤسسة؛ حيث شهدت وظيفة التدقيق تطورا نوعيا انتقلت بموجبه من الدور التقليدي المقتصر على اكتشاف الأخطاء ومظاهر الغش، إلى دور استراتيجي يساند الإدارة في تنفيذ مهامها عبر تقديم التوصيات والإرشادات ومتابعة تفعيلها ميدانيا. وبذلك، أصبحت عملية التدقيق عنصرا مؤثرا في توجيه القرارات الإدارية والمالية التي تنعكس مباشرة على تحقيق أهداف المؤسسة وضمان استمرارية نشاطها.

ويعرف القرار الإداري بأنه عملية اختيار بديل واحد من بين عدة بدائل متاحة أو محتملة بغرض تحقيق هدف معين أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية محددة، وبما يخدم الغايات الإستراتيجية للمؤسسة[1].

وتخضع عملية التدقيق لدورة حياة متكاملة توجه مخرجاتها نحو إنتاج معلومات دقيقة ومؤهلة لدعم اتخاذ القرار. وتستهل هذه الدورة بإجراء استكشاف شامل لموضوع الفحص وإعداد الأدوات المناسبة له، يعقبه تشخيص البيئة المحيطة وتحديد مستويات المخاطر المرتبطة بها، ومن ثم وضع الإستراتيجية والخطة التنفيذية لعملية التدقيق. وخلال مرحلة التنفيذ، يتم ضبط الأداء ومتابعته تحت إشراف مدير التدقيق لتدارك أي قصور،

[1]- عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر , 1992 , ص 138.

لتتوج العملية بإعداد تقرير يتضمن الملاحظات والتوصيات العلاجية. وتفضي هذه المخرجات الهيكلية إلى إمداد الإدارة ببيانات ذات موثوقية عالية تسهم في صياغة قرارات تتسم بالفعالية والجودة.[1]

تكتسي التقارير التي يصيغها المدقق أهمية استثنائية بالنسبة للإدارة العليا، نظرا لما تقدمه من توضيحات دقيقة واقتراحات عملية لتطوير الأداء وترقيته. كما تضفي هذه التقارير قيمة مضافة حقيقية لمختلف المتعاملين مع المؤسسة وفي مقدمتهم المساهمون مما يسهم بفعالية في بلورة وتوجيه القرارات الإستراتيجية الكبرى، لاسيما قرارات الاستثمار والتمويل التي تعتمد فيها الإدارة التنفيذية على مخرجات التقييم لضمان تحقيق مصالح المؤسسة وتثبيت خياراتها المالية.

إن تبني الإدارة العليا لتوصيات المدقق وتفعيلها ميدانيا ينعكس مباشرة على تجويد الأداء المالي للمؤسسة وتعزيز موقعها التنافسي في السوق. ويتطلب تحقيق هذه النتائج شرطا جوهريا يتمثل في تمتع مدقق الحسابات بالاستقلالية التامة والحياد المطلق، بما يضمن ممارسته لمهامه وصياغة تقاريره بعيدا عن أي ضغوط أو مؤثرات خارجية.

ويتجلى دور التدقيق الداخلي في مساندة الإدارة العليا لاتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بالتخطيط التكتيكي والاستراتيجي، والاستغلال الأمثل للموارد، وضبط مختلف الأنشطة التشغيلية؛ وذلك بما يضمن الاستخدام الكفء للقدرات الذاتية وتسهيل الحصول على مصادر التمويل المالي بأقل التكاليف.

ومن خلال اضطلاع قسم التدقيق الداخلي المهني بالمهام المكلف بها، يتولى مراجعة كافة العمليات والأنشطة الإدارية والمالية داخل المؤسسة، والعمل على تصويب الأداء وتوجيهه نحو تحقيق الأهداف المسطرة وفق الخطط المعتمدة. وتهدف منظومة اتخاذ القرار المستندة إلى تقارير التدقيق في النهاية إلى رفع جودة الأداء المالي، والحفاظ على الحصة السوقية للمؤسسة وتعزيز مركزها التنافسي، وصولا إلى تعظيم قيمتها الاقتصادية وثروة المالكين والمساهمين.

يمتلك التدقيق الداخلي دورا فعالا في إدارة المخاطر، ويعد أداة مرشدة للعمل التنفيذي؛ إذ يكشف تدقيق مخاطر المؤسسة عن نقاط ضعف البرامج التشغيلية، مما يتيح فرصة لمعالجة الاختلالات وبناء منظومة رقابية أكثر صلابة. وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة لن تحقق الفائدة المرجوة إذا ظلت تقارير التدقيق حبيسة الأدراج لمجرد التوثيق المستقبلي؛ فعلى الرغم من أن المناقشات الواردة فيها تشكل مرجعا استرشاديا هاما للسنوات القادمة، إلا أن القيمة الحقيقية تكمن في التنفيذ الفوري للتوصيات الجوهرية، وهو ما يحد من الخسائر ويرتقي بالأداء المالي للمؤسسة.[2]

وبناء على ما تقدم، تتجلى العلاقة الوطيدة بين التدقيق الداخلي وتحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال الأبعاد التالية:

[1] - عبدي، زكرياء، وحمادي، نبيل.. مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، مجلد 13، عدد 1،2020 ص ص 52-53.

[2]- زكرياء عبدي، نبيل حمادي، مرجع سبق ذكره ص53.

- إنتاج بيانات عالية الموثوقية: توفر مخرجات التدقيق الداخلي معلومات دقيقة تسهم في اتخاذ قرارات إدارية ومالية ذات جودة وفعالية.
- تعزيز التنافسية وتطوير الأداء: يؤدي التزام الإدارة بتوصيات المدقق الداخلي إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة وإكسابها ميزة تنافسية في السوق.
- ضبط التوازن المالي: يعمل التدقيق الداخلي على حصر الخسائر وتفادي الهدر، مما يسهم في تعظيم الإيرادات وتنمية المردودية المالية الإجمالية.

المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في إدارة المخاطر:

أصبحت إدارة المخاطر من الوظائف الجوهرية والركائز الإستراتيجية داخل المؤسسات الحديثة؛ نظرا للتحديات المتزايدة والبيئة الديناميكية المتغيرة التي تفرض جملة من المخاطر المالية، والتشغيلية، والقانونية، والتكنولوجية، والتي من شأنها التعدي على مستهدفات المؤسسة وتهديد استمرارية نشاطها في السوق. وفي هذا الصدد، يبرز التدقيق المحاسبي كعنصر محوري يقدم تأكيداً معقولا ومستقلا حول جودة وموثوقية القوائم المالية، ومدى نجاح أنظمة الرقابة الداخلية القائمة، فضلا عن دوره المباشر في تشخيص مكامن الخلل والتنبؤ بالمخاطر التي قد تعرقل مسار الأداء المالي والتشغيلي.

ويتجلى الدور التنفيذي للتدقيق المحاسبي في منظومة إدارة المخاطر من خلال حزمة شمولية من الممارسات والإجراءات المنهجية؛ حيث يستهل المدقق عمله بفهم دقيق لطبيعة المخاطر المحيطة بالمؤسسة وتحليلها، ثم الانتقال إلى اختبار وفحص الضوابط الوقائية والرقابية المفعلة لمواجهتها، وصولا إلى صياغة توصيات عملية ومستقلة تقدم للإدارة العليا بهدف معالجة الثغرات وتدعيم القدرة التنافسية والمالية للمؤسسة

أولا: المساهمة في تحديد المخاطر:

يسهم التدقيق المحاسبي في الكشف المبكر عن المخاطر وتحديد أبعادها من خلال التحليل الشامل لطبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها التشغيلية، بالتوازي مع الفحص الدقيق للعمليات الحسابية والسجلات المحاسبية، وتقييم مدى جودة الإجراءات والضوابط الرقابية المعتمدة. وتتيح هذه المنهجية للمدقق حصر المجالات الأكثر عرضة للوقوع في الأخطاء أو التحريفات الجوهرية والمخالفات، بما يضمن حماية القوائم المالية من التضليل وصيانة الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

وفي هذا السياق، أكد دليل معهد المدققين الداخليين (IIA) الصادر سنة 2024 والمتعلق بتقييم عمليات إدارة المخاطر، على المحورية البالغة لدور التدقيق في قياس وتوجيه مدى فعالية منظومة إدارة المخاطر الإجمالية؛ إذ يمتد نطاق هذا التقييم ليعالج أركان الحوكمة المؤسسية، وترسيخ ثقافة المخاطر لدى العاملين، فضلا عن تقويم الكفاءة التشغيلية لإدارة المخاطر المؤسسية[1].

ثانيا: تقييم المخاطر وتحديد درجة أهميتها:

[1] - The Institute of InternalAuditors (IIA), Assessing the Risk Management Process, 2nd Edition, Global Practice Guide, 29 July 2024.

لا يقتصر دور التدقيق المحاسبي على مجرد كشف المخاطر وحصرها، بل يمتد ليعالج مرحلة التقييم الكمي والنوعي لهذه المخاطر؛ من حيث تقدير احتمالية وقوعها وقياس مدى عمق تأثيرها على الأداء الاستقراري والمالي للمؤسسة. وبناء على هذه المخرجات التقييمية، يتمكن المدقق من تحديد أولويات الفحص والتركيز على المجالات الحساسة التي تستوجب عناية أكبر خلال مراحل المراجعة.

ويؤدي اعتماد "منهج التدقيق القائم على المخاطر" (Risk-Based Auditing) إلى ترشيد جهود المدقق وتوجيهها نحو العمليات والحسابات الأكثر عرضة للوقوع في التحريفات الجوهرية والأخطاء، مما يسهم في استغلال موارد وإمكانيات مكتب التدقيق أو قسم المراجعة بأعلى قدر من الفعالية والكفاءة التشغيلية.

وفي هذا الصدد، تشدد المعايير المهنية الدولية الحديثة على حتمية تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق بما يتلاءم مع مصفوفات المخاطر المستهدفة؛ حيث نصت المعايير العالمية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) لسنة 2024 على ضرورة التخطيط الفعال لمهام التدقيق، وتنفيذ إجراءات الفحص بدقة، وتوصيل النتائج والتوصيات إلى المستويات الإدارية المعنية، مع المتابعة الحثيثة لتفعيل خطط العمل التصحيحية ميدانيا[1]..

ثالثا: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية إحدى أهم الركائز التي تعتمد عليها المؤسسة للوقاية من المخاطر التشغيلية والمالية وتخفيف حدة آثارها. وفي هذا الإطار، يتولى المدقق فحص مدى ملاءمة ونجاعة الضوابط الرقابية المعمول بها، لاسيما ما يتعلق بالفصل بين المهام والمصادقة على التصرفات المالية، وحماية الأصول والموجودات، وإحكام الرقابة على النقدية والمخزون، فضلا عن ضبط سلامة جودة المعلومات المحاسبية.

وفي حال رصد أي إختلالات أو ثغرات في هيكل الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بإبلاغ المستويات الإدارية المعنية فورا وتقديم توصيات علاجية لتصحيح المسار؛ مما يمنع تكرار الأخطاء وتفادي الخسائر المادية مستقبلا.

وقد أكدت دراسة أكاديمية جزائرية حديثة (2024) حول دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر داخل المؤسسات المالية على الجدوى الإستراتيجية للتدقيق؛ حيث خلصت إلى أن التدقيق يسهم بفعالية في تحديد وتقييم المخاطر، ويمنح تأكيدات موضوعية حول مدى جودة أنظمة الرقابة الداخلية، مما ينعكس مباشرة على صيانة أصول المؤسسة وترقية كفاءة عملياتها التشغيلية[2].

رابعا: المساهمة في الحد من مخاطر الأخطاء والاحتيال:

يسهم التدقيق المحاسبي بفعالية في الحد من مخاطر الأخطاء والممارسات الاحتيالية من خلال الفحص المستمر للعمليات غير العادية، والتحقق الميداني من المستندات والوثائق الثبوتية المؤيدة للقرارات المالية، فضلا عن تحليل الفروقات والانحرافات التشغيلية وضبط مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المعتمدة.

---

[1]- The Institute of InternalAuditors (IIA), Global Internal Audit Standards, IPPF 2024, issued 9 January 2024, effective 9 January 2025.

[2]- بن عسلة محمد الأمين، بلهاشمي أمينة، «دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر داخل المؤسسات المالية: مؤسسة بريد الجزائر أنموذجا»، المجلة الجزائرية للاقتصاد والتسيير، المجلد 18، العدد 02، 2024، ص 1-15.

ولا يعني هذا الدور المحوري قدرة التدقيق على القضاء النهائي على الاحتيال والفساد، وإنما تكمن قيمته الإستراتيجية في تضييق الخناق على فرص حدوثه وتقليل فرص ممارسته؛ وذلك عبر التشخيص المبكر للثغرات الرقابية، والرفع الفوري للتقارير والتوصيات التي تمكن الإدارة التنفيذية من اتخاذ التدابير التصحيحية والوقائية الحاسمة في الوقت المناسب.

خامسا: تقديم التوصيات ودعم إدارة المخاطر:

تعد عملية تقديم التوصيات العملية والحلول التنفيذية للإدارة العليا عقب الفحص والتقييم من أسمى الغايات والأدوار الفعالة للتدقيق المحاسبي؛ حيث تسهم هذه التوصيات بشكل مباشر في سد الثغرات التشغيلية، وقتل نقاط الضعف في المهد، وتقوية هيكل الرقابة الداخلية، فضلا عن تبسيط الإجراءات وتخفيف وطأة المخاطر المالية والتشغيلية التي تهدد استقرار المؤسسة.

وفي هذا الصدد، تحولت المعايير المهنية الدولية الحديثة نحو ترسيخ الشراكة الإستراتيجية بين المدقق والإدارة العليا؛ إذ أضحت تشدد على أهمية إدامة التواصل الفعال وتغذية الإدارة ببيانات دقيقة حول نتائج التدقيق والتوصيات الناتجة عنه، مع ضرورة المتابعة الميدانية الحثيثة لتنفيذ خطط العمل التصحيحية (Corrective Action Plans)، بما يضمن ترجمة الملاحظات النظرية إلى إجراءات واقعية تعزز القيمة المضافة وتصون الأداء المالي للمؤسسة[1].

سادسا: مساهمة التدقيق في مواجهة المخاطر الحديثة:

لم تعد المخاطر التي تهدد استقرار المؤسسات وتنميتها تقتصر على النطاقين المالي والمحاسبي التقليديين، بل اتسعت رقعتها لتشمل مخاطر التكنولوجيا، والأمن السيبراني، وأمن البيانات، والتطبيقات الحديثة للذكاء الاصطناعي. وأمام هذا التحول الرقمي المتسارع، أضحى من الضروري أن يعمل التدقيق المحاسبي والداخلي على تطوير أدواته التحليلية ورفع كفاءة مهاراته البشرية والتقنية، بما يضمن القدرة على التقييم الشامل لهذه الأنماط المستجدة من المخاطر واختبار مدى كفاءة وفعالية الضوابط الوقائية المرتبطة بها.

وفي هذا السعي للتكيف مع التحولات التكنولوجية، أفردت التوجهات والإرشادات المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) أدلة مخصصة لتدقيق تقنية المعلومات (IT Auditing) وأمن شبكات البيانات، مما يعكس التطوير المستمر والاستجابة المرنة لوظيفة التدقيق لمواكبة البيئة التنافسية الحديثة ورصد بيئات المخاطر الجديدة لحماية أصول المؤسسة وتعزيز أداء المالي والتشغيلي[2].

مما سبق يتضح أن التدقيق المحاسبي أصبح يؤدي دورا مهما في إدارة المخاطر، من خلال تحديد المخاطر وتقييمها، وفحص فعالية الرقابة الداخلية، والحد من مخاطر الأخطاء والاحتيال، وتقديم التوصيات ومتابعة الإجراءات

[1] - The Institute of InternalAuditors (IIA), Global Internal Audit Standards, 2024 ،Domain V :PerformingInternal Audit Services.

[2] - . The Institute of InternalAuditors (IIA), Global Guidance for InternalAuditing, Global Technology Audit Guides (GTAGs), 2024.

التصحيحية .وبالتالي لم يعد دور التدقيق مقتصرا على التحقق من صحة المعلومات المحاسبية، وإنما أصبح وسيلة لدعم الحوكمة وتحسين إدارة المخاطر والمساهمة في حماية أصول المؤسسة وتحسين أدائها.

الخلاصة:

شهدت وظيفة التدقيق المحاسبي والداخلي تحولا استراتيجيا متسارعا؛ حيث انتقلت من دورها التقليدي الضيق المقتصر على الفحص اللاحق واكتشاف الغش والأخطاء، إلى كونها شريكا محورية يسهم بفعالية في دعم عملية اتخاذ القرار، وإدارة المخاطر المؤسسية، والارتقاء بجودة الأداء المالي واستدامته.

ويشكل التدقيق المحاسبي خط الدفاع الأول لمكافحة الفساد المالي وتضييق الخناق على الممارسات الاحتيالية؛ وذلك من خلال الفحص الدقيق للعمليات غير العادية، وتحليل الانحرافات التشغيلية، واختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية. وينعكس هذا التدقيق الصارم المستند إلى الشك والحياد المهني على رفع درجة موثوقية القوائم والتقارير المالية، مما يوفر بيئة معلوماتية تتسم بالشفافية والواقعية، وتخدم تطلعات كافة المتعاملين مع المؤسسة من إدارة ومستثمرين ومساهمين.

وتتكامل مخرجات التدقيق مع العملية الإدارية لتشكل دعامة أساسية لصنع واتخاذ القرارات الاستراتيجية؛ حيث تخضع عملية التدقيق لدورة حياة متكاملة توجه مخرجاتها نحو إنتاج تقارير تتضمن توضيحات وتوصيات عملية. وتعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لبلورة قرارات الاستثمار والتمويل، وترشيد استخدام الموارد الذاتية، وضبط الأنشطة التشغيلية بما يضمن تفادي الهدر، وزيادة الإيرادات، وصيانة أصول المؤسسة وتعزيز مركزها التنافسي وحصتها السوقية.

وفي ظل تعقد بيئة الأعمال، أصبح التدقيق القائم على المخاطر (Risk-Based Auditing) أداة جوهرية لتوجيه جهود الفحص نحو الحسابات والعمليات الأكثر عرضة للخلل؛ حيث يتولى المدقق تقييم المخاطر المالية والتشغيلية والقانونية من حيث احتمالية حدوثها وحجم تأثيرها. يرافق ذلك تقويم مستمر لمدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية (كالفصل بين المهام وحماية الأصول)، فضلا عن مواكبة المخاطر الحديثة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والأمن السيبراني وفق المعايير الدولية المعاصرة، مما يقلل من الفرص المحتملة للخسائر المالية.

ويتجلى الأثر النهائي المباشر للتدقيق المحاسبي في تحقيق التوازن المالي وتجويد المردودية الاقتصادية للمؤسسة؛ إذ يؤدي الالتزام بتوصيات المدقق ومتابعة تنفيذ خطط العمل التصحيحية إلى تخفيض التكاليف والأعباء المادية، وتسهيل الحصول على التمويل بأقل التكاليف نتيجة زيادة ثقة المتعاملين الخارجيين، مما ينعكس في النهاية على تحسين مؤشرات الربحية وتأمين الاستمرارية وتعظيم ثروة المالكين على المدى الطويل.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية في مؤسسة تربية الدواجن

مقدمة الفصل :

تختلف المؤسسات من حيث الشكل القانوني، الحجم وطبيعة النشاط، ورغم هذا الاختلاف فللمؤسسة دورهام في إقتصاد السوق ، ولكي تحافظ على مكانتها في السوق المحلية والدولية عليها ان تسعى جاهدة إلى ضمان السير الحسن لمختلف عملياتها ولا يتحقق هذا إلا من خلال إمتلاك المؤسسة لنظام رقابة داخلي فعال يعمل على مساعدتها في الحفاظ على اصولها ، وضمان حسن إستخدامها.

وبعد التطرق في الفصلين النظريين الاول الثاني إلى مختلف الأسس النظرية للتدقيق المحاسبي وتقييم الأداء المالي سيتم في هذا الفصل إسقاط دراستنا وتجسيدها في ارض الواقع في محاولة التعرف على حقيقة الوضع المالي للمؤسسة **"تربية الدواجن موستافي "** بإعتبارها مؤسسة ذات طابع إقتصادي ، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الاول : تقديم المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني : واقع التدقيق والاداء المالي في المؤسسة

المبحث الثالث : دور التدقيق في تحسين الاداء المالي بالمؤسسة

المبحث الاول: تقديم مؤسسة تربية الدواجن :

مهما كانت طبيعة وحجم المؤسسة فهي تعتبر مركز إقتصادي هام تعتمد عليه الدولة في الحد من الواردات وتحقيق الوصول إلى الكفاية الاقتصادية ، وفيما يلي سيتم التطرق إلى لمحة تاريخية عن مؤسسة تربية الدواجن ، الهيكل التنظيمي للمؤسسة والوحدات التابعة لها .

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة تربية الدواجن

إن المؤسسة الاقتصادية العمومية ذات الاسهم لتربية الدواجن MOSTAVI تعد مؤسسة حديثة النشأة وظيفتها الرئيسية هي تربية الدواجن، موقعها مناسب لنوع نشاطها، لها عدد من الوحدات التابعة لها.

تم إنشاء هذه الوحدة من طرف الديوان القومي لتغذية الانعام تحت وصاية وزارة الفلاحة والصيد البحري في 15 اوت من سنة 1981 تم إنشاء الديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب **ORAVIO**تابعة بعد التدرج إلى وزارة الفلاحة والتنمية الريفية والصيد البحري إثر إنعقاد الجمعية العامة الاستثنائية **AIGEX**المنعقدة في 27_12_1997 تم إنشاء مجمع **GAO**بتاريخ 01_01_1998 ويحمل هذا الاخير نظام قانوني إذ يعتبر شركة مساهمة طبقا للمادة 544 من المرسوم التشريعي رقم -08-93 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتتم للقانون التجاري .

تعريف مؤسسة تربية الدواجن موستافي

تعد المؤسسة العمومية الاقتصادية ذات الأسهم »**لتربية الدواجن مستافى MOSTAVI** «فرعا تابعا للمجمع الغربي لتربية الدواجن »**أفيكول ويست** .**GROUPE Avicole Ouest – GAO** «وقد تم إنشاء هذا الفرع بتاريخ 1جانفي 1998، حيث اتخذ في بداية نشاطه شكل مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات مسؤولية محدودة، برأسمال قدره 1,000,000,00 دينار جزائري .

وفي 17جوان 2000، تم تغيير الطبيعة القانونية للمؤسسة من مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة إلى مؤسسة ذات أسهم، وذلك استنادًا إلى محضر الجمعية العامة غير العادية للمؤسسة .

وفي سنة 2007، شهد رأسمال المؤسسة ارتفاعا نتيجة إعادة تقييم قيمة الأراضي التابعة لها، ليبلغ 781,870,000,00 دينار **جزائري**، وذلك وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 4 جويلية 2007

المقر الاجتماعي للمؤسسة

يقع المقر الاجتماعي لمؤسسة «تربية الدواجن موستافى» على الطريق رقم 15الرابط بين دائرة عين النويصي وولاية مستغانم، وهو موقع يسمح للمؤسسة بممارسة مختلف أنشطتها المرتبطة بمجال تربية وإنتاج الدواجن النشاط الرئيسي للمؤسسة تتمثل الأنشطة الرئيسية التي تمارسها المؤسسة في مجال تربية وإنتاج الدواجن، ومن أهمها :

- التسمين الصناعي للدواجن

- التفريخ الصناعي للبيض – .الذبح والقطع الصناعي للحوم البيضاء (مذبحة صناعية) – . تجارة بالتجزئة للحوم الدواجن الطازجة والمجمدة والمثلجة التجارة بالتجزئة للسمك

لمؤسسة «تربية الدواجن مستافى» عدة وحدات فرعية إنتاجية مختصة في التفريخ الصناعي، تربية الدواجن، الذبح والقطع الصناعي وهي:

وحدة عين تادلس بالإضافة إلى مركز الصور المختص في تربية أمهات الدواجن.

الوحدات المختصة في تربية الدواجن:

_وحدة ينارو

_وحدة حاسي ماماش

_وحدة سيدي خطاب غليزان

_وحدة بوشنتوف بالاضافة إلى مركز سيدي لحسن سيدي بلعباس

_ وحدة محضن عين النويصي

_وحدة محضن سيدي إبراهيم

_وحدة الذبح والتحويل بوقيرات

طبيعة نشاط المؤسسة :

تتمثل طبيعة نشاط مؤسسة «تربية الدواجن موستافى» في ممارسة مختلف العمليات المرتبطة بالإنتاج الداجني، حيث تغطي أنشطتها عدة مراحل من السلسلة الإنتاجية، بداية من تربية أمهات الدواجن وإنتاج بيض التفريخ، ثم إنتاج الكتاكيت، وصولا إلى تسمينها .ويتيح هذا التكامل في النشاط للمؤسسة التحكم في عدد من مراحل العملية الإنتاجية، كما يجعل أداءها مرتبطا بمدى قدرتها على التحكم في الموارد والتكاليف، خاصة تكاليف الأعلاف، والرعاية البيطرية، والطاقة، والعمالة، إضافة إلى تكاليف الإنتاج والتخزين والتوزيع .ومن هذا المنطلق، تكتسي الرقابة على العمليات المحاسبية والمالية أهمية خاصة، باعتبارها وسيلة تساعد على ضمان تسجيل العمليات بصورة صحيحة، ومتابعة التكاليف، وحماية أصول المؤسسة، وتوفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: أهداف المديرية العامة للمؤسسة:

نظرا لأهمية نشاط المؤسسة الإنتاجي حيث تعتبر مساهمة في تطور الاقتصاد الوطني فان لها عدة أهداف منها:

تحقيق الربح والعمل على إستمرارية النشاط وبقاء المؤسسة .

تلبية الحاجات الاقتصادية والاجتماعية منها توفير مناصب الشغل.

الحفاظ على المكانة السوقية وزيادة الحصة السوقية .

تلبية إحتياجات السوق الوطنية

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تربية الدواجن «موستافى»

يعد الهيكل التنظيمي من العناصر الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في تنظيم مختلف أنشطتها وتحديد العلاقات الوظيفية بين مصالحها، كما يساهم في توزيع المسؤوليات والصلاحيات وتحديد خطوط السلطة والاتصال داخل المؤسسة .وبالنظر إلى طبيعة نشاط مؤسسة «تربية الدواجن موستافى»، يمكن عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة بصورة عامة وفق التسلسل الآتي :المديرية العامة مصلحة الإدارة والموارد البشرية، المصلحة المالية والمحاسبية، المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، مصلحة التموين والمخازن، مصلحة الصيانة، مصلحة الرقابة والجودة، المصالح التقنية ويتمثل دور هذا الهيكل في تحقيق التنسيق بين مختلف المصالح، بحيث تتكامل وظائفها للوصول إلى الأهداف المحددة للمؤسسة .

المديرية العامة تتولى المديرية العامة مسؤولية الإشراف على مختلف أنشطة المؤسسة، وتعمل على وضع التوجهات العامة والسياسات التي تحكم نشاطها، إضافة إلى متابعة تنفيذ الخطط والبرامج واتخاذ القرارات اللازمة لضمان حسن سير المؤسسة .ومن أهم مهامها :تحديد الأهداف والسياسات العامة للمؤسسة .الإشراف على مختلف المصالح .اتخاذ القرارات المتعلقة بتسيير المؤسسة .متابعة النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المسطرة .ضمان التنسيق بين مختلف المصالح .تمثيل المؤسسة أمام الهيئات والجهات الخارجية.

مديرية الإدارة العامة: تنقسم الى أربع مصالح: مصلحة الموارد البشرية، المصلحة المكلفة بالإدارة، مصلحة التحصيل والشؤون القانونية، مصلحة الممتلكات. تختص مصلحة بتسيير الموارد البشرية للمؤسسة، باعتبار العنصر البشري أحد أهم الموارد التي تعتمد عليها في تنفيذ أنشطتها .وتتمثل أهم مهامها في تسيير ملفات الموظفين والعمال .متابعة الحضور والغيابات والعطل .إعداد ومتابعة مختلف الوثائق الإدارية المتعلقة بالعمال .المساهمة في عملية التوظيف وتحديد الاحتياجات من الموارد البشرية .متابعة الأجور بالتنسيق مع المصلحة المالية والمحاسبية .المساهمة في تكوين وتطوير كفاءات العاملين .

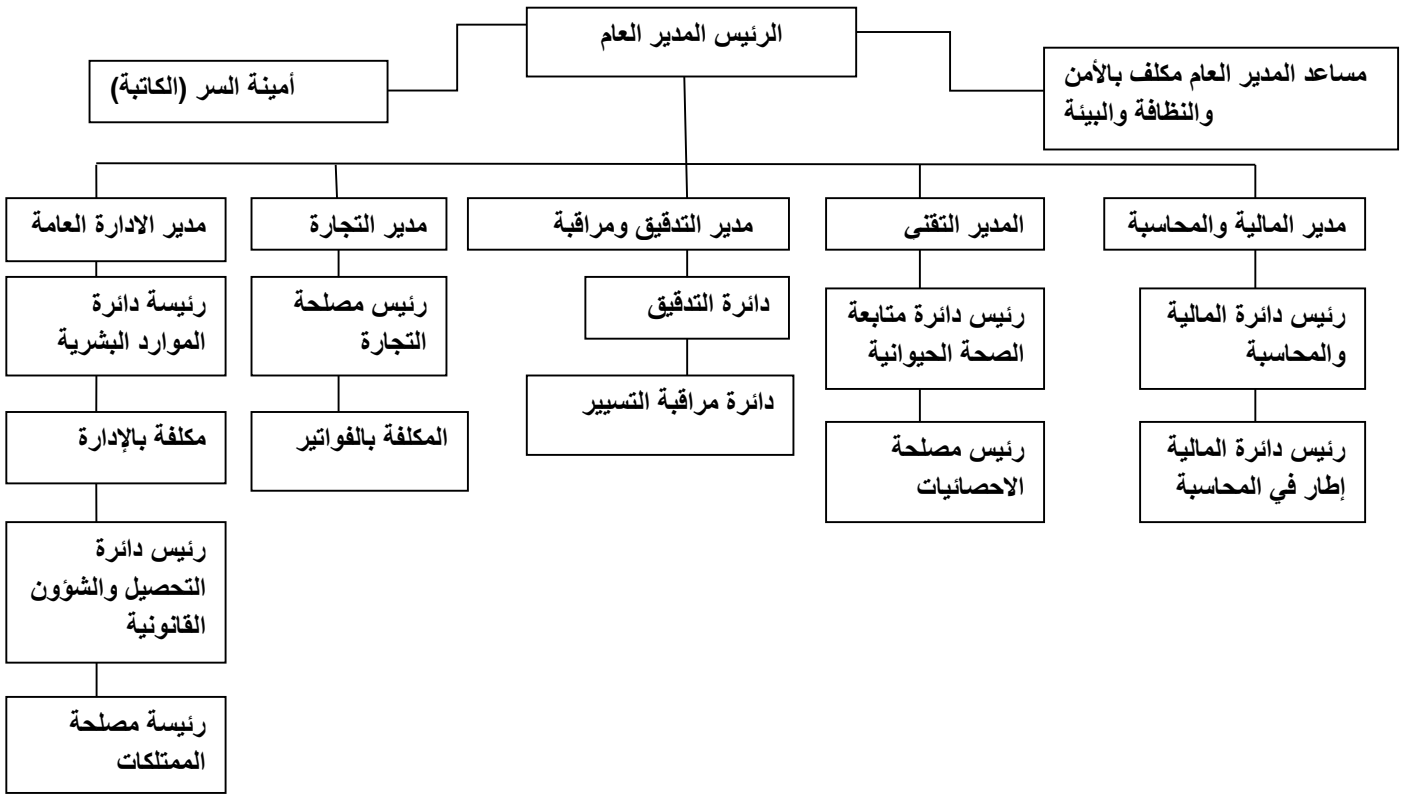
مديرية المالية والمحاسبية: تعد هذه المصلحة من أهم المصالح في المؤسسة، نظرا لدورها في تسجيل ومتابعة العمليات المالية والمحاسبية وإعداد المعلومات التي تحتاجها الإدارة في اتخاذ القرارات .وتتمثل أهم مهامها في :تسجيل العمليات المحاسبية وفقا للقواعد والإجراءات المعمول بها .متابعة الحسابات والعمليات المالية .إعداد مختلف الوثائق والسجلات

المحاسبية .متابعة عمليات التحصيل والدفع .إعداد القوائم والتقارير المالية .متابعة الخزينة والتدفقات النقدية .المساهمة في إعداد الميزانيات والتوقعات المالية .توفير المعلومات المالية للإدارة .التعاون مع المدقق أو محافظ الحسابات عند إجراء عمليات التدقيق

مديرية التجارية: تتولى المصلحة التجارية متابعة العمليات المتعلقة بتسويق منتجات المؤسسة وعلاقاتها بالزبائن .ومن أهم مهامها :إدارة عمليات توزيع الدجاج المحلي المجمد واللحوم البيضاء لتجار التجزئة وللمواطنين عبر نقاط البيع المعتمدة .متابعة عمليات بيع المنتجات .دراسة احتياجات السوق والزبائن .متابعة الطلبيات .إعداد الوثائق التجارية المتعلقة بالمبيعات .متابعة العملاء والتحصيل بالتنسيق مع المصلحة المالية .المساهمة في تطوير النشاط التجاري للمؤسسة

مديرية التقنية: متابعة الشعبتين الأساسيتين للمجمع: (قطاع إنتاج أغذية الأنعام) و(قطاع تربية الدواجن واللحوم البيضاء) والمصالح التقنية تساهم هذه المصالح في متابعة مدى احترام العمليات الإنتاجية والتقنية للإجراءات والمعايير المعتمدة، إضافة إلى مراقبة جودة المنتجات والعمليات .ومن أهم مهامها :متابعة جودة العمليات والمنتجات .مراقبة مدى احترام الإجراءات المعتمدة .اكتشاف الانحرافات والمخاطر .إعداد الملاحظات والتقارير المتعلقة بالجودة .اقتراح الإجراءات التصحيحية والتحسينية . **مديرية التدقيق ومر اقبة التسيير:** دورها فحص مدى التزام المصالح بالأنظمة الداخلية والموازنات التقديرية وضمان موثوقية المعلومات المحاسبية

الشكل رقم 09: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاقتصادية موستافي ش،ذ.أ



المبحث الثاني: طريقة التدقيق المحاسبي والاداء المالي في المؤسسة

المطلب الاول: كيفية التدقيق المحاسبي في المؤسسة:

يكون التدقيق مع بداية كل سنة بوضع برنامج يحتوي على المواضيع ذات الاولوية، اي ان معالجة التدقيق المحاسبي لها يأتي بإضافة للمؤسسة سواءا كانت بتجنب نتائج سلبية او بتحسين المردودية يتم تحديد نطاقه واهدافه بتحديد الفترة الزمنية والحدود والاجراءات وبعد المصادقة على هذا البرنامج من طرف رئيس المدير العام للمؤسسة بإعتباره المسؤول المباشر لمصلحة التدقيق الداخلي، تشرع هذه الاخيرة في تطبيق هذا البرنامج.

البرنامج السنوي للتدقيق.

هيكل التدقيق	إختصاص التدقيق	المدة	مخطط المهمة		أسماء المدققين
			تاريخ البداية	تاريخ النهاية	

عملية التحضير للتدقيق: قبل مدة 15 يوم من إنجاز المهمة مدير التدقيق يراسل مدراء لمصالح (رسالة مهمة) من أجل إعلامهم ويكون فيها تاريخ المهمة مدتها وإسم المدقق والمصالح المعنية

رسالة المهمة:

السيد: المسؤول الاول لهيكل التدقيق

هيكل التدقيق الداخلي

الرقم .....

الموضوع: موضوع المهمة

وفقا لخطة التدقيق الداخلي المعتمدة من قبل هيكل التدقيق تكلف بتدقيق (موضوع المهمة)

أهداف المهمة هي .....

ستقاد هذه المهمة من طرف .....بصفته رئيسا للمهمة، والاعضاء الاخرون في فريق التدقيق هم .....،

.....و.....

ستكون هده المهمة من يوم .../.../...إلى .../.../..... هذا التدخل في مكتبكم مقرر في الفترة الممتدة من يوم .../.../...إلى .../.../.....

سيتم إجراء إتصالات أولية معكم قريبا، ثم مع معاونيكم الرئيسين الذين نرجو منكم إبلاغهم وتحديدهم لنا .

وتتقدم لكم كل لجنة التدقيق، وانا شخصيا، بالشكر المسبق على تعاونكم الفعال في إنجاح سير هذه المهمة.

تاريخ:.....

الرئيس المدير العام

أمر المهمة:

قبل التنقل إلى المكان المراد تدقيقه ، إذا كان بوحدة من الوحدات الخدمية المذكورة سالفا يجب المصادقة على أمر بالمهمة من طرف المسؤول المباشر (إجراءات إدارية)أما إذا كان بوحدة المقر فلا داعي لهذه الاجراءات.

بعد وضع البرنامج والتبليغ تبدأ مهمة التدقيق عند الوصول يعقد إجتماع أولي مع المسؤوليين كمديرة الوحدة ورئيس المصلحة لشرح حيثيات الموضوع من أجل التقارب وتسهيل المهمة ثم التوجه إلى معاينة وفحص الوثائق ثم الإستماع إلى للعمال المعنيين للخروج بنتائج دقيقة تخدم مصلحة المؤسسة ،وبعد أخد الوقت الكافي لإنهاء العمل بإحترافية ودون الإخلال بالنظام العام للوحدة والتأكد من انها تتقيد بدليل الاستخدام الخاص بكل مصلحة ووحدة في جميع مراحل العمل مثل دليل تربية الدواجن ينص على عدة مراحل هي : كيفية تربية الدواجن مع كيفية التعامل معها والخطوات المتبعة من أجل الصحة الغدائية بمعايير عالمية بروتوكول صحي وكل هذه المراحل من أجل توثيق على أنها نفذت هناك وثائق تثبت ذلك .وفي الأخير ينعقد إجتماع مكمل للأول يتم المصادقة فيه بالإجماع بين كل الأطراف على ماتوصل إليه التدقيق المحاسبي.

إعداد التقرير :التقرير ويشمل كل النتائج والملاحظات التي دونت خلال مهمة التدقيق وتم المصادقة عليها من الأطراف المعنية، يبدأ بالمقدمة ، تشخيص الأخطاء والمخالفات ومن أين كان مصدرها دون نسيان النقاط الايجابية التي يجب الاشارة إليها ثم التوصيات الهادفة لمعالجة الاخطاء، لينتهي بخلاصة التحاليل والاستنتاجات التي تم التوصل إليه

المطلب الثاني : و اقع الاداء المالي للمؤسسة موستافي

سوف نقوم في النقاط الموالية بعرض الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج الخاص بالمؤسسة خلال الفترة 2023_ 2024

جدول رقم03 : الميز انية المفصلة لاصول المؤسسة SPA_MOSTAVI لسنة 2023_2024

التعيين	مبالغ إجمالية	إهتلاكات او مؤونات	مبالغ صافية ل ن	مبالغ صافية ل ن_1
الاصول المثبتة (غير جارية	0.00	0.00	0.00	0.00
فارق الشراء	0.00	0.00	0.00	0.00
التثبيتات المعنوية	3839894,16	2483303,82	1346590,34	1417548,92
التثبيتات العينية	5630858087,84	1314755701,11	4316102386,73	4339102386,73
اراضي	2945483115,33	0,00	2945483115,33	2945483115,33
مباني	810690973,34	518448797,79	292242175,55	302877750,50
التثبيتات العينية الاخرى	1774775187,17	796306903,32	978468283,85	991345694,91
التثبيتات الجاري إنجازها	99908812,00	0,00	99908812,00	99908812,00
التثبيتات المالية	0.00	0.00	0.00	2006910,66
السندات الموضوعة موضع المعادلة	0.00	0.00	0.00	0 .00

المساهمات الاخرى والحسابات الدائنة الملحقة	0.00	0.00	0.00	0.00
السندات الاخرى المثبتة	0,00	0.00	0.00	0.00
القروض والاصول المالية الاخرى غير الجارية	1097272,78	0.00	1097272,78	926414,55
الضرائب المؤجلة للانشطة	12431144,94		12431144,94	13565112,50
مجموع الاصول غير جارية	5648226399,72	1317249004,93	4330977394,79	4357531359,37
الاصول الجارية				
بضائع	591972170,67	597668,40	591374502,27	265715671,41
الحسابات الدائنة _الاستخدمات المماثلة	700701299,15	9192510,33	691508788,825	811015575,97
الزبائن	507011703,07	9154510,33	497857192,74	496813162,51
المدينون الاخرون	190920974,57	38000,00	190882974,57	190297328,97
ديون أخرى و ماشابه	2768621,51		2768621,51	123905084,49
الموجودات ومايماثلها	0.00	0.00	0.00	0.00
تعويض واصول مالية أخرى	0.00	0.00	0.00	0.00
الخزينة	55204218,04	0.00	55204218,04	0.00
مجموع الاصول الجارية	1347877687,86	9790178,73	1338087509,13	1100955709,93
مجموع العام للاصول	6996104087,58	1327039183,66	5669064903,92	5458527069,30

جدول رقم04: الميزانية المفصلة الخصوم المؤسسة SPA_MOSTAVI لسنة 2023_2024

التعيين	2024	2023
رؤوس أموال الخاصة	781870000.00	781870000.00
رأسمال الصادر	0.00	0.00
رأسمال غير المطلوب	0.00	0.00
العلاوات : الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	0.00	0.00
فارق إعادة التقييم	2058970488,38	1159016204,12
فارق المعادلة	0.00	0.00
نتيجة الصافية (وحصة المجمع)(01)	-211837304,22	-280741498,79
تعديل وتغيير النظام المحاسبي (المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي)	-2683026247,37	-2386713706,726
رؤوس الاموال الخاصة الاخرى ترحيل من جديد	0.00	0.00
حصة الشركة المدمجة (01)	0.00	0.00
حصة ذوي الاقلية (01)	0.00	0.00
مجموع 1	-54023063,21	173385282,87
الخصوم الغير جارية	0.00	0.00
القروضوالديون المالية	6779359,59	8585384,98

الضرائب المؤجلة والمرصود لها	0.00	0.00
الديون الاخرى الغير جارية	89687651,60	89687651,60
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سالفا	65427085,20	71395336,02
مجموع الخصوم غير الجارية (02)	161894096,39	169668372,60
الخصوم الجارية	0.00	0.00
الموردون والحسابات الملحقة	3883947935,54	3297181401,03
الضرائب	545393680,62	682349147,74
ديون أخرى	1131852254,58	1135942865,06
حزينة الخصوم الجارية	0,00	0.00
مجموع الخصوم الجارية (03)	5561193870,74	5115473413,83
المجموع العام للخصوم	5669064903,92	5458527069,30

جدول رقم 05: جدول حسابات النتائج لمؤسسة SPA_MOSTAVIلسنتي 2024_2023

التعيين	2024	2023
رقم الاعمال	1950800735,91	1578045163,54
تغير مخزونات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	342233752,76	10429366,74
الانتاج المثبت	0.00	0.00
إعانات الاستغلال	0.00	0.00
1_إنتاج السنة المالية	2294024488,67	1588474530,28
مشتريات مستهلكة	1979047341,96	1371258536,77
خدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى	117456953,97	98458070,34
2_ إستهلاك السنة المالية	209504295,93	1469716607,11
3_القيمة مضافة للاستغلال	197520192,74	118757923,17
مصاريف المستخدمين	341103887,78	323487225,41
ضرائب ورسوم ومدفوعات المشابهة	776255,57	2077349,36
4_ الفائض الاجمالي عن الإستغلال	-144359950,61	-206806651,60
المنتجات العملياتية الاخرى	31986376,15	17302981,11
الاعباء العملياتية الاخرى	28800784,66	16491587,63
تخصصات الاهتلاكات والمؤونات	70227151,84	83673955,68
إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	11688183,06	7195664,66
5_ نتيجة العملياتية	-199713327,90	-282473549,14
منتوجات مالية	0,00	90,52
مصاريف مالية	10990008,76	54702,90
6_ نتيجة مالية	-10990008,76	54612,90
7_ نتيجة العادية قبل الضريبة	-21070336,66	-282528161,52
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0,00	0,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتيجة العادية	1132967,56	-1786662,73
مجموع منتجات الانشطة العادية	2337699047,88	1612973266,57
مجموع اعباء الانشطة العادية	2549536352,10	1893714765,36
8_ نتيجة الصافية للانشطة العادية	-211837304,22	-280741498,79
العناصر غير العدية (المنتوجات)(يطلب بيانها)	0.00	0.00
العناصر عير العادية (المصاريف)(يطلب بيانها)	0.00	0.00
9_ نتيجة غير العادية	0.00	0.00
10_ نتيجة الصافية للسنة المالية	-211837304,22	-280741498,79

حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (01)		
النتيجة الصافية للمجموع المدمج		
منها حصة ذوي الاقلية (01)		
حصة المجمع (01)		

لتسهيل الدراسة قمنا بإعداد الميزانية المالية المختصرة من خلال الميزانية المفصلة :

جدول رقم 06: الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة SPA_MOSTAVIلسنتي 2024_2023

الاصول	2024	%	2023	%	التغير
القيم الثابتة	4330977394,79	%76,4	4357531359.37	79.83%	-26553964,58
قيم الاستغلال	591374502.27	%10,43	265715671.41	4.86%	325658830,59
القيم القابلة للتحقق	691508788.825	12.19%	811015575.97	14.85%	119,506,787.145
القيم الجاهزة	55204218.04	0.97%	24264462.55	0.44%	+30,939,755.49
المجموع	5669064903.92	100%	5458527069.30	100%	**+210,537,834.62**
الخصوم	2024	%	2023	%	التغير
الاموال الخاصة (حقوق الملكية)	-54023063.21	% -0.95	173385282,87	3.18%	-227,408,346.08
الخصوم غير جارية (ديون طويلة الاجل)	161894096,39	2.85%	169668372,60	3.11%	-7,774,276.21
الخصوم الجارية (ديون قصيرة الاجل)	5561193870,74	98.09%	5115473413,83	60.41%	+445,720,456.91
المجموع	5669064903,92	%100	5458527069,30	%100	**+210,537,834.62**

تحليل الميزانية المالية بواسطة النسب المالية:

1_مؤشرات السيولة:

جدول رقم 07: يوضح نسب السيولة لمؤسسة SPA_MOSTAVIلسنتي(2023_2024)

النسب	العلاقة	2024	2023
نسبة السيولة العامة	الاصول الجارية /الخصوم الجارية	%0,24	0.22%
نسبة السيولة السريعة (المختصرة)	الاصول الجارية –مخزونات /الخصوم الجارية	0,13	0,16
نسبة السيولة الحالية (الفورية)	النقدية / إجمالي الخصوم الجارية	0,0099	0,0047

2_مؤشرات المديونية :

جدول رقم 08: يوضح نسب المديونية لمؤسسة SPA_MOSTAVIلسنتي(2023_2024)

النسب	**العلاقة**	**2024**	**2023**
نسبة الديون إلى إجمالي الاصول	المطلوبات المتداولة +المطلوبات طويلة الاجل ×100/إجمالي الاصول	%100,95	96.82%
نسبة الديون إلى حقوق الملكية	إجمالي الديون ×100/حقوق الملكية	-105,94	%30,48
معدل تغطية الفوائد	صافي الربح قبل الفوائد والضريبة / الفوائد المدفوعة	-18,17	-5255,18

3_مؤشرات النشاط :

جدول رقم 09: يوضح نسب النشاط لمؤسسة SPA_MOSTAVIلسنتي(2023_2024)

النسب	**العلاقة**	**2024**	**2023**
معدل دوران مجموع الاصول	صافي المبيعات / مجموع الاصول الصافية	0,344	0,289
معدل دوران المخزون	تكلفة المبيعات / متوسط رصيد المخزون	4.618	1.940
معدل دوران المدينين (العملاء)	صافي المبيعات الاجلة /متوسط المدينون	2,60	/
معدل دوران الموردون	صافي المشتريات الاجلة / متوسط الدائنين	0,616	/

متوسط رصيد المخزون= رصيد اول المدة+رصيد اخر المدة / 2=مخزونات سنة 2023+مخزونات 428545086=2/2024

معدل دوران المخزون باليوم =360 / معدل دوران المخزون =360/4.618=78يوم لسنة 360،2024/1,94=186يوم لسنة 2023

متوسط المدينين =حسابات الدائنة (2024)+حسابات الدائنة

(2023)/2=811015575,97+691508788,825/2=751262182,3975

معدل دوران الزبائن باليوم =360/2,60=138يوم لسنة 2024

متوسط الدائنون =الموردون والحسابات الملحقة (2024)+الموردون والحسابات

الملحقة2023/2=(3297181401.03+3883947935.54)/2=3590564668,285

صافي المشتريات الآجلة = المشتريات المستهلكة +الخدمات الخارجية

معدل دوران الموردون باليوم=360 / معدل دوران الموردون

لانحسب معدل، الزبائن والموردون لسنة 2023 لأنه لا يوجد معطيات ميزانية 2022

4_ مؤشرات الربحية :

جدول رقم 10:يوضح نسب الربحية لمؤسسة SPA_MOSTAVI لسنتي(2023_2024)

النسب	العلاقة	سنة 2024	سنة2023
الربحية على الاصول	نتيجة الصافية /إجمالي الاصول	-0,03736	-0,051431
الربحية على الاموال الخاصة	نتيجة إجمالية /اموال خاصة	-1,61917	3,9212
نسبة الربح الصافي	نتيجة صافية /رقم الاعمال	-0,10853	-0,1779

5_مؤشرات التمويل:

جدول رقم 11: يوضح نسبة الربحية لمؤسسة SPA_MOSTAVI لسنتي(2023_2024)

النسب	العلاقة	سنة 2024	سنة2023
نسبة التمويل الدائم	اموال دائمة / اصول غير جارية	0,02490	0,07872
نسبة التمويل الخاص	اموال خاصة /الاصول غير جارية	-0,01247	0,03978
نسبة الاستقلالية مالية	اموال خاصة / مجموع الديون	-0.94%	3.28%
نسبة الملاءمة (القدرة على السداد)	مجموع الديون / مجموع الاصول	1,009529	0,9682

6_مؤشرات المردودية:

جدول رقم 12 يوضح نسب المردودية لمؤسسة SPA_MOSTAVI لسنتي(2023_2024)

النسب	العلاقة	سنة2024	سنة2023
المردودية الاقتصادية	الربح الصافي / الاموال الخاصة	-0,1085	-0,1779
المردودية المالية	نتيجة الاستغلال/إجمالي الاصول	-0,03522	-0,05175
المردودية التجارية	نتيجة صافية/رقم الاعمال	-0,07396	-0,1310

حساب وتحليل مؤشرات التوازن المالي

تعتمد المالية الحديثة على القواعد الهيكلية الثلاث للتوازن المالي: رأس المال العامل الصافي الإجمالي(FRNG) ، احتياجات رأس المال العامل(BFR) ، والخزينة الصافية.(TN)

جدول رقم 13: حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة SPA_MOSTAVIلسنتي(2023_2024)

المؤشر المالي	العلاقة	سنة 2024	سنة 2023
التمويل الدائم	الاموال الخاصة +الخصوم الغير جارية	107,871,033.18	343,053,655.47
الاصول غير الجارية	القيمة الصافية للتثبيتات	4,330,977,394.79	4,357,531,359.37
راسمال العامل الصافي الاجمالي FRNG	التمويل الدائم –الاصول غير جارية	-4,223,106,361.61	-4,014,477,703.90
الاصول الجارية (خارج الخزينة)	مخزونات +الحسابات الدائنة	1,282,883,291.095	1,076,731,247.38
الخصوم الجارية (خارج الحزينة)	الديون قصيرة الاجل	5,561,193,870.74	5,115,473,413.83
إحتياجات راسمال العامل BFR	الاصول الجارية – الخصوم الجارية	-4,278,310,579.645	-4,038,742,166.45
خزينة الاصول	القيم الجاهزة والنقدية	55,204,218.04	24,264,462.55
خزينة الخصوم	السحوبات على المكشوف والديون البنكية الفورية	00	00
الخزينة الصافية	خزينة الاصول –خزينة الخصوم	55,204,218.04	24,264,462.55

المطلب الثالث : نتائج دراسة المؤسسة

أولا: الإيجابيات

التسلسل الهرمي الواضح ووحدة القيادة: يتميز الهيكل التنظيمي بوجود رأس هرم واضح يتمثل في "الرئيس المدير العام"، تتفرع عنه مديريات رئيسية تغطي كافة جوانب النشاط (مديرية الإدارة العامة، المديرية المالية والمحاسبية، المديرية التجارية، المديرية التقنية، ومديرية التدقيق ومراقبة التسيير)، مما يضمن تدفق التوجيهات بوضوح وسهولة اتخاذ القرار.

فصل مهام الرقابة والتسيير: من أبرز نقاط القوة في هيكل المؤسسة استحداث **"مديرية التدقيق ومر اقبة التسيير"** المرتبطة مباشرة بالإدارة العليا، وهو ما يعزز الشفافية، ويضمن فحص مدى التزام المصالح بالأنظمة الداخلية، ويقلل من الأخطاء والانحرافات.

على الرغم من الأزمة الهيكلية الحادة، يمكن قراءة بعض النقاط من زاويتها التقنية بحذر:

احتياج رأس المال العامل (BFR) السالب (-4.28 مليار دج)

في الظروف العادية، قد يشير BFR السالب إلى أن نشاط المؤسسة يولد موارد قصيرة الأجل (مثل الاعتماد على الديون التجارية أو تحصيل النقد من العملاء بسرعة أكبر من سداد الموردين)، مما يخفف مؤقتا من الضغط النقدي المباشر للتشغيل.

المرونة المؤقتة في تمويل الدورة التشغيلية:

الاعتماد على تسهيلات الموردين (رغم مبالغته) ساهم في إبقاء النشاط مستمرا لفترة أطول دون إغلاق فوري، رغم انعكاساته السلبية العميقة لاحقا.

ثانيا: سلبيات ومخاطر نتائج الدراسة (الوضع المالي الهش)

تمثل السلبيات الجانب الأكبر والمهيمن على نتائج الدراسة، حيث تواجه المؤسسة تحديات تهدد بقاءها:

تآكل الأموال الخاصة -54 مليون دج:

خسارة كامل رأس المال والمقررات الاحتياطية ودخول المؤسسة في منطقة رأس المال الخاص السالب، مما يعني قانونيا وتقنيا استنفاد ملاءة المؤسسة المالية.

عجز حاد في رأس المال العامل FRNG -4.22 مليار دج :

انعدام التوازن المالي الطويل الأجل تماما، حيث لم تعد الموارد الدائمة تغطي الأصول الثابتة، مما يفرض تمويل الأصول الاستثمارية بديون قصيرة الأجل (قاعدة مالية خاطئة وخطيرة)

فترة سداد موردين مفرطة وطويلة جداً (616 يوماً):

عجز شبه تام عن الوفاء بالتزامات الديون التجارية في مواعيدها، وهو ما يعكس تعطلا كبيرا في الثقة مع الموردين ومخاطر عالية لرفع قضايا قانونية أو توقف التوريد.

انهيار مؤشرات السيولة (0.24)

امتلاك المؤسسة لسيولة وأصول متداولة تعادل فقط ربع التزاماتها قصيرة الأجل، مما يضعها في خطر عجز فوري عن الدفع .

مؤشر المديونية الإجمالية المرتفع (100.95%)

تجاوز الديون لإجمالي أصول المؤسسة، مما يجعلها تحت طائلة الإفلاس التقني وانعدام الأمان التام للمقرضين والمساهمين.

خلاصة :تتفوق السلبيات جذريا على الإيجابيات الضعيفة والمؤقتة؛ فالمؤسسة تعاني من أزمة هيكلية عميقة تهدد استمراريتها وتتطلب إعادة هيكلة شاملة وجذرية لعناصر التمويل والتشغيل.

المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي في المؤسسة

المطلب الاول : تدقيق الميزانية المالية

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

_ إعادة إحتساب بالأرقام من أجل التحقق من صحة الاصول الثابتة، وذلك بمطابقة المجاميع والحسابات الرئيسية.

_ التحقق من الملكية والتقييم

_التحقق من الوجود الحقيقي للأصول.

_الفحص المستندي.

الاجراءات التحليلية: مطابقة نتائج الارصدة والحسابات سنة 2023 مع سنة 2024

تحليل جانب الأصول (هيكل الاستثمار):

إجمالي الأصول :ارتفع إجمالي الأصول من 5.45مليار دج سنة 2023 إلى 5.66مليار دج سنة 2024، بزيادة مالية قدرها 210.5+مليون دج (معدل نمو يقارب 3.86%)، مما يعكس توسعا طفيفا في حجم النشاط أو الأصول.

الأصول غير الجارية (القيم الثابتة):سجلت انخفاضاً طفيفاً من 4.35مليار دج (79.83%)إلى 4.33مليار دج .(76.40%)

يشير هذا التراجع الطفيف (-26.5 مليون دج) إلى عدم وجود استثمارات كبرى جديدة في التجهيزات أو الأصول الثابتة خلال هذه الفترة، أو أن معدل الاهتلاك (الإهلاك) يفوق قيمة الاستبدال أو التجديد.

الأصول الجارية (أصول التداول):

قيم الاستغلال (المخزونات) شهدت قفزة نوعية وكبيرة من **265.7مليون دج** (4.86%)إلى **591.3مليون دج** (10.43%)، بزيادة معتبرة قدرها **325.6+مليون دج**)أكثر من مضاعفة القيمة.

هذا الارتفاع الكبير قد يفسر إما بتوسع النشاط التجاري وتأمين مخزونات إضافية، أو بوجود **تضخم في المخزون** (بضائع راكدة أو بطيئة الحركة) وهو ما يستدعي الحذر نظراً لتأثيره المباشر على السيولة.

القيم القابلة للتحقق (الزبائن والمدينون): انخفضت من **811مليون دج** إلى **691.5مليون دج** 119.5-)مليون دج). وهو مؤشر إيجابي نسبيا يعكس تحسنا في عمليات تحصيل الديون من الزبائن وتقليص الآجال.

القيم الجاهزة (الخزينة) ارتفعت من **24.2مليون دج** إلى **55.2مليون دج** (30.9+مليون دج)، مما يظهر تحسنا طفيفا في السيولة المتاحة فوريا، رغم أنها تبقى نسبيا ضئيلة مقارنة بحجم الميزانية الإجمالي.

<u>.2تحليل جانب الخصوم (هيكل التمويل)</u>

الأموال الخاصة (حقوق الملكية): حدث التحول الأكثر خطورة هنا؛ حيث هوت الأموال الخاصة من **173.3مليون دج**)موجبة بنسبة 3.18%) سنة 2023 إلى **54-مليون دج**)سالبة بنسبة -0.95%) سنة 2024، مسجلة تراجعا صارخا بقيمة -**227.4مليون دج**.

وقوع الأموال الخاصة في المنطقة السالبة يعني **تآكل رأس المال بالكامل** نتيجة تراكم الخسائر السابقة، وهو ما يعرف قانونيا واقتصاديا بـ**"وضعية إفلاس تقني أو شبه إفلاس"**، حيث أصبحت الديون تفوق مجموع الأصول المملوكة للمؤسسة.

الخصوم غير الجارية (الديون طويلة/متوسطة الأجل):انخفضت انخفاضا طفيفا من **169.6مليون دج** إلى **161.8مليون دج** 7.7-)مليون دج)، مما يدل على التزام المؤسسة بسداد جزء من ديونها طويلة الأجل أو عدم لجوئها لقروض هيكلية جديدة.

الخصوم الجارية (الديون قصيرة الأجل):تشكل العبء الأكبر والأخطر في الميزانية؛ فقد ارتفعت من **5.11مليار دج** (93.71%)إلى **5.56مليار دج** (98.10%)، بزيادة قدرها **445.7+مليون دج**.

تعتمد المؤسسة بشكل شبه كلي (98.1%) على الديون قصيرة الأجل (مثل ديون الموردين، القروض البنكية قصيرة الأجل، أو الديون المتراكمة) لتمويل نشاطها وأصولها، في ظل غياب شبه تام للتمويل الذاتي أو الأموال الخاصة تحليل مؤشرات السيولة بناء على جدول حسابات النتائج (TCR) لمؤسسة "موستافي" لتربية الدواجن للسنتين (2023 و 2024)، يمكننا الآن ربط الأداء العملياتي والتجاري بالوضعية المالية الهيكلية الصعبة التي سبق تحليلها (الميزانية ومؤشرات التوازن)

تحليل النشاط التجاري ونمو الإنتاج (المؤشرات الإيجابية نسبياً)

رقم الأعمال (الإيرادات):ارتفع بملحوظة من **1.57مليارد ج** في 2023 إلى **1.95مليارد ج** في 2024، محققا نسبة نمو معتبرة تقارب .**23.6%**هذا يدل على زيادة في حجم المبيعات أو تحسن الأسعار في سوق الدواجن.

إنتاج السنة المالية :قفز من **1.58مليارد ج** إلى **2.29مليارد ج**، مدعوما ليس فقط برقم الأعمال، بل أيضا بالتغير الإيجابي الكبير في مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع والذي انتقل من 10.4 مليون دج إلى **342.2مليون دج** سنة 2024.

القيمة المضافة للاستغلال :تحسنت إيجابيا من **118.7مليون دج** سنة 2023 إلى **197.5مليون دج** سنة 2024. هذا يعني أن المؤسسة أصبحت تخلق ثروة أكبر بعد خصم استهلاكات المواد والخدمات الخارجية، وهو مؤشر تحسن في كفاءة الاستغلال المباشر.

الأعباء و"الفائض الإجمالي عن الاستغلال (EBE) "السلبي:

على الرغم من تحسن القيمة المضافة، إلا أن الهيكل المالي للمؤسسة يرتطم بعتبة تكاليف باهظة تلغي هذه الأرباح:

مصاريف المستخدمين (الأجور): بلغت **323.4مليون دج** سنة 2023 وارتفعت إلى **341.1مليون دج** سنة 2024.

الفائض الإجمالي عن الاستغلال :(EBE) ظل سالبا بعمق؛ حيث سجل **206.8-مليون دج** سنة 2023 وتحسن طفيفا إلى -**144.3مليون دج** سنة 2024.

بما أن الـ (EBE) سالب، فهذا يعني أن نشاط الاستغلال الأساسي للمؤسسة لا يغطي أعباء الموظفين والأعباء الجارية الأساسية؛ فكل عملية إنتاج وبيع تتم تكلف التشغيل فيها أعلى بكثير من العائد النقدي المباشر قبل حساب الاهتلاكات.

النتيجة العملياتية والنتيجة الصافية :

النتيجة العملياتية :ظلت سالبة وكبيرة بـ **199.7-مليون دج** سنة 2024 (مقارنة بـ -282.4 مليون دج في 2023)، وذلك بعد إضافة الأعباء والمنتجات العملياتية الأخرى واحتساب مخصصات الاهتلاكات والمؤونات (حوالي 70.2 مليون دج).

النتيجة المالية :انتقلت إلى السالب مسجلة **10.99-مليون دج** سنة 2024 (مقارنة بصفر تقريبا في 2023)، مما يعكس ارتفاع تكاليف الأعباء المالية الناتجة عن حجم الديون المتراكمة.

النتيجة الصافية للسنة المالية :سجلت خسارة صافية فادحة قدرها **211.8-مليون دج** سنة 2024 (تضاف إلى خسارة -280.7 مليون دج في 2023).

الربط المباشر بين حسابات النتائج ووضعية الميزانية (لماذا انهارت الأموال الخاصة)

من خلال ربط جدول حسابات النتائج بالميزانية التي درسناها سابقا، تتضح الصورة الكاملة للأزمة:

أصل تآكل الأموال الخاصة (إلى -54 مليون دج :(الخسائر الصافية المتراكمة الضخمة والمتكررة (أكثر من 211 مليون دج في 2024 وحدها، وأكثر من 280 مليون دج في 2023) هي التي استنزفت رأس المال بالكامل وحولت الأموال الخاصة إلى قيمة سالبة.

فخ المخزون وزيادة الإنتاج :القفزة الكبيرة في "تغير المخزونات" (+342 مليون دج) تفسر لماذا تضخمت مخزونات المؤسسة في الميزانية؛ فالمؤسسة تنتج وتخزن بكميات ضخمة، ولكن ببطء أو بتكلفة إنتاج تفوق القيمة السوقية الحقيقية للاسترداد، مما يعطل السيولة ويراكم الأعباء.

الاعتماد على الموردين لتمويل الخسائر :نظرا لأن الاستغلال يحقق خسائر تشغيلية (EBEسالب), فلا توجد تدفقات نقدية داخلية لتغطية التكاليف أو سداد الديون، مما جعل الإدارة تلجأ حصريا إلى (**الموردين** ديون قصيرة الأجل تقارب 5.5 مليار دج) لتمويل استمرار النشاط وشراء الأعلاف أو مستلزمات تربية الدواجن.

المطلب الثاني : تدقيق مؤشرات التوازن المالي

1_تحليل مؤشرات السيولة

تظهر مؤشرات السيولة لدى مؤسسة "موستافي" عجزا حادا وهيكليا في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل:

نسبة السيولة العامة (الأصول الجارية / الخصوم الجارية):سجلت **0.22%**سنة 2023 و **0.24%**سنة 2024. هذه النسب منخفضة للغاية (والمفترض أن تكون أكبر من 100% أو 1)، مما يعني أن كل دين قصير الأجل بقيمة 100 دينار لا يقابله سوى أقل من ربع دينار من الأصول الجارية للإصلاح.

نسبة السيولة السريعة (باستبعاد المخزون):بلغت **0.16**سنة 2023 وتراجع إلى **0.13**سنة 2024. هذا يؤكد أن المؤسسة غير قادرة على تسديد ديونها القصيرة حتى لو باعت جزءا من أصولها المتداولة، لأن المخزون يشكل الجزء الأكبر من أصولها الجارية ولا يمكن تحويله فورا لنقدية.

السيولة الفورية (النقدية / الخصوم الجارية):رغم تحسنها الطفيف من **0.0047**إلى **0.0099**، إلا أنها تقارب الصفر، مما يعكس شحا شديدا في الخزينة الفورية الجاهزة.

2_تحليل مؤشرات المديونية والتمويل

تعكس هذه المؤشرات وضعية مالية شديدة الخطورة:

نسبة الديون إلى إجمالي الأصول :ارتفعت من **96.82%**سنة 2023 إلى **100.95%**سنة 2024 (وتجاوزت 100%!). هذا يعني أن إجمالي ديون المؤسسة بات يفوق قيمة أصولها الكلية نتيجة تآكل الأموال الخاصة.

نسبة الديون إلى حقوق الملكية :تحولت إلى قيمة سالبة **105.94%**-سنة 2024 (بعد أن كانت 30.48% سنة 2023)، وذلك بسبب انتقال الأموال الخاصة إلى المنطقة السالبة (خسائر مرحلة متراكمة تلتهم رأس المال بالكامل).

نسبة الاستقلالية المالية :تراجعت إلى **0.94%**-سنة 2024، مما يعني فقدان الاستقلالية المالية التامة واعتمادا كليا على الغير (الموردون والبنوك) في تمويل النشاط.

3 _تحليل مؤشرات النشاط (دورة الاستغلال والتدفقات)

معدل دوران المخزون (باليوم)تحسن ملحوظ في سرعة بيع المخزون؛ حيث انخفضت المدة التي تبقى فيها البضاعة مخزنة من **186يوما** سنة 2023 إلى **78يوما** سنة 2024 (معدل الدوران ارتفع من 1.94 إلى 4.61). هذا يشير إلى تحسن في حركة المبيعات وتصريف المنتجات (الدواجن)

معدل دوران الزبائن (العملاء) يستغرق تحصيل الأموال من الزبائن في **138 يوماً** (حوالي 4 أشهر ونصف)، وهو أجل طويل نسبيا يشكل ضغطا على السيولة.

معدل دوران الموردين :يعكس اعتمادا كبيرا على تمويل الموردين (المشتريات الآجلة)، حيث تمول المؤسسة نشاطها عبر تأخير سداد مستحقات الموردين التي تصل إلى مبالغ ضخمة (حوالي 3.5 مليار دج في المتوسط.(

4_تحليل مؤشرات المردودية والربحية

المردودية التجارية (النتيجة الصافية / رقم الأعمال):تراجعت من **13.10%**-إلى **7.39%**-سنة 2024. ورغم أن الخسارة كنسبة من المبيعات تقلصت قليلا، إلا أن المؤسسة ما زالت تحقق خسائر صافية من كل عملية بيع.

المردودية المالية والاقتصادية :تسجل أرقاما سالبة مستمرة (فالمردودية الاقتصادية سجلت **3.52%**-سنة 2024)، مما يعني أن الأصول المستثمرة لا تدر أرباحا كافية بل تؤدي إلى تدمير القيمة.

5_تحليل مؤشرات التوازن المالي FRNG و BFR وTN

يسجل مؤشر رأس المال العامل الصافي الإجمالي (FRNG) قيمة سالبة حادة قدرها 4,014,477,703.90-دج سنة 2023، وتزداد حدة هذا العجز سنة 2024 لتبلغ 4,223,106,361.61-دج .يعود هذا الخلل إلى عدم كفاية الموارد المباشرة طويلة الأجل لتمويل التثبيتات والأصول غير الجارية للمؤسسة .انخفض التمويل الدائم من 343.05 مليون دج إلى 107.87 مليون دج نتيجة لتآكل الأموال الخاصة، في حين تقارب الأصول غير الجارية حاجز 4.33 مليار دج، وهي المتمثلة في العقارات، الأراضي، المذابح ومعدات التربية والتسمين .من الناحية الاقتصادية، تخرق المؤسسة القاعدة الذهبية للتوازن المالي التي تشترط تمويل الأصول طويلة الأجل بموارد دائمة مساوية لها على الأقل .يعكس هذا الوضع لجوء المؤسسة إلى الائتمان التجاري والديون قصيرة الأجل لتمويل استثماراتها الثابتة، مما يضعها تحت ضغط اختناق هيكلي يهدد استمراريتها التشغيلية

في المقابل، يسجل مؤشر احتياجات رأس المال العامل (BFR) قيمة سالبة ضخمة بلغت 4,038,742,166.45-دج سنة 2023 و-4,278,310,579.645 دج سنة 2024 .في النظرية المالية الكلاسيكية، يعتبر BFRالسالب مؤشرا إيجابيا يعبر عن فائض في موارد الاستغلال يتيح تمويل النشاط دون الحاجة لسيولة إضافية؛ غير أن تحليل الوضع الميداني لمؤسسة "موستافي" يكشف أن هذه السلبية لا تعود إلى كفاءة إدارة المخزون أو سرعة التحصيل، بل تترتب عن التراكم المفرط للديون قصيرة الأجل تجاه الموردين والمجمع الأم .تجاوزت الخصوم الجارية 5.56 مليار دج في مقابل أصول جارية استغلالية لا تتعدى 1.28 مليار دج .يعكس ذلك اعتماد المؤسسة على تأخير دفع مستحقات موردي الاعلاف والكتاكيت كآلية اضطرارية لتغطية عجزها الهيكلي.

تظهر الخزينة الصافية (TN) موجبة بقيمة 24,264,462.55+دج سنة 2023 وتتضاعف إلى 55,204,218.04+دج سنة 2024 .تعد هذه الموجبية ظاهرة مضللة اقتصاديا ولا تعبر عن رفاهية مالية أو تدفقات نقدية ناتجة عن الأرباح التشغيلية؛ بل هي النتيجة الحسابية المباشرة لكون العجز في احتياجات رأس المال العامل أعمق من العجز في رأس المال العامل)

.(BFR>FRNGتمثل السيولة المتوفرة في الحسابات البنكية والصندوق أموالا مجمدة ناتجة عن عدم تسديد مستحقات الموردين والضرائب، وليست نتاج كفاءة أداء مالي صحي.

المطلب الثالث : تفسيروتحليل نتائج الدراسة

من خلال قيامنا بالدراسة النظرية اردنا تأكيد وتدعيم صحة النتائج المتوصل إليها عن طريق إسقاط الجزء النظري على الواقع ، وقد وقع الإختيار على المؤسسة تربية الدواجن MOSTAVI كمؤسسة للدراسة التطبيقية ، حيث تم التعرف على لمحة تاريخية عنها وأهم أقسام المؤسسة وهيكلها التنظيمي. وبفحص وتقييم النظام الرقابي للمؤسسة وبعد القيام بالتدقيق المحاسبي تم التوصل إلى:

انعدام التوازن المالي الهيكلي :الميزانية تعاني من خلل فادح في قاعدة التوازن المالي؛ فالأصول الثابتة الطويلة الأجل يتم تمويلها بديون قصيرة الأجل (بسبب سالبيه الأموال الخاصة وغياب التمويل الدائم الكافي)، وهو ما يضع المؤسسة تحت ضغط سيولة حاد ومستمر.

مخاطر الاستغلال :قفزة المخزونات المقترنة بزيادة الديون قصيرة الأجل (الموردين غالباً) تعني أن المؤسسة ربما تمول مخزونها من جيوب الموردين، مما قد يسبب أزمات ثقة وتوقفات في حال طالب هؤلاء الدائنون بمستحقاتهم.

إعادة هيكلة الديون التجارية العاجلة :التفاوض مع الموردين الكبار لتحويل جزء من الديون قصيرة الأجل المتراكمة (البالغة 5.5 مليار دج) إلى ديون متوسطة الأجل لرفع الضغط المباشر عن الخزينة.

ضخ أموال جديدة لزيادة رأس المال :إقناع الشركاء الحاليين أو جلب مستثمرين جدد لضخ أموال تغطي الخسائر المتراكمة وتخرج الأموال الخاصة من المنطقة السالبة (حالية -54 مليون دج)

تحسين سياسة التحصيل (الزبائن): تقليص آجال تحصيل الديون من الزبائن من 138 إلى أقل من 60 يوما عبر تقديم حوافز للدفع الفوري لتحرير سيولة نقدية ضرورية لتشغيل المزرعة.

إعادة هيكلة الديون :محاولة تحويل جزء من الديون قصيرة الأجل إلى ديون متوسطة أو طويلة الأجل لتخفيف ضغط الخزينة.

معالجة المخزون :تصفية المخزون الراكد لتحويله إلى سيولة نقدية تخفف من حدة الديون.

زيادة رأس المال :إدخال شركاء جدد أو ضخ أموال إضافية من المساهمين لإخراج الأموال الخاصة من المنطقة السالبة وإعادة التوازن للميزانية.

خاتمة عامة

الخاتمة :

تسعى اي مؤسسة سواءا كانت خدماتية ، صناعية او تجارية إلى المحافظة على حياتها وإستمرارها في مجال المنافسة وذلك بالتركيز على تحقيق اهدافها المسطرة بالاعتماد على الوظائف الإدارية من تخطيط ،رقابة ،وتدقيق .....إلخ ومن خلال دراستنا لموضوع أثر التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الإقتصادية ، فقد حاولنا معالجة الإشكالية التي تدور معالمها حول مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية فقد تم التطرق في الفصل الاول إلى الإطار النظري للتدقيق فمن خلاله تبين لنا اهميته كونه وظيفة تعمل على كشف الغش والاخطاء والتنافس مع القوانين ، كما تبين لنا أهمية الدور الذي يقوم به المدقق وأهمية التزاماته بالواجبات التي نصت عليها القوانين المنظمة للمهنة وأهم الخطوات التي يقوم بها من خلال عملية التدقيق .

اما الفصل الثاني الذي يتمحور حول الاداء المالي الذي يعتبر بدوره أمر ضروري الذي يمكن بواسطته مراقبة نشاط المؤسسة و إتخاذ القرارات التصحيحية الازمة من إتباع الخطوات ومؤشرات نسب مقيدة يلتزم بها المحلل من أجل الوصول إلى نتائج والوقوف على نقاط القوة والضعف.

في حين تناولنا في الفصل الثالث بدراسة لواقع مهنة التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لتربية الدواجن MOSTAVI بمستغانم وقد تم التركيز على الجانب المالي والمحاسبي وإختيار التدقيق المحاسبي كوسيلة لتحسين الاداء كون المعلومة المحاسبية أداة لإتخاذ القرارات والمراقبة داخل المؤسسة لذلك قمنا بجمع كافة المعطيات النظرية حول موضوع دراستنا ودعمناها بحصيلة من المعلومات الخاصة بالدراسة الميدانية والتي ساعدتنا في الوصول إلى نتائج مرجوة من أجل إعداد نموذج لتقرير المدقق.

النتائج :من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة موستافي خلا الفترة المدروسة 2024/2023تم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج النظرية :

_إن إستعمال وظيفة التدقيق المحاسبي في تحليل الاداء المالي داخل المؤسسة له دور مهم للوصول إلى الصورة الصحيحة للمؤسسة وكذا معرفة المركز المالي خلال كل فترة .

_ الرقابة الداخلية هي الاساس التي يعتمد عليه المدقق عند وضع خطة العمل والتقليل من نقاط الضعف وعدم إرتكاب الاخطاء ومنع حدوث أي تلاعب داخل المؤسسة .

_إن كفاءة الوظيفة المالية وفعاليتها في أداء نشاطها ينعكس إيجابيا على تحقيق المردودية والعمل على تحسينها .

_تسمح عملية التحليل المالي بإعطاء قراءة شاملة للوضعية المالية ومنه التوصل إلى قرارات تساهم في تحسين أداء المؤسسة.

_ تعتبر مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية من أهم الادوات التي يعتمد عليها المدقق المحاسبي في عملية إعداده لتقرير الوضعية المالية لأي مؤسسة .

النتائج الميدانية :

لاتحقق المؤسسة التوازن المالي خلال الفترة المدروسة من ناحية المؤشرات

نسب التمويل والمديونية : تعكس هذه المؤشرات وضعية مالية شديدة الخطورة .

نسب السيولة : تظهر مؤشرات السيولة لدى مؤسسة "موستافي" عجزاً حاداً وهيكلياً في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

نسب النشاط : هناك إنخفاض مستمر في الاداء التشغيلي للمؤسسة راجع ذلك إلى سوء توزيع مواردها المالية توزيعا مناسبا على مختلف الاصول .

نسب المردودية والربحية : لاتحقق المؤسسة مردودية ربحية وإستقلالية مالية خلا ل هذه السنوات المدروسة ويتضح ذلك من خلال النتائج السلبية ، وعدم قدرتها على إلتزاماتها الطويلة الاجل .

الهيكل التنظيمي : يتميز بوجود رأس هرم واضح يتمثل في الرئيس المدير العام مما يضمن تدفق التوجيهات بوضوح وسهولة إتخاد القرارات ، من ابرز نقاط القوة إستحداث مديرية التدقيق ومر اقبة التسيير المرتبطة مباشرة بالادارة العليا ، تغطية شاملة للوظائف الحيوية لانه يتضمن مصالح متخصصة دقيقة .

النتيجة الصافية: إيجابية النتيجة لا تعني ولا تعبر عن رفاهية مالية أو تدفقات نقدية ناتجة عن الأرباح التشغيلية، بل هي النتيجة الحسابية المباشرة لكون العجز في احتياجات رأس المال العامل أعمق من العجز في رأس المال العامل) .

_ تقرير المدقق المحاسبي له دور في الكشف عن مناطق الخلل، والعمل على إتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل الحد منها

التأكد من صحة الفرضيات :

صحة الفرضية الاولى: أثبتت الدراسة الميدانية، بشكل يقطع الشك ان العلاقة بين التدقيق المحاسبي والاداء المالي هي علاقة طردية، فمع العلم ان المؤسسة لها فرع خاص للتدقيق ومر اقبة التسيير

لم تثبت صحة الفرضية الثانية: إذ ان الاعتماد على المؤشرات المالية لم يؤدي إلى تقييم الاداء المالي لمؤسسة موستافي بشكل نهائي وتام

صحة الفرضية الثالثة: لان أدوات المدقق المحاسبي في تقييم الاداء المالي والتي تعتمد على وثائق مالية (ميزانيات مالية، جدول حسابات نتائج.... والمعالجة بطريقة موضوعية) تساهم من خلال تقريريبين الوضع المالي للمؤسسة.

صحة الفرضية الرابعة : نلاحظ ان هناك صعوبات في تدقيق الحسابات في مؤسسة موستافي ، وراجع ذلك إلى عدم التنسيق بين الوحدات وتأخيرتسليم البيانات بينها مما يثبت صحة الفرضية ان هناك صعوبة في تدقيق الحسابات في المؤسسة .

التوصيات:

المؤسسة حاليا تعاني من عسرمالي وهيكلي حاد ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى تراكم الخسائروتأكل راس المال الخاص والإعتماد المفرط على ديون الموردين لتمويل الاصول الثابتة.

_ إعادة هيكلة راس المال ، ضخ دماء جديدة عن طريق زيادة راس المال اودخول شركاء جدد لتغطية الاموال الخاصة السالبة وتحويل جزء من الديون إلى أسهم .

_ إعادة جدولة الديون : التفاوض مع الموردين والدائنين لتحويل جزء من الديون القصيرة الاجل إلى ديون متوسطة او طويلة الاجل لتخفيف الضغط على الخزينة

_مواصلة خطة رفع الكفاءة التشغيلية: الاستمرارفي تحسين معدلات دوران المخزون وزيادة رقم الاعمال للوصول إلى عتبة الربحية وتحويل هامش الربح إلى قيمة موجبة

أفاق الدراسة:

يعتبرالتدقيق المحاسبي والاداء المالي من المجالات الاكثرتوسع والاكثرمناقشة من طرف الباحثين، خاصة لكونها من بين الوسائل الرقابية في المؤسسات، وعليه يمكن ان تثارحوله عدة إشكاليات تصلح لأن تكون أفاق لدراسات مستقبلية نذكرمنها:

_ دورالمعاييرالمحاسبية الدولية في تحسين الإفصاح المالي بالمؤسسات الإقتصادية

_ دورالتدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المالية

_ تقييم فعالية الرقابة في الحد من مخاطرالإحتيال المالي

المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

بوالقارة آمنة، مقارنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، مفاهيم نظرية وعلمية ، دار النشر ألفا للوثائق، الطبعة الاولى ، 2025

أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، الاردن ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، 2015

صالحي محمد ، "التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة " المملكة الهاشمية الاردنية، عمان الطبعة الاولى، 2016

عصام الدين محمد متولي " المراجعة وتدقيق الحسابات "، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، اليمن ، الطبعة الثانية ، 2013

رزق ابو زيد شحتة ، تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى ، الاردن ، 2015

محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2006

زاهر عطا الرمحي ، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية ،دار المأمون للنشر والتوزيع ، عمان ، 2017

عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، شرفة علي حسن ،أسس المراجعة "، الدار الجامعية ، الإسكندرية،2004

الدكتور أحمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،طبعة الثانية ، 2015

محمد مصطفى سليمان ، " الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات " ، الدار الجامعية الإسكندرية،مصر، 2014

أحمد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، 2015

حلمي محمود، نظرية المحاسبة المالية ، دار النهظة العربية ، القاهرة ، 1992

امرسون هناري ، ووليان تاورس ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، المترجم أحمد خامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، 1989

عبيد سعد شريم ، لطف حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، الطبعة الثالثة ، دار الأمين للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2001

ألفين ارينز، جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل الجزء الاول ،ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي ، مراجعة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، 2002

محمد السيد سرايا ،اصول وقواعد المراجعة والتدقيق ،، دار المعرفة الجامعية مصر، 2002

محمد بوتين ، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2005

عبد الباري ابراهيم الدرة، زهير نعيم الصباغ، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،2010، ص 277.

أحمد صقرعاشور، إدارة القوى العاملة، الطبعة الثانية، دارالنهضة العربية، بيروت،2002، ص 179
أحمد صقرعاشور، إدارة القوى العاملة، بيروت، دارالنهضة العربية، ،1983ص 50.
جمال الدين محمد المرسي،الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، (مدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعرين)، الإسكندرية، الدارالجامعية للنشروالتوزيع،2003، الجزائر، ص23.
إسماعيل السيد، الإدارة الإستراتيجية، مركزالتنمية الإدارية، مصر، 1998، ص 87.
-فلاح حسن عداي الحسني، إدارة الأداء االإستراتيجي: مدخل للميزة التنافسية، دارالثقافة للنشروالتوزيع، عمان، الأردن، ص58-59
ناصردادي، عدون نواصرمحمد فتحي دراسة الحالات المالية، دار الآفاق، الجزائر،1991، ص،11
مليكة زغيب،ميلود بوشنقير، "التسييرالمالي والمحاسبي حسب البرنامج الرسمي الجديد "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010 ص3 7
إسماعيل إسماعيل، عبدالناصر نور، منير شاكرمحمد، "التحليل المالي"،دارو ائل للنشرالطبعة الثانية عمان، الأردن،2005، ص56
خالد وهيب الراوي يوسف سعادة"التحليل المالي للقو ائم المالية"، دارالمسيرة للنشر، الأردن،2000، ص65
شعيب شنوف،"محاسبة المؤسسة ج1"، مكتبة الشركة الجزائرية، بودلوا، الجزائر،2008، ص210-216
عبد الغفار حنفي، عبد السالم أبو قحف،تنظيم وإدارة العمال،الدار الجامعية،الإسكندرية مصر,1992, ص138

الكتب باللغة الفرنسية:

Mokhefi amine,pratique de l'audit operationel au milieu bancaire ,journal of industrial,economique,vol4,juin 2013,université de mostaganem

Bernard Mr tory, contrôle de gestion sociale, 2 eme édition, paris Librairie, 1999, p 236.
,Cameron, K. S., & Whetten, D. A., Organizational Effectiveness: A Comparison of Multiple Models Academic Press, New York, 1983
Porter, M. E., Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance, The Free Press, New York, 1985 .
josette Peyrard, Analyse financière. Librairie Vuibert, 8 ed, Paris, 1999.P.20

Alain Capiez, élément de gestion Financière. Masson, 4 ed, Paris, 1994, p.121

Éric Stephany, Gestion financière. Ed Economica, Paris,1999, P.63

The Institute of Internal Auditors (IIA), Global Guidance for Internal Auditing, Global Technology Audit .

Guides (GTAGs), 2024

The Institute of Internal Auditors (IIA), Assessing the Risk Management Process, 2nd Edition, Global Practice Guide, 29 July 2024

The Institute of Internal Auditors (IIA), Global Internal Audit Standards, IPPF 2024, issued 9 January 2024 effective 9 January 2025

المذكرات:

عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مذكرة ماجستير، منشورة، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة،2002 ص 18.

شافي نوال،" تحفيز العمال ودره في تحسين أداء المؤسسة الصناعية «، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2004 –2005 الجزائر، ص 52.

- وهيبة ديجي، "دور استراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2013.

H.M. Hamady،، الإصلاح الإداري في الدول النامية مع الإشارة بوجه خاص إلى مصر وليبيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة ستراثكلايد، غلاسكو، المملكة المتحدة، 1975، ص 215.

شريفي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه،جامعة سطيف 1،سنة 2012

عبد السلام عبد الله ابو سرعة، "المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الحارجية التعاقدية "، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر،2010

بلحاس كوثر ، أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار لمؤسسة إقتصادية ، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس،مستغانم ، 2017

حولي محمد ، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2009

كحول صورية ، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي "دراسة حالة مؤسسة سونطراك " مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم معلومات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، بسكرة ، 2011

محمد أمين مازون"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"،مذكرة لنيل شهادة الماجيستر،جامعة الجزائر3 عام 2011

حفصي رشيد'تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة'، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2011، ص 2

بن خليفة حمزة «دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة«، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013ص64

بن خروف جليلة،دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، غير منشورة جامعة بومرداس،الجز ائر،2009، ص90

المجلات:

مجلة الباحث ، "دورية علمية محكمة "، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، العدد الاول ،2002

-عبدي، زكرياء، وحمادي، نبيل.. مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الإقتصادية الجز ائرية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، مجلد13، عدد2020،1ص ص52-53

_صرارعبد الوحيد "الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي" المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المميز للمنظمات الحكومية، جامعة ورقلة9/8، من مارس،2005، الجز ائر، ص141-136.

-المصدر: محمد محمود يوسف «البعدالإستر اتيجي لتقييم الأداء المتوازن"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية،القاهرة، مصر2005، ص52

فياش أمال ، بوعبانة فتحية ، مدخل مقارن للمعايير الجز ائرية للتدقيق مه نظيرتها الدولية "دراسة حالة عينة من المعايير الجز ائرية للتدقيق "، مجلة جديد الإقتصاد ، العدد 12رقم 01

عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003.

إلهام يحياوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجز ائرية، مقال منشور، عدد05، جامعةباتنة، 2007 ص 46

الدكتورعلي بن قطيب ، المحاسبة المالية ، مطبوعة بيداغوجية ، جامعة ابن خلدون تيارت ، 2019

H.M. HamadyW. Peterson, G. Gijsbers& A. Wilks، نظام تقييم الأداء التنظيمي لمؤسسات البحوث الزراعية، تقرير بحثي رقم 23، الخدمة الدولية للبحوث الزراعية الوطنية (ISNAR)، لاهاي، هولندا، 2003، ص 12.

قريشي محمد الصغير، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن ملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات الحكومية، يومي 22 و23 نوفمبر2011، جامعة ورقلة، ص 111.

الملاحق

SPA MOSTAVI CONSOLID FINAL 24 EDITION_DU:16/09/2026 10:43

MOSTAVI UNITE SIEGE MOSTAVI UNITE SIEGE EXERCICE:01/01/24 AU 31/13/24

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2024			2023
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		3 839 894,16	2 493 303,82	1 346 590,34	1 417 548,92
Immobilisations corporelles					
Terrains		2 945 483 115,33		2 945 483 115,33	2 945 483 115,33
Bâtiments		810 690 973,34	518 448 797,79	292 242 175,55	302 877 750,50
Autres immobilisations corporelles		1 774 775 187,17	796 306 903,32	978 468 283,85	991 345 694,91
Immobilisations en concession		99 908 812,00		99 908 812,00	99 908 812,00
Immobilisations encours					2 006 910,66
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 097 272,78		1 097 272,78	926 414,55
Impôts différés actif		12 431 144,94		12 431 144,94	13 565 112,50
TOTAL ACTIF NON COURANT		**5 648 226 399,72**	**1 317 249 004,93**	**4 330 977 394,79**	**4 357 531 359,37**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		591 972 170,67	597 668,40	591 374 502,27	265 715 671,41
Créances et emplois assimilés					
Clients		507 011 703,07	9 154 510,33	497 857 192,74	496 813 162,51
Autres débiteurs		190 920 974,57	38 000,00	190 882 974,57	190 297 328,97
Impôts et assimilés		2 768 621,51		2 768 621,51	123 905 084,49
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		55 204 218,04		55 204 218,04	24 264 462,55
TOTAL ACTIF COURANT		**1 347 877 687,86**	**9 790 178,73**	**1 338 087 509,13**	**1 100 995 709,93**
TOTAL GENERAL ACTIF		**6 996 104 087,58**	**1 327 039 183,66**	**5 669 064 903,92**	**5 458 527 069,30**

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2024	2023
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		781 870 000,00	781 870 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation		2 058 970 488,38	2 058 970 488,38
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-211 837 304,22	-280 741 498,79
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-2 683 026 247,37	-2 386 713 706,72
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**-54 023 063,21**	**173 385 282,87**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		6 779 359,59	8 585 384,98
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		89 687 651,60	89 687 651,60
Provisions et produits constatés d'avance		65 427 085,20	71 395 336,02
TOTAL II		**161 894 096,39**	**169 668 372,60**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		3 883 947 935,54	3 297 181 401,03
Impôts		545 393 680,62	682 349 147,74
Autres dettes		1 131 852 254,58	1 135 942 865,06
Trésorerie passif			
TOTAL III		**5 561 193 870,74**	**5 115 473 413,83**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**5 669 064 903,92**	**5 458 527 069,30**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

SPA MOSTAVI CONSOLID FINAL 24 EDITION_DU:16/09/2026 10:43
MOSTAVI UNITE SIEGE MOSTAVI UNITE SIEGE EXERCICE:01/01/24 AU 31/13/24

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2024	2023
Ventes et produits annexes		1 951 800 735,91	1 578 045 163,54
Variation stocks produits finis et en cours		342 223 752,76	10 429 366,74
Production immobilisée			
Cession Production Stockée		-1 385 012 648,00	-1 236 169 725,00
Subventions d'exploitation			
Cession Fournis		1 385 012 648,00	1 236 169 725,00
Cession Reçue			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**2 294 024 488,67**	**1 588 474 530,28**
Achats consommés		-1 979 047 341,96	-1 371 258 536,77
Services extérieurs et autres consommations		-117 456 953,97	-98 458 070,34
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-2 096 504 295,93**	**-1 469 716 607,11**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**197 520 192,74**	**118 757 923,17**
Charges de personnel		-341 103 887,78	-323 487 225,41
Impôts, taxes et versements assimilés		-776 255,57	-2 077 349,36
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-144 359 950,61**	**-206 806 651,60**
Autres produits opérationnels		31 986 376,15	17 302 981,11
Autres charges opérationnelles		-28 800 784,66	-16 491 587,63
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-70 227 151,84	-83 673 955,68
Reprise sur pertes de valeur et provisions		11 688 183,06	7 195 664,66
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-199 713 327,90**	**-282 473 549,14**
Produits financiers			90,52
Charges financières		-10 990 008,76	-54 702,90
VI-RESULTAT FINANCIER		**-10 990 008,76**	**-54 612,38**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-210 703 336,66**	**-282 528 161,52**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 133 967,56	1 786 662,73
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 722 711 695,88**	**2 849 142 991,57**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-3 934 549 000,10**	**-3 129 884 490,36**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-211 837 304,22**	**-280 741 498,79**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-211 837 304,22**	**-280 741 498,79**

الملخص:

يعد التدقيق المحاسبي من الوظائف الأساسية التي تساهم في تعزيز موثوقية المعلومات المالية ودعم الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، من خلال فحص وتقييم البيانات والقوائم المالية والتحقق من مدى صدقها وامتثالها للقواعد والمعايير المحاسبية المعمول بها. ومن هذا المنطلق، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة مدى مساهمته في توفير معلومات مالية موثوقة تساعد على تشخيص الوضعية المالية وتحسين عملية اتخاذ القرار .ولتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري، بينما تم توظيف المنهج المقارن في الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية ذات أسهم لتربية الدواجن موستافى، وذلك بتحليل وضعيتها المالية خلال سنتي 2023 و2024، بالاعتماد على القوائم المالية ومجموعة من النسب والمؤشرات المالية، لاسيما مؤشرات التوازن المالي والسيولة والنشاط والربحية .وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية والكشف عن مواطن الضعف والاختلالات، كما يساعد على تقييم الوضعية المالية للمؤسسة ودعم الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، الأمر الذي ينعكس إيجابا على تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، التدقيق، الأداء المالي، تقييم الأداء المالي، النسب المالية، التوازن المالي.

Abstract

Accounting auditing is one of the essential functions that contributes to enhancing the reliability of financial information and supporting management in making appropriate decisions. This is achieved through the examination and evaluation of financial data and statements, as well as verifying their compliance with applicable accounting rules and standards. In this context, this study aims to highlight the role of accounting auditing in improving the financial performance of the economic enterprise, by examining its contribution to providing reliable financial information that helps diagnose the financial position and improve the decision-making process. To achieve the objectives of the study, a descriptive and analytical approach was adopted in the theoretical part, while a comparative approach was used in the practical part through a case study of the Public Economic Joint-Stock Company for Poultry Farming "MOSTAVI". The study analyzes the company's financial position during the fiscal years 2023 and 2024, based on its financial statements and a set of financial ratios and indicators, particularly those related to financial equilibrium, liquidity, activity, and profitability. The findings of

the study indicate that accounting auditing contributes to improving the quality of financial information, identifying weaknesses and financial imbalances, and assessing the company's financial position. It also supports management in making appropriate decisions, thereby contributing to the improvement of the company's financial performance.

Keywords: Accounting Audit, Audit, Financial Performance, Financial Performance Evaluation, Financial Ratios, Financial Equilibrium.