الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك (المركب GNL1/Z)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستير أكاديمي في المالية والمحاسبة

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:

- حجبة منصورية — د- ولد سعيد

لجنة المناقشة:

✓ مادوري نور الدين	أستاذ محاضر -ب-	رئيسا
✓ بن حمو عبد الله	أستاذ محاضر -ب-	مناقشا
✓ ولد سعيد محمد	أستاذ مساعد	مقررا

السنة الجامعية: 2018/2017

إهـــــــــداء

"الحمد لله الذي هدانا وما كنا لنهتدي لولا هدانا الله "

۞صدق الله العظيم۞

بعد إنجاز هذا العمل المتواضع والذي هو خاتمة مجهودات سنوات من الجهد والاجتهاد والتي كانت شاقة ومتعبة.

أهدي هذا العمل المتواضع للوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد.

إلى رفقاء الدرب والدراسة وكل من ساعدني على انجاز هذا العمل:

ح-صارى

والأخ الوحيد والعزيز: ح-بـــــــوزيد

إلى كل من يعرفني....

إلى كل من يحبني....

منصورية

الفهرس

العنوان	الصفحة
المقدمة	
الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق	
تمهيد الفصل الأول	01
المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق	12-02
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	02
المطلب الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي	03
المطلب الثالث: أهداف و أهمية التدقيق.....	05
المطلب الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي.....	09
المبحث الثاني: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق والتزامات المدقق	21-13
المطلب الأول: فروض التدقيق	13
المطلب الثاني: مبادئ التدقيق.....	15
المطلب الثالث: معايير التدقيق.....	17
المطلب الرابع: حقوق وواجبات المدقق.....	21
المبحث الثالث : مسار تنفيذ عملية التدقيق	30-22
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.....	22
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	26
المطلب الثالث: أدلة الإثبات	29
المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.....	30
خلاصة الفصل الأول	33
الفصل الثاني : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	

تمهيد الفصل الثاني	34
المبحث الأول: ماهية الأداء	42-35
المطلب الأول: تعريف الأداء	35
المطلب الثاني: أنواع الأداء	37
المطلب الثالث: مجالات الأداء	42
المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي	56-43
المطلب الأول: تعريف الأداء المالي	43
المطلب الثاني: الأهداف المالية ومصادر معلومات المالية للمؤسسات الإقتصادية	45
المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي	47
المبحث الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	59-57
المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الفساد المالي والحد منه	57
المطلب الثاني: مساهمة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات	58
المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين ادارة المخاطر	59
خلاصة الفصل الثاني	60
الفصل الثالث: الإطار التطبيقي التدقيق المحاسبي في مؤسسة سوناطراك (المركبGNL1/Z)	
تمهيد الفصل الثالث	61
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سوناطراك	64-62
المطلب الأول: التعريف بالشركة	62
المطلب الثاني: أهداف المؤسسة	63
المطلب الثالث: فروع المؤسسة	64
المبحث الثاني: تقديم المركبGNL1/Z	67-65
المطلب الأول: تعريف المركب	65
المطلب الثاني: وصف المركب	66
المطلب الثالث: تقديم الدائرة المالية	67

المبحث الثالث: طريقة التدقيق المحاسبي والأداء المالي في المركب.....	68-76
المطلب الأول: طريقة التدقيق المحاسبي في المركب.....	68
المطلب الثاني: واقع الأداء المالي بالمركب.....	73
المطلب الثالث: نتائج الدراسة (إيجابيات– السلبيات).....	76
المبحث الرابع: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي.....	78-84
المطلب الأول: تدقيق الميزانية المالية	78
المطلب الثاني: تدقيق المؤشرات المالية	80
المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة.....	83
الخاتمة	85-86

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	النتيجة الصافية خلال 5 سنوات الماضية	72
02	الميزانية المالية المفصلة لأصول المركب	73
03	الميزانية المالية المفصلة لخصوم المركب	74
04	جدول حسابات النتائج حسب طبيعة المركب	75
05	كتلة الأموال الخاصة	78
06	كتلة الأصول الغير جارية	79
07	النسب المالية	80
08	نسبة السيولة العامة	81
09	مؤشرات التوازن المالي	82

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق	05
02	مسار التدقيق الخارجي	12
03	أنواع معايير التدقيق المتعارف عليها	20
04	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	27
05	أنواع الرأي بالتقارير	32
06	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	36
07	التكييف الاستراتيجي للمؤسسة مع بيئتها	37
08	أداء المؤسسة حسب معايير الوظيفة	39
09	الأداء الخارجي والداخلي في المؤسسة	41

المقدمة العامة:

إن عملية التدقيق المحاسبي ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ بداية الفرد مزاولة نشاطه لإشباع حاجات غيره، ففي مطلع القرن التاسع عشر شهد العالم تحولات جذرية خاصة في المجال الإقتصادي مما جعل المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة منها تنظيمات ومكاتب التدقيق التي أصبحت أساسية و ذات أهمية بالغة، لذا اضطرت الدول إلى وضع قوانين وتشريعات تنظم هاته المهنة الحساسة.

والجزائر هي إحدى هاته الدول التي اهتمت به مؤخرا وحاولت إعطائه إطارا قانونيا وتنظيمه أكثر تمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث عرفت المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ظروفا عسيرة تميزت بضعف مردوديتها وقلت إنتاجها وتراكم ديونها وفي كثير من الأحيان عجزها على تأدية دورها الطبيعي المتمثل في خلق الثورة وتحقيق الربح والقدرة على المنافسة في السوق وهو مايعبر عن ضعف في أدائها المالي بشكل عام.

لذلك تعتبر عملية التدقيق المحاسبي أسلوبا فعالا لكشف وضبط الإنحرافات بغية تقويمها ومن ثم تحسين الأداء المالي في المؤسسات بكافة أبعادها لإنجاز أهداف هذه الأخيرة والمحافظة على أصولها والإستخدام الأمثل لمواردها وتحقيق أعلى مردودية والحفاظ على سمعتها ومكانتها في السوق والرفع من قدرتها الإنتاجية، وإدارة المؤسسة تعتبر المسؤولة عن تحقيق أعلى مستوى أداء مالي مرضي فلا بد من وجود ظرف يحكم على صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة وبين مستوى أدائها الفعلي مقارنة بالمخطط له ويطلق عليه المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق المحاسبي.

إشكالية البحث:

- من خلال ما سبق فإننا نطرح الإشكالية التالية:

➢ الى أي مدى يمكن للتدقيق المحاسبي التأثير في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية علما بوجود عدة متغيرات أخرى لها أيضا الأثر المباشر على الأداء المالي للمؤسسة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية لابد من الإجابة على الأسئلة التالية:

1 - ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وماهي أهدافه وأنواعه؟

2 - ماهي فروض ومعايير التدقيق؟

3 - ما مفهوم الأداء ، الأداء المالي، ومفهوم تقييمه؟

4 - كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟

فرضيات البحث:

1 - يتوقف نجاح عملية التدقيق المحاسبي في اتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها من قبل المهنيين.

2 - يتم تقييم الأداء المالي بتشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.

3 - تحسين الأداء المالي للمؤسسة يعتمد على اقتراحات وتوصيات وقرارات عملية التدقيق المحاسبي.

أهمية البحث:

يكسب البحث أهميته من خلال إيضاح الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة (توازن مالي – سيولة – ربحية) وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة بين المؤسسات لتحقيق أفضل أداء لها والذي يمكننا من ضمان إستمراريتها وتحقيق أهدافها.

وتتمثل أهميته كذلك في التعرف على الجانب الميداني لعملية التدقيق المحاسبي من خلال إجراء دراسة بالمؤسسة الإقتصادية سوناطراك في المركب GNL1/Z وبالتالي إجراء مقارنة بين الجانب النظري وما مدى تطبيقه في الواقع العملي.

أهداف البحث:

- ✓ التعرف على المؤسسات الاقتصادية
- ✓ التعرف على التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي.
- ✓ إبراز كيفية قيام سوناطراك بتدقيق حساباتها.

أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ أهمية مهنة التدقيق المحاسبي بالنسبة للمؤسسات.
- ✓ الضعف الذي تعانيه المؤسسات الجزائرية في هذا المجال نظرا لحداثته.

- ✓ توضيح وابراز الدور الفعال للتدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات وإلزامية التقيد والعمل به وتسهيل الخدمة للمدقق في قيامه بعمله.
- ✓ مطابقة الموضوع مع تخصصنا والإستفادة منه مستقبلا وخاصة في الجانب المهني
- ✓ إثراء المكتبة ومواصلة البحث العلمي في هذا المجال وتوسيعه.

حدود الدراسة:

بغرض الإجابة على الإشكالية المقترحة وبغية تحقيق أهداف البحث قمنا بوضع محددات البحث كما يلي:

البعد الموضوعي: نسلط الضوء على التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

البعد المكاني: دراسة ميدانية على مستوى مركب لتمييع الغاز.

البعد الزماني: وذلك خلال الفترة الممتدة من 2018/04/16 إلى 2018/05/16.

المنهج المستخدم:

المنهج الذي تم اتباعه من أجل دراسة هذا الموضوع هو المنهج الوصفي التحليلي حيث يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والتطبيقية للإجابة على موضوع دراستنا إرادة منا لتوضيح الدور الفعال للتدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

واستخدمنا المنهج التاريخي في إظهار التطور التاريخي للتدقيق والأداء بشكل عام.

دراسات سابقة:

1 - بوستة حمزة،"**دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**"،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس،سطيف،2012

2 - وهيبة ديجي،"**دور استراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية**"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة محمد خيضر، بسكرة،2013

3 - عيادي محمد لمين،"**مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي**"،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر،2008

تقسيمات البحث:

وكل هذه الأمور سوف نحاول التطرق اليها من خلال دراستنا للموضوع، حيث حاولنا أن نتطرق لجميع الجوانب المهمة، بالرغم من أنه لا يمكن حصر موضوع مثل التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي في بضع صفحات، مما استدعى أن نتبع الخطة التالية التي من خلالها سوف نتطرق إلى المؤسسة الاقتصادية، وهذا من الجانب النظري أما الجانب التطبيقي فسوف نتطرق إلى دراسة حالة من خلال مؤسسة سوناطراك التي تعتبر أكبر مكون للكتلة الحرجة في الجزائر.

الجانب النظري:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.

الفصل الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

الجانب التطبيقي:

التدقيق المحاسبي في سوناطراك(المصب الوطني AVALخاصة المركب GNL1/Z)

صعوبات البحث:

- عدم قدرتنا على اختراق المركب باعتباره إدارة عامة للناحية الغربية.
- المركب الذي أجريت فيه الدراسة التطبيقية لا يحتوي على تدقيق داخلي
- صعوبة إيجاد مركب ناجع لتزويدنا بالمعلومات الكافية.

تمهيد :

إن زيادة حجم الإعمال في المؤسسات وتعدد أوجه نشاطها أدى إلى الاهتمام بمهنة التدقيق التي أخذت حيزا كبيرا لمالها من أدوار على عدة مستويات فالهدف من التدقيق هو التحقق من مدى صلاحية وصحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ومدى تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الإدارة وذلك للمحافظة على ممتلكات المؤسسة وحساباتها

يقوم التدقيق على مجموعة من مفاهيم والمبادئ والمعايير والتي تعتبر المرشد لممارسي مهنة التدقيق وبهدف توضيح ما سبق وتسليط الضوء على أهم النقاط, تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

- المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق
- المبحث الثاني: معايير ومبادئ التدقيق
- المبحث الثالث: الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق

وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفاهيم حول التدقيق, تتمثل في تطوره التاريخي تعريفه, أهدافه وأهميته ومن ثم التطرق إلى أنواعه

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأنه جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل, الدفع والاحتفاظ بالمواد في المحزونات نيابة عنهم فإن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة.

وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها حيث أن كلمة التدقيق AUDIT مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDRIR" ومعناها يستمع[1]

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية ومنشآت مختلفة, خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو تحت عنوان sumade Arithmetica. Geometria proprtioni Et Proportionaliata سنة 1494م وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسا باطاليا عام 1581م.

حيث تأسست كلية ROXONATI وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاولة التدقيق مهنة التدقيق ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة.

وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني, حيث أصبحت مهنة التدقيق مستقلة في بريطانيا عندما انشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" عام 1854م.

وقد جاء قانون الشركات عام1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم, أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881م, أما و م أ عام 1882, المعهد

[1] LIONNEL.G et GERARD.V. Audit et control interne.aspecrs financiers- opération et stratégique. Op-cir. P 21

الامريكي للمحاسبين القانونيين 1916م, وألمانيا عام 1896م, وكذا عام 1902م, واستراليا عام 1904م, وفنلندا عام 1911م , وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلدا في علمنا الحاضر.

وتتمتع جميع الدول العربية حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية, مصر, الامارات العربية المتحدة, تونس, الجزائر, المغرب .....الخ[2]

المطلب الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي

نظرا لكثرة التعريفات التي تناولت التدقيق نوجز في النقاط الموالية أهم التعاريف التي اتفقت عليها الهيئات المهنية و الأكاديميين وهي:

التعريف الأول:

هو فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.

التعريف الثاني:

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة التدقيق على أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية , وتقويمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[3]

النعريف الثالث:

وعرفت المنظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل من مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل, إستنادا إلى معايير التقييم, وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم"[4]

---

[2] د محمد فضل مسعد و د.خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، الطبعة الأولى 2009، ص 17

[3] د.غسان فلاح المطارقة،" تدقيق الحسابات المعاصر"،الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن ، الطبعة الثانية 2009، ص 14

[4] د.غسان فلاح المطارقة، مرجع سابق.ص 10

التعريف الرابع: وعرفه Germond. Bonnallt التدقيق على أنه " اختيار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقبل يمكنه من اعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة, وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف"[5]

يمكن أن تصف مسار التدقيق من خلال الآتي :

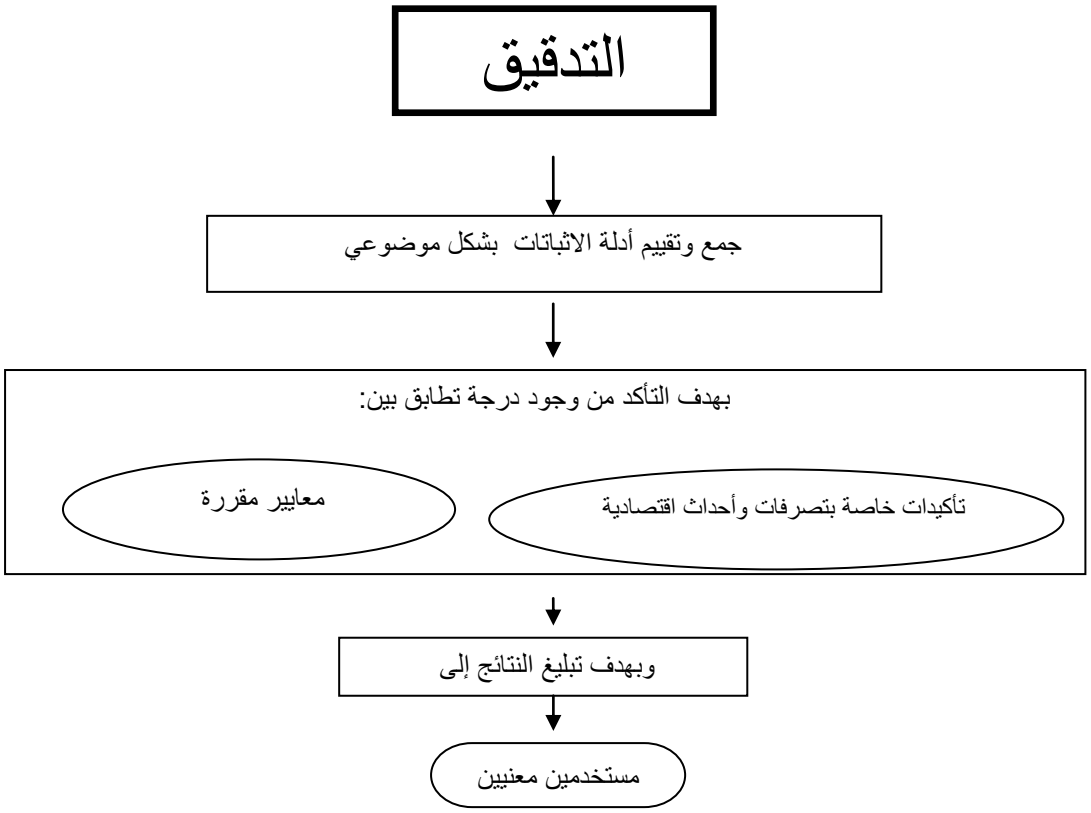
- الفحص.
- التحقيق.
- التقرير.

وسوف نوضحها بشيء من التفصيل فيما يلي:

1. **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها,تحليلها وتبويبها ,أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
2. **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة, وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة, نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مرتبطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد, فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.
3. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الاطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها, نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها.

[5] د محمد فضل مسعد و د.خالد راغب الخطيب، مرجع سابق،ص 80.

الشكل رقم "1" : المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق



المصدر: ابن السيد أحمد لطفي, التدقيق بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية, مصر2006,ص20

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق

أولا: أهداف التدقيق المحاسبي

1-الاهداف العامة: تتمثل فيمايلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة.
- مساعدة الادارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيدة وإمداد المؤسسة بالمعلومات عنه وأوجه. القصور فيه
- حماية جميع أصول المؤسسة من الإختلاس.

وأخيرا أصبح التدقيق المحاسبي يهدف إلى مايلي:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الإنحرافات.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعة.
- إكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.
- المصادقة على الوثائق والتقارير المالية المودعة من طرف الإدارة وإعطائها مصداقية أكبر.[6]

2-الأهداف الميدانية: وتتمثل في

أ - **عرض القوائم المالية:** يعتبر هدف عرض القوائم المالية الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق, ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على المدقق الحسابات التأكد من كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا.

ب -**صحة وشرعية العمليات المالية:** يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات ضرورة قيام المدقق بالتحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة, والتحقق منها يتضمن هدفين فرعيين أولها تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر, وذلك لأن دراسة تقييم نظام رقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة, أما الهدف الفرعي الأخر فيتمثل في التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية الواقعة خلال الفترة محل التدقيق.

ت -**الملكية:** (الحقوق والإلتزامات): بالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية المؤسسة للأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية تملكها المؤسسة فعلا, فعلى سبيل المثال يفحص المدقق صكوك ملكية الأصول وعقود المبيعات للتحقق من صدق الإلتزامات المسجلة بالدفاتر.

ث -**استقلال الفترة المالية:** يهدف التدقيق إلى التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية, وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة, وبالمثل يجب أن

[6]بوسيتة حمزة,"دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح", مذكرة لنيل شهادة الماجيستير, جامعة سطيف, 2012,ص ص 10-11

يتحقق المدقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق, ويتطلب تحقيق هذا الهدف ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة مع مطابقتها مع سجلات الفترة, كما يجب على المدقق إعادة حساب قيم معينة كالإهتلاك فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة.

ج - **التقويم والتخصيص:** يهدف التدقيق المحاسبي إلى التحقق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الإستثمارات أو تقييم المخزونات, ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ح - **الوجود أو الحدوث:** أي التأكد من أن جميع أصول وخصوم المؤسسة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة, أن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل التدقيق.

خ - **إبداء رأي فني محايد:** يهدف التدقيق المحاسبي في المقام الأول إلى إبداء الرأي الفني المحايد بشأن ما إذا كانت القوائم المالية الختامية تعبر بصدق وعدالة في كل البيانات الجوهرية عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيير في حقوق الملكية, ويتحقق هذا الهدف من خلال قيام المدقق بالتأكد من مطابقة إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة مع الإطار المحدد لإعدادها.

ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي:

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية, إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:[7]

1-إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا, وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2-الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث

[7] محمد أمين مازون، **"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر "**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة الجزائر3، الجزائر،عام 2011،ص 10.

إختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين حدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3- الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام، وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4- الزبائن: إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الإقتصادية وخاصة عند ارتباطهم معها بمعملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

5- العاملين: إعتماد نقابة العاملين على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة الأجور وتحقيق مزايا العمال.

6-البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسع نشاطها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صنف القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7-**الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق(المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في رفع القرارات الإدارية.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الدي يتم من خلاله،ويتم تناول هذه الأنواع كما يلي:

- من حيث الإلزام.
- من حيث مدى الفحص(حجم الإختبارات).
- من حيث توقيت عملية التدقيق.
- من حيث القائم بعملية التدقيق.
- أنواع التدقيق الأخرى.

1-من حيث الإلزام القانوني:

أ.التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يلزم المؤسسة به وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني، ومثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة، ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات وقوائمها المالية الختامية، وقد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعينه وتحديد أتعابه.

ب.التدقيق غير الإلزامي(التعاقدي): التدقيق التعاقدي هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام قانوني أو لائحة معنية ويرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الإطراف ذات المصلحة، يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة.[8]

2-من حيث مدى الفحص(حجم الإختبارات): وينقسم إلى:

أ.التدقيق التفصيلي: يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بإنتظام وأنها سليمة، خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، والتدقيق التفصيلي، يمكن أن يكون تدقيق كامل إذا تم فحص كل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة.

[8] محمد أمين مازون، مرجع سابق ،ص 12

ب.**التدقيق الإختياري:** وفيه يقوم المدقق باختيار عينة تمثل المجتمع وتحديد حجم هذه العينة يرتبط بوجهه نظر المدقق في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية،ويتم اختيار العينة بأحد أسلوبين هذين:

- ✓ التقدير الشخصي،أو ما يعرف بالعينات الحكمية.
- ✓ التقدير الإحصائي، أو ما يعرف بالعينات الإحصائية.

ويعتبر التدقيق الإختياري هو الأساس السائد للعمل الميداني حيث لا يناسب التدقيق التفصيلي الضروف الحالية، لأنه سيؤدي إلى زيادة الأعباء إضافة إلى تعارضه مع عوامل الوقت والجهد والتكلفة.

والجدير بالذكر أنه يجب التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية وبين التدقيق الجزئي والتدقيق الإختياري من ناحية أخرى، فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات المالية أو قد يكون إذا تم فحص جزء من تلك العمليات المالية،وبالمقابل فإن التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إذا فحص جميع العمليات المالية التي يشملها ذلك الجزء محل التدقيق.

3-من حيث توقيت عملية التدقيق: ويمكن تقسيمه إلى:

أ.**التدقيق النهائي:** يبدأ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية، بعد أن يتم إقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي، ومن مزايا ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد تدقيقها، وأنه يمنع من حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة نتيجة تردد المدقق او مساعديه على المؤسسة، كما أنه يؤدي إلى خفض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق[9]

ب.**التدقيق المستمر:** في التدقيق المستمر يتم فحص البيانات بصفة مستمرة أو على فترات دورية أو غير دورية، حيث يتم الفحص أولا 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، فيقضي ذلك إلى تقليل فرص إرتكاب الغش والتزوير مع سرعة إكتشاف الأخطاء.

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

4- من حيث نطاق عملية التدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث نطاقه إلى كامل وجزئي.

أ.التدقيق الكامل: وفي هذا النوع من التدقيق لا تضع الإدارة أية قيود على نطاق عمل المدقق، ويتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد ولهذا يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي بفحص جميع البيانات المالية خاصة إذا كانت المشروعات صغيرة، أو يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي يعتمد على أسلوب العينة والاختبار خاصة إذا كانت المشروعات كبيرة الحجم.

ب.التدقيق الجزئي: يقتصر هذا التدقيق على قيام المدقق بتدقيق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها، ولذلك ينحصر نطاق الفحص ومسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط، وفي مثل هذه الحالات يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي للمدقق يوضح فيه حدود ونطاق التدقيق والهدف منه، ومن الأمثلة على هذا النوع من التدقيق هو تكليف المدقق بفحص العمليات النقدية للمؤسسة من مقبوضات ومدفوعات لأي غرض معين.

5-من حيث القائم بعملية التدقيق:

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم به إلى نوعين أساسيين:

أ.التدقيق الداخلي: هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة ويقوم به أطراف الداخليين من أجل الوقوف على النقاط التالية:

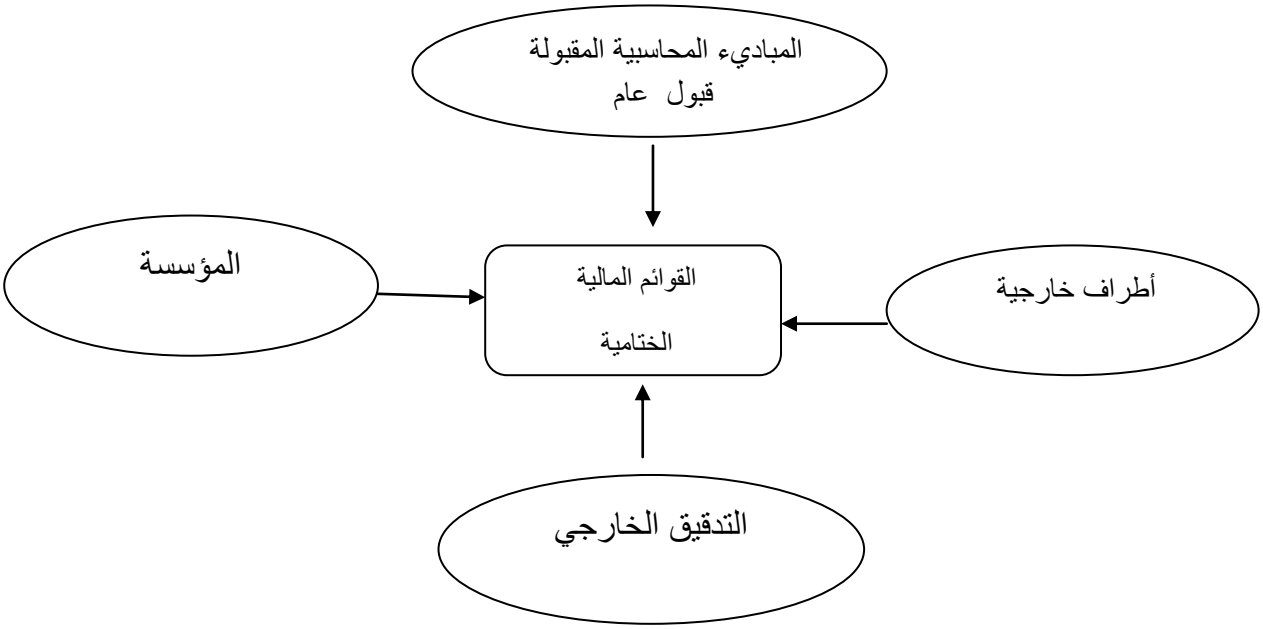
- ✓ دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- ✓ قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- ✓ تدقيق نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري.
- ✓ فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية.
- ✓ حماية أصول المؤسسة.[10]

[10] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كيلولة، **" علم التدقيق الحسابات النظري"**، دار المسيرة ، عمان، الطبعة الأولى 2011، ص 18

2-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 رأي فني محايد حول صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

ويمكن أن نصور مسار التدقيق الخارجي في الشكل الآتي:

الشكل رقم(2): مسار التدقيق الخارجي.



المبحث الثاني: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق والتزامات المدقق.

سنقوم في هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق،مبادئه ومعاييره،بالإضافة إلى حقوق وواجبات المدقق.

المطلب الأول: 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، وهي كالآتي:

1. **فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية:** يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق. وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب توافر هذه القوائم مجموعة من المعايير مثل:
   - ❖ **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدمها 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 وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم 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، يتوجب وجود نوع من التكامل والتعارف بينهما، فلإدارة تستعمل البيانات التي قام المدقق بفحصها ومن ثم التصديق عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات وبالمثل على الإدارة أن تزوده بكل المعلومات التي من شأنها أن تساعده على بناء رأي صائب محايد.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:

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

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يهتم هذا الفرض باستخدام لفظ إحتمال، أي أن وجود سليم للرقابة الداخلية يعد احتمال حدوث خطأ، 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 اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الإعتماد عليها.
- **الضبط الداخلي:** وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سرقة أو غش أو ضياع وسوء استعمال.[11]

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يتطلب هذا الفرض ضرورة نبيان ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يعني أن هذه الأخيرة تمثل معيارا يقاس عليه صدق وعدالة عرض هذه القوائم.

6. مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق:

يقوم هذا الفرض على أن المدقق الحسابات عليه التصرف في حدود نطاق عمله، وذلك وفقا لما تمليه الإتفاقية بمعايير وقواعد سلوك المهنة وعلى رأسها الإستقلالية والموضوعية.

7. استقلالية المدقق:

يمثل هذا الفرض حجر الأساس في عملية التدقيق، ويعتمد على نوعين من المقومات هما:

- المقومات الذاتية: وهي تتعلق بشخصية المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية

[11] حولي محمد**"المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية"** مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009،ص 27

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

ويفسر هذا الفرض حق المدقق في إبداء الرأي المعارض في تقريره إن دعت الحاجة لذلك.

المطلب الثاني: مبادئ التدقيق.

ينحدر الإشارة إلى تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ركن الفحص.
- ركن التقرير.

وبناءا على ذلك فإن مباديء التدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة أثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري:** يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- **مبدأ الموضوعية فالفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص باستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه وخصوصا إتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المدقق أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.
- **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم200 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

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

المطلب الثالث: معايير التدقيق:

تعرف معايير التدقيق بأنها:" المقاييس التي يستطيع المدقق في ضوئها أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي إلتزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق".

وعليه فإن التدقيق مهنة حرة تحكمها معايير لا يجوز مخالفتها من طرف المدقق، هذا وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ((AICPA)) بإعداد عشرة معايير للتدقيق تم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات وهي:

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

أولا: المعايير العامة (الشخصية):

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

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

2 - **معايير الاستقلال:** يعني هذا المعيار أن يحافظ على استقلاليته في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، ولقد أمكن تحديد ثلاث أبعاد لاستقلاله هي:

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق.
- الاستقلال في مجال الفحص.
- الاستقلال في مجال إعداد التقرير.

إن حالات التي تؤدي إلى الإضرار برأي المدقق هي:

- وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة.
- علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة

وحيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى إستقلال المدقق في كل حالة فإنه يجب عليه أن يمارس قدرا كبيرا من الأمانة والضمير في جميع الحالات.

3 - **معايير العناية المهنية:** يجب على المدقق أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يسهر على تحسين خدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه، وتتطلب العناية المهنية أن يهتم المدقق بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم خدماته ولكي يبقى محافظا على أن يلتزم بقواعد التدريب والتطوير المهني طوال ممارسته لمهنته.[12]

ثانيا: معايير العمل الميداني:

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بعملية الفحص مثل: جمع الأدلة والقرائن وتتمثل في ثلاث معايير وهي:

1. **معيار الاشراف والتخطيط:** يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عمله، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال، وللقيام بعملية التخطيط والإستفادة منها بفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق، وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة.

نلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد إزدادت أهمية في الوقت الحاضر لعدة أسباب منها:

- أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند القيام بعمله.
- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية.
- التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشآت محل التدقيق.

2. **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** بحيث هذا المعيار على أن يجري المدقق دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يحدد مدى الإختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف هذا النظام يؤثر على حجم

[12] غوالي محمد بشير، **"دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004،ص11

وطبيعة أدلة الاثبات ، وكذلك مدى فحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم بالتدقيق.

3. **كفاية أدلة وقرائن الإثبات:** ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وارسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية.

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

ثالثا: معايير إعداد التقرير:

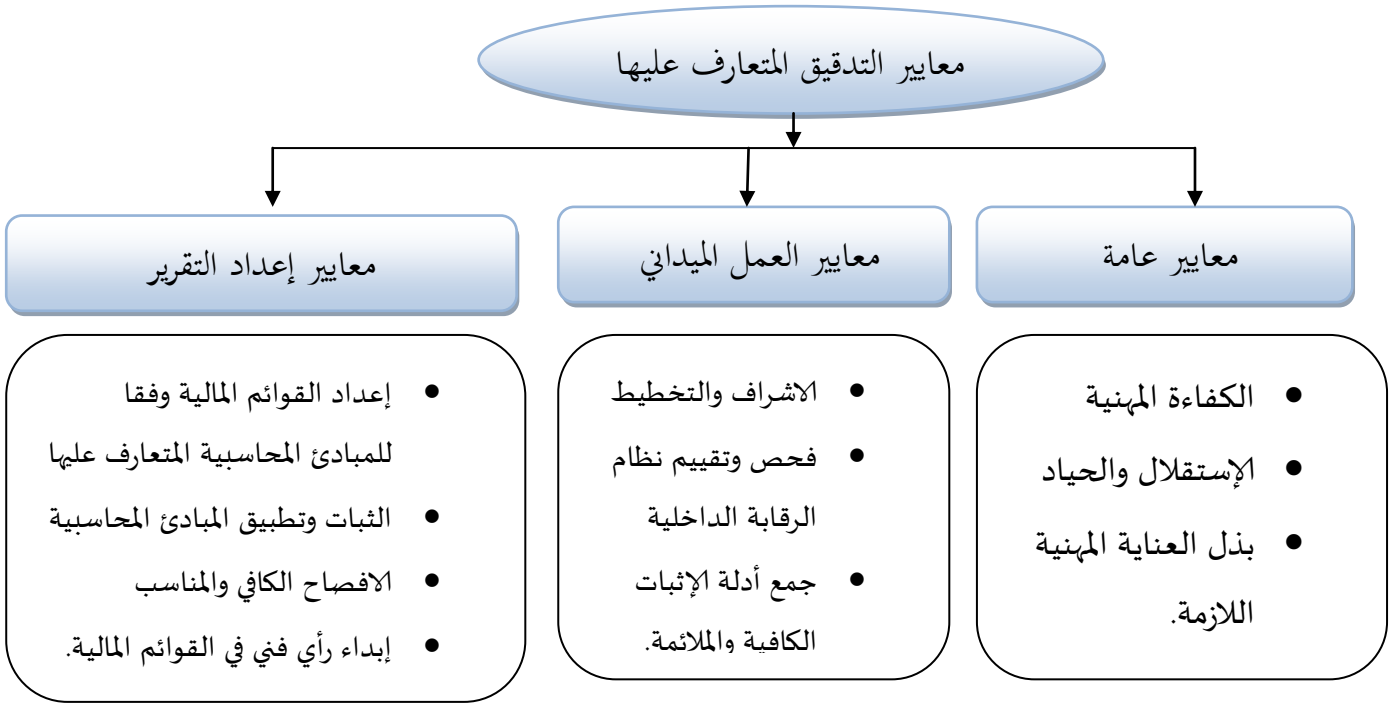
يعتبر تقرير المدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية، وهو أداة توصيل الرأي الفني المحايد حولها، وتحقيقها لذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين(AICPA) أربعة معايير تحكم إعدادها هذا التقرير ، حيث أنها تعتمد بدرجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات ومن ثم فإن سلامة تطبيقها يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق والتي يكسبها من مزاولته للمهنة.

وتتمثل معايير إعداد التقارير في مايلي:

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

وفي الأخير يمكننا أن نلخص كل هذه المعايير في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): أنواع معايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: أمين أحمد لطفي،"**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"،الدار الجامعية،مصر، 2006،ص 108

المطلب الرابع: حقوق وواجبات المدقق:

للمدقق حقوق وواجبات يلتزم بها نذكر منها:

أولا: حقوق المدقق[13]

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة.
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول.
- فحص وتدقيق الحسابات والسجلات وفقا للقوانين واللوائح.
- الحق في جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة لذلك .
- الحق في تدقيق باقي أصول المؤسسة وكذلك التحقق من إلتزاماتها المستحقة.

[13] محمد السيد سرايا،"**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**"،دار المعرفة الجامعية،مصر،2002،ص ص 68-72

- الحق في الحصول على أتعابه.
- الحق في حضور إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير وعرضه ومناقشته والرد على الإستفسارات.

ثانيا: واجبات المدقق:

- الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها.
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية .
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والخصوم.
- التأكد من أصول ملكا للمؤسسة.
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة.
- تقديم توصيات والإقتراحات.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي:

تسير عملية التدقيق المحاسبي وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق المحاسبي من خلال أربع خطوات تشمل ما يلي:

- قبول المهنة وتخطيط عملية التدقيق.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- جمع أدلة الإثبات.
- إعداد التقرير.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لابد أن تتوفر لديه النية في قيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق.

أولا: الخطوات التمهيدية.[14]

ويجب على المدقق مراعاة الخطوات التمهيدية قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق والمتمثلة في ما يلي:

- التحقق من صحة تعيينه وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق
- الإتصال بالمدقق السابق وهي من قواعد أدب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.

[14] محمد بوتين، **"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005،ص 15

- إتصالات أولية مع المؤسسة محل التدقيق يتم من خلالها التعرف على مسؤولين ومسيري المصالح، كما يقوم بزيارات ميدانية ومختلف أماكن المؤسسة.
- فحص وتقييم النظام المحاسبي كطرق الاهتلاك والتقييم، كيفية القيد والترحيل، دقة السجلات وكفايتها، وكذا الإطلاع على المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.
- الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة والتقارير السابقة.
- فحص التنظيم الإداري.
- معاينة التقارير الضريبية السابقة والتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام الضريبي.

ثانيا: مخطط التدقيق.

عقب إنتهائه من الخطوات التمهيدية، يشرع بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق وفق برنامج يتضمن ما يلي:[15]

- الأهداف الواجب تحقيقها.
- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء.
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء.
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء.
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا لخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ مهنية متعارف عليها، فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات في كل عملية. كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه الأخيرة تنشط في نفس القطاع، لأنه لكل مؤسسة خصوصيتها على مستوى الهدف أو حجم المعلومات والمعطيات، فكل مؤسسة ظروف عمل خاصة بها، كما يمكن تصنيف نوعين من البرامج هما:

[15] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **"علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"**، دار المستقبل للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،2009،ص 128.

1. **برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة:** هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم، غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية، والتي يضيفها المدقق بناءا على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها.
2. **برامج تدقيق مدرجة:** تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الإختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، أي يتم تقريرها أثناء القيام بالعمل، ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم. وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.[16]

ثالثا: الإشراف على مهنة التدقيق.

معنى الإشراف هو متابعة المدقق للعمل وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو انجاز المهمة الكاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف في مايلي:

- توجيه جهود المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق.
- الحرص على توزيع المهام إلى الأشخاص المناسبين .
- إزالة نقاط الإختلاف بين وجهات نظر المدققين.
- ترتيب المهام حسب الأولويات.
- الحرص على إحترام عاملي الوقت والتكلفة

[16] خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)"**،دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004،ص 212.

رابعا: أوراق العمل.

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، والهدف الأساسي منها هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما:

1) **الملف الدائم:** يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة، كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة لأخرى ومن مكتب تدقيق للآخر، وعموما يمكن أن يشمل هذا الملف على مايلي:
   - عموميات تشمل عقود التأمين وعدد أسهم وكذا مختلف العمليات والانشطة
   - وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للسنوات السابقة.
   - التحاليل الدائمة للحسابات كالمصاريف والأسهم والقروض والزبائن والمخزونات
   - الوثائق المتعلقة بالجانب الجبائي والاجتماعي.
2) **الملف الجاري:** يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبة مع أدلة الاثبات التي جمعها المدقق، ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية:
   - برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.
   - الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
   - التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.
   - الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك.
   - كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردين

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها و لو كانت تصب في نفس المضمون.

التعريف الاول:"الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات تضعها المؤسسة و تعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين و القواعد ،و تطبيق التعليمات و التوجيهات المحددة من طرف الإدارة العامة ،و السير الجيد للإجراءات الداخلية للمؤسسة و منها المتعلقة بالحفاظ على الاصول ،و فعالية المعلومات المالية."

التعريف الثاني: فحسب مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين سنة 1977م" الرقابة الداخلية هي مجموع إجراءات الضمان التي تساعد على التحكم في المؤسسة , لتحقيق اهدافها و ضمان حماية اصولها و نوعية المعلومات من جهة , و تطبيق تعليمات

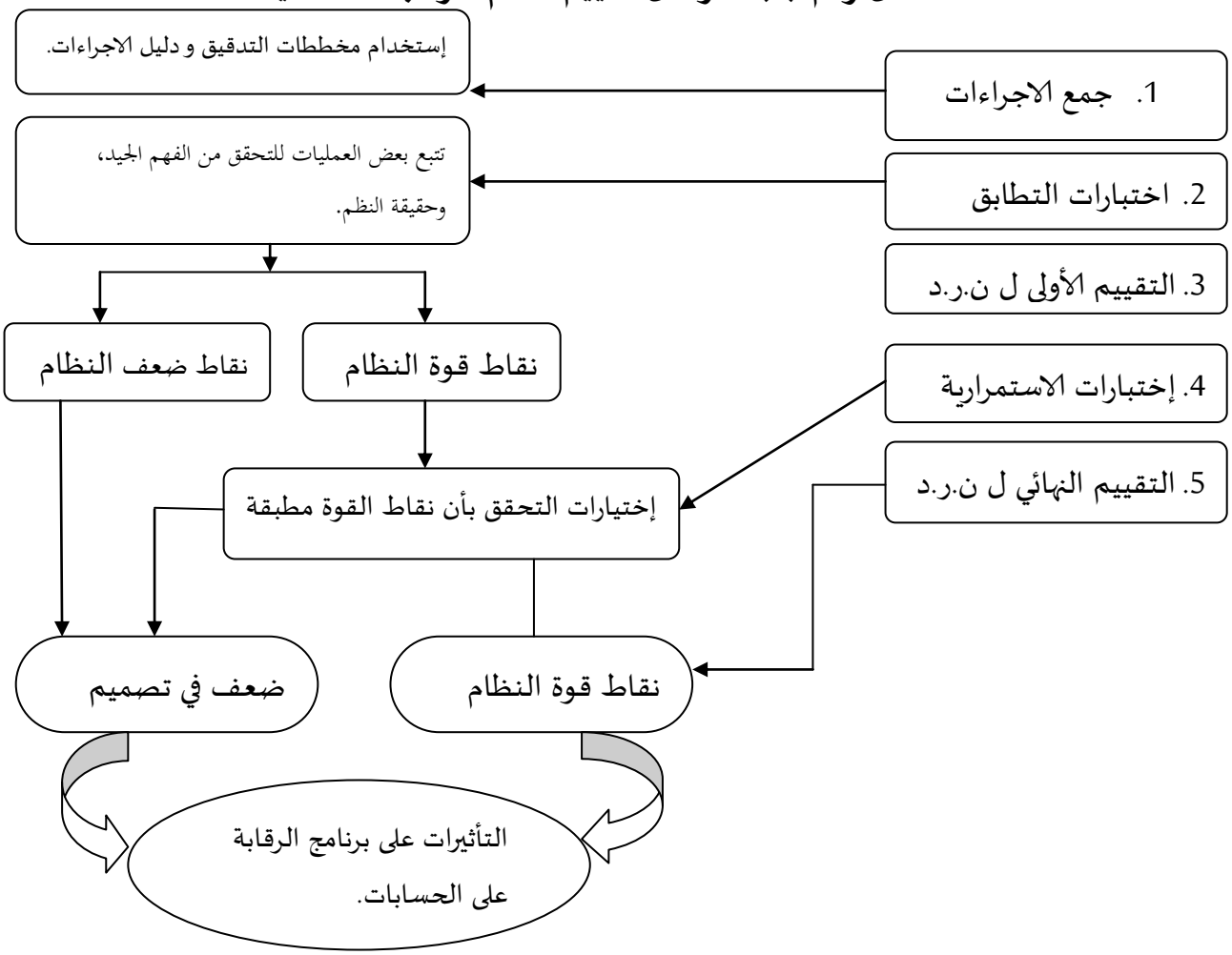
---

1 عيادي محمد لمين ," مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي " , مذكرة لنيل شهادة الماجيستر,جامعة الجزائر, سنة 2008 ص 129.

الإدارة من جهة أخرى , و يظهر ذلك من خلال التنظيم ,الطرق و الإجراءات المتعلقة بكل النشاطات في المؤسسة للحفاظ على دوام هذه الأخيرة ."

يتبع المدقق في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات اساسية يمكن التعبير عنها حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (4) : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عيادي محمد لمين ," مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي " , مذكرة لنيل شهادة الماجيستر,جامعة الجزائر, سنة 2008 ص 25

و سوف نتطرق لهذه المرحلة في الشرح الأتي :1

1 - **جمع الإجراءات:** تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المدقق على تقييم الأنظمة ,الإجراءات , و المناهج في المؤسسة و تتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال , الوثائق المستخدمة , محتواها , نشرها , و حفظها , و كذلك الرخيص و المصادقة , تسجيل و معالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة و مراقبتها , وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة , ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة المدروسة .

2 - **اختبارات الفهم:** يقوم المدقق باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو مجرد في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي وإختبار بعض العمليات المذكورة في خرائط سير العمليات،الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

3 - **التقويم الأولي للرقابة الداخلية:** انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المدقق بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية، عن طريق استخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال، ويمكن استخدام عدة طرق للتقييم الأولي للإجراءات كقوائم استقصاء الرقابة الداخلية المغلقة وتعتبر الإجابات السلبية عموما عن ضعف الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها، وعند الإنتهاء من مرحلة التقييم الأولي،يقوم المدقق بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات.

4 - **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

5 - **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيرة عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة،بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند التقييم الأولي لذلك النظام،وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعا في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، يعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار،وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها، والتي يمكن حصرها في مايلي:[17]

1 - **<u>المستندات</u>:** تعتبر أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله،وهي ثلاث أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها.
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل **المؤسسة،حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.**

2 - **<u>الفحص المادي:</u>** يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل الأصول الملموسة بصورة مادية، يمكن استخدامه في التحقق من وجود أوراق مالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

3 - **<u>المصادقات:</u>** تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية، وتعد من أقوى الأدلة.

[17] عيادي محمد لمين ، مرجع سابق، ص57

4 - **الفحص التحليلي:** ويقصد به استخدام المقارنات والعلاقات لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

5 - **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيار الحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

6 - **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:** إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات الكبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز وبالتالي فإن وقوف المدقق على إستعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات.

7 - **الإستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتغير وفقا لأهواء العميل.

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات

يعبر المدقق عن رأيه المهني في تقرير، يعتبر بمثابة الدليل على قيامه بالعمل ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية.

وسيتم التطرق إلى الأركان الشكلية للتقرير وكذلك أنواع التقارير، وأنواع الرأي بالتقرير.

أولا: الأركان الشكلية والموضوعية لتقرير المدقق.

- **عنوان التقرير:** يجب أن يشمل تقرير المدقق على عنوان معين، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية المعدة من طرف المؤسسة.
- **الجهة الموجه إليها التقرير:** وهي الجهة التي كلفت المدقق بالقيام بمهمته(الإدارة).
- **الفقرة الإفتتاحية للتقرير:** وهي التي يذكر فيها المدقق القوائم المالية التي قام بتدقيقها بالكامل والفترة التي تشملها، والتأكيد على أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد

القوائم لإزالة أي غموض عمن قام بإعدادها، وأن مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

- **فقرة النطاق:** يبرز فيها أنه تم الإعتماد على معايير التدقيق الدولية أثناء أداء المدقق لمهامه، على ضوء برنامج محدد للحصول على تأكيد بأن هذه القوائم المالية لاتحتوي على أخطاء جوهرية، إضافة إلى فحص أدلة الإثبات على أسس إختبارية بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية.
- **فقرة الرأي:** حيث يقوم المدقق بإعداد رأيه النهائي حول الميزانية وحسابات النتائج والخسائر، وكذلك من حيث تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة من دورة إلى أخرى.
- **الركن الأخير من التقرير:** يجب أن يحتوي أن يحتوي على تاريخ التقرير، إسم مكتب التدقيق، رقم المدقق، عنوانه'توقيعه وختمه.[18]

ثانيا: أنواع التقارير

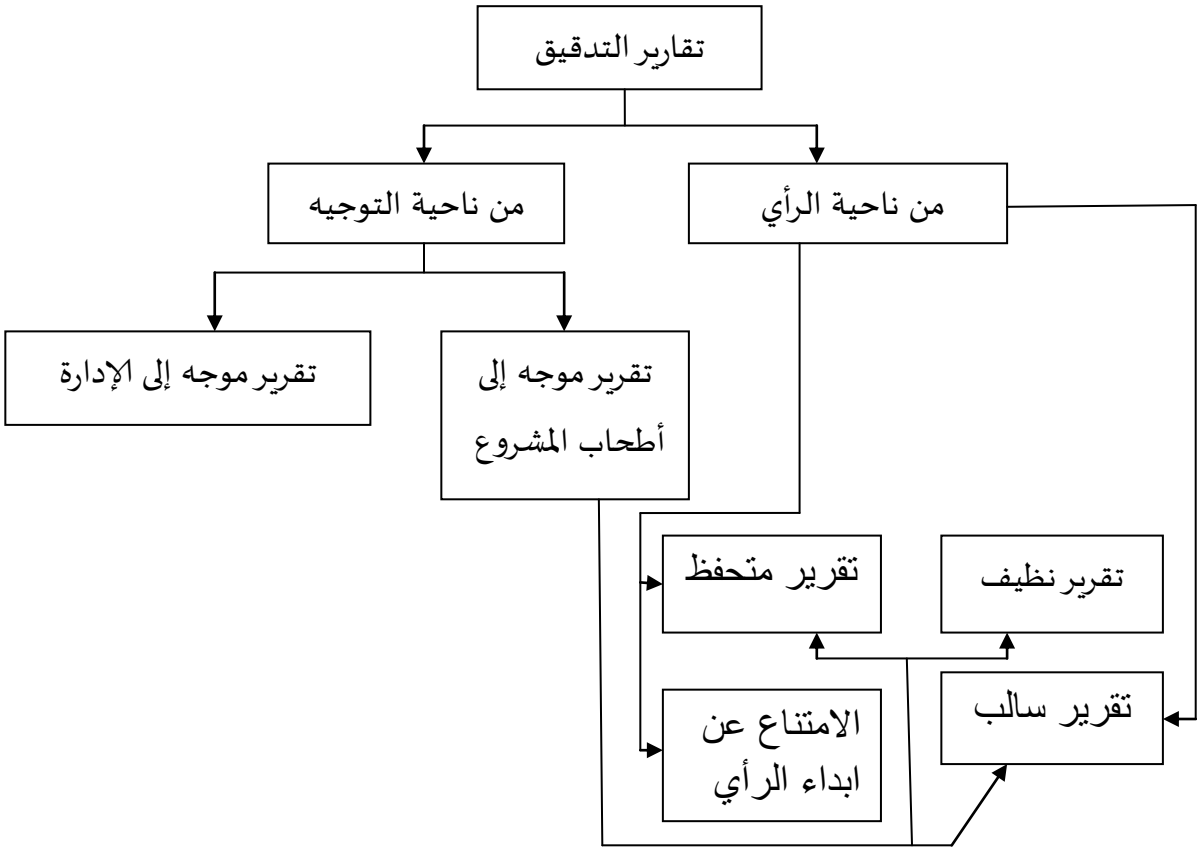
هناك عدة أنواع وتقسيمات ولكن أكثرها إستعمالا هي:

- ✓ **التقرير المختصر:** هو التقرير الذي يربط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية المختصرة.
- ✓ **التقرير المطول:** يعد بواسطة مدقق الحسابات بناء على طلب إدارة المؤسسة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات من البنوك ومانحي الائتمان عندما يطلبون معلومات إضافية، وهذا النوع له عدة محاسن كونه يقدم للمساهمين وممثلي الإدارة وتحيلا للمركز المالي للمؤسسة ونتائج إستغلالها والذي يحتاجونه لإدارة أعمال المؤسسة.
- ✓ **التقرير الخاص:** هو التقرير المرتبط بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على إعدادها.
- ✓ **التقرير العام:** هو التقرير الذي يعده المدقق تمشيا مع نصوص القوانين المنظمة للمؤسسات، وغالبا ما يطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية.

ثالثا: أنواع الرأي بالتقارير:

[18] شريفي عمر،**"التنظيم المهني للمراجعة"**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه،جامعة سطيف 1، 2012، ص 107

الشكل رقم 5: أنواع الرأي بالتقارير



المصدر: شريفي عمر، مرجع سابق، ص 120

خلاصة الفصل:

عرف التدقيق المحاسبي تطورات كبيرة فهو يهتم بفحص الدفاتر والسجلات وكذلك عن طريق تقديم إقتراحات وتوصيات حول النجاح الذي تحققه المؤسسة، كما أنه يعد وظيفة من أهم الوظائف في تنظيم المؤسسة، إذ أنه يساعد في بلوغ الأهداف المسطرة من خلال تقديمه المعلومات ذات المصداقية، كما يحظى بمكانة هامة وبارزة في المؤسسة إذ أهمية البالغة فهو تابع مباشرة للإدارة العليا لإعطائه المزيد من الإستقلالية عن باقي الوظائف، والتدقيق المحاسبي يساهم بشكل كبير في مساعدة مدقق الحسابات على أداء مهامه إذ ينتج عن تكاملها معا تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، كما أن له تطبيقات شتى تسعى من خلالها إلى تقديم معلومات ذات درجة أقل من الخطأ والتي تساعد الإدارة ومتخذي القرار في إتخاذ قراراتهم.

تمهيد:

يحظى الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات، مما أدى بالاهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإجازة والمراقبة والتسيير، وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة من عدمه،فالأداء المالي يمثل سمة من سمات الاقتصاد الداخلي.

ولقد لجأت المؤسسة الاقتصادية إلى استخدام الأداء المالي كونه عملية من عمليات المراقبة والتدقيق لسياسة المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيدها في إعداد خطط مستقبلية، واتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي، لقد أصبح الأداء المالي صار ضرورة ملحة في عالم السوق اليوم، والذي يتميز بمواجهات وتحديات كبيرة.

وللوقوف على أهمية ومكانة الأداء نتطرق إليه في النقاط الموالية في ثلاث مباحث وهي:

- **المبحث الأول: ماهية الأداء.**
- **المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.**
- **المبحث الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي.**

المبحث الأول: ماهية الأداء.

يتصف مفهوم الأداء بكونه مفهوما واسعا ومتطورا،كما أن محتوياته تتميز بالديناميكية نظرا لتغير وتطور مواقف وظروف المؤسسات بسبب تقلب بيئتها الداخلية والخارجية على حد سواء، ومن جهة أخرى فقد أسهمت هذه الديناميكية في عدم وجود اتفاق بين الكتاب والدارسين في حقل التسيير فيما يخص الحقل التعريفي لمفهوم الأداء رغم كثرة البحوث والدراسات التي تناولت هذا المفهوم، ويرجع ذلك إلى اختلاف المعايير والمقاييس المعتمدة في دراسة الأداء وقياسه والمعتمدة من قبل كل كاتب.

سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الأداء، أنواعه ومجالاته.

المطلب الأول: تعريف الأداء.

لايوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء، وتجدر الإشارة بداية إلى أن الإشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من كلمة إنجليزية (to preform) واشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (performer) والذي يعني" تنفيذ مهمة أو تأدية عمل".[1]

أما اصطلاحا يمكننا تقديم مجموعة من التعاريف بما يفي بالغرض:

1. **تعريف الأداء حسب(A kherakhe):** من جهة نظر هذا الكاتب فإن الأداء يدل على:"تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.
2. **تعريف الأداء حسب(la rousse):** يعرف الأداء بأنه:"نتيجة كمية محصلة من طرف فرد أو مجموعة بعد بذل جهد معين، ويتم الحكم عليه كالأمثل، الكفء، الجيد.....الخ"
3. **تعريف حسب (J. judith) :** يعرف الاداء على أنه مجموع الرضا في كل ما يتعلق بالنتائج المادية وغير المادية المنشأة من الأطراف المكونة للمؤسسة والمتضمنة لمستوى الثقة في قدرات المؤسسة على إنتاج الرضا بشكل دائم، فالمؤسسة التي تتميز بأداء جيد هي التي من أهم مميزاتها الاستثمار الدائم لزبائنها،لعمالها،لمنتجاتها ولمهامها".[2]

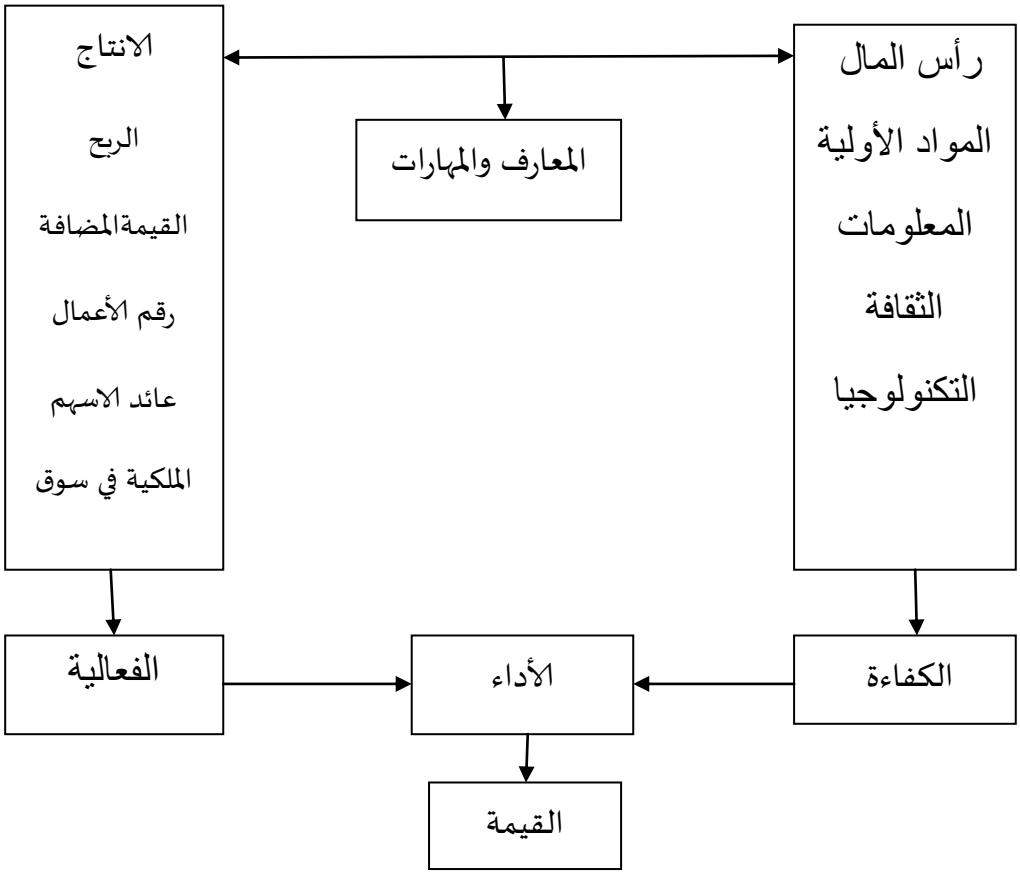
---

[1] وهيبة ديحي"**دور استراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية**"،مذكرة لنيل شهادة الماجستي،جامعة محمد خيضر بسكرة،2013،ص51.

[2] مجلة الباحث"**دورية عملية محكمة صادرة عن كلية العلوم الإقتصادية**"، جامعة ورقلة،العدد 7، 2010،ص 218.

4. **تعريف الأداء حسب (Angellier) :** "عرف بأنه يتجد في قدرة المؤسسة على تنفيذ إستراتيجيتها وتمكننا من مواجهة القوى التنافسية" كما هو موضح في الشكل التالي:[3]

الشكل رقم (06): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية



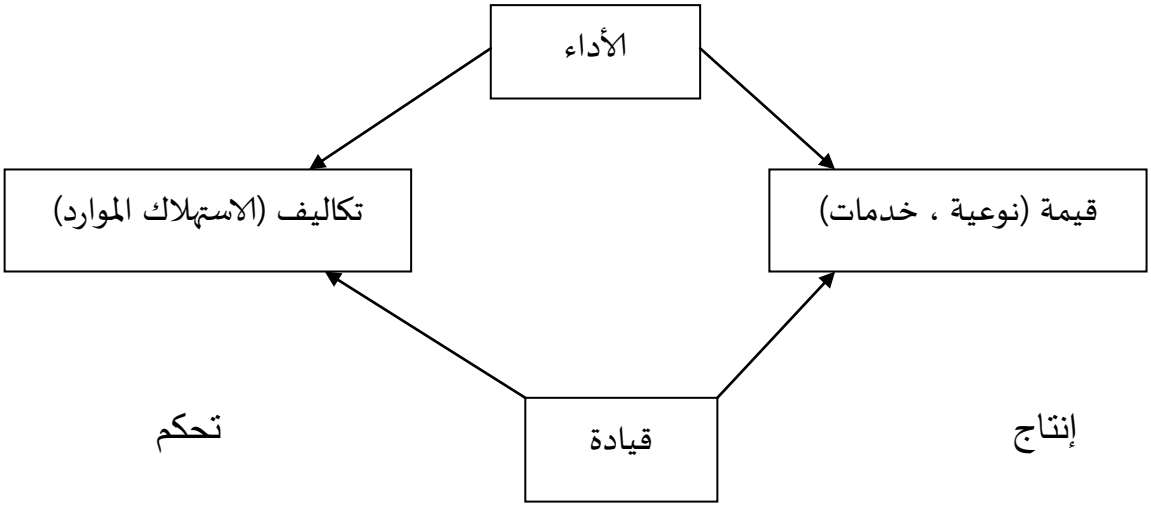
المصدر: وهيبة ديجي، مرجع سابق ، ص52.

مما سبق نستنتج بأن الأداء مفهوم واسع ويشتمل في مضامينه على العديد من المفاهيم المتعلقة بالنجاح أو الفشل، والكفاءة والفعالية والمخطط الفعلي، الكمي والنوعي وغيرها لذلك فإن الأداء يمثل النشاط الشمولي المستمر والذي كان يعكس نجاح المؤسسة واستمراريتها وقدرتها على التكيف مع البيئة، أو فشلها وانكماشها وفق أسس ومعايير محددة تضعها وفقا لمتطلبات نشاطها، وعلى ضوء الأهداف طويلة الأجل.

وعلى الإستراتيجية فإن الأداء قد حظي باهتمام استثنائي وذلك لكونه يعكس نجاح التوجه الاستراتيجي للمؤسسة، واختبارا فعليا وواقعيا لمصداقية الخيار الاستراتيجي للمؤسسة، كما أنه يوضح إبعاد وحالات التكيف الاستراتيجي للمؤسسة مع بيئتها. كما هو موضح في الشكل:

[3] خريف عبد الرؤوف،**"أهمية التحليل المالي في تقييم المؤسسات الاقتصادية"** مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، جامعة عبيد خيضر، بسكرة،2007 ،ص 29.

الشكل رقم 7 : التكيف الإستراتيجي للمؤسسة مع بيئتها



المصدر: مجلة الباحث، مرجع سابق، ص 51

المطلب الثاني: أنواع الأداء

يتخذ الأداء صورا عديدة لكن يمكن تصنيفها حسب أربعة معايير وهي: الشمولية، الطبيعة، المصدر والوظيفة.

1 - معايير الشمولية: وتنقسم إلى:[4]

الأداء الكلي: وهو عبارة عن تفاعل مجموع الأداءات الجزئية أي أنه يتجسد في الانجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الانشطة الفرعية في تحقيقها، ومن أهم مؤشراته: الفعالية، الكفاءة، التقدم في العمل.

- **الاداء الجزئي:** ويقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة النوعية للمؤسسة والوظائف الاساسية، والأداء الجزئي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل أداءات الأنظمة الجزئية وهو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل والتسلسل بين الأهداف في المؤسسة.

[4] عبد المليك مزهودة، **"الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم التسيير"**، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص87

2 - معايير الطبيعة: يمكن تقسيم أداء المؤسسات حسب هذا المعيار تبعا للأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها وتنقسم إلى:[5]

الاداء الاجتماعي: ويتمثل في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تقديم الخدمات للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة والوفاء بالتزاماتها تجاهه وأداء مستوياتها، ويرى البعض أن فعالية المؤسسة تكمن في قدرتها على تحقيق درجة من الرضا لدى الفئات المطلوب دعمها للمؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية أو الخارجية.

الأداء الاقتصادي: إن الدور التنموي للمؤسسات يعتبر من المؤشرات الاقتصادية الرئيسية لمستوى أداء هذه المؤسسات العمومية التي تساهم في تحريك مصادر مالية من أجل التنمية الشاملة.

الاداء السياسي: تسعى بعض المنظمات لتسطير الأهداف السياسية كتمويل المحلات الإنتاجية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى حكم مناصب سياسية لإستغلالهم لصالح المؤسسة والتي لها البقاء والنمو في نفس الوقت.

الأداء التكنولوجي: يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط التكنولوجية كالسيطرة على المجال تكنولوجي معين وفي أغلب الأحيان تكون هذه الأهداف التي ترسمها المؤسسة إستراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا.

3 - معايير الوظيفة: يقسم إلى:

أداء وظيفة التموين: يتمثل الأداء حسب هذه الوظيفة في قدرة المؤسسة على الحصول على المواد بجودة عالية في الآجال الممنوحة للعملاء والاستغلال الكفء والجيد لأماكن التخزين.

أداء وظيفة الانتاج: يقصد به تمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة من الانتاجية مقارنة بنظيراتها من المؤسسات المنتمية لنفس القطاع، أو المنطقة الجغرافية، من خلال انتاج منتجات ذات جودة عالية بتكاليف منخفضة وتفادي تأخر في الطلبيات من خلال الاستغلال الكفء لتجهيزات الإنتاج وصيانتها.

أداء الوظيفة المالية: يتمثل في قدرة المؤسسة على توليد إيرادات مالية سواء كانت من أنشطتها الجارية،الرأسمالية، أو الاستثنائية، وتحقيق الفوائض المالية من خلال

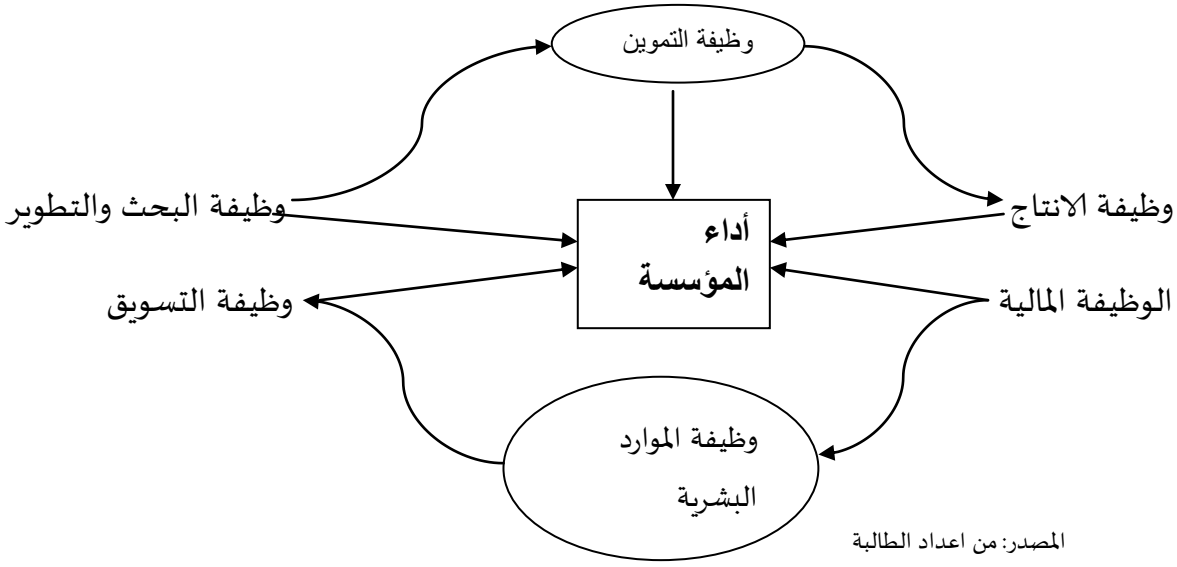
[5] حفصي رشيد، **"تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة"** ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011،ص20.

الابتعاد عن العسر المالي وظاهرة الافلاس بواسطة توفير السيولة وتحقيق معدل المردودية الجيد بتكاليف منخفضة، والبحث عن المصادر المالية اللازمة لتغطية احتياجاتها بأقل تكاليف .

- **أداء وظيفة الموارد البشرية:** يتجلى أداء وظيفة الموارد البشرية في قدرة الفرد على قيام بالانشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله تبعا لما يناسب قدراته وطبيعة عمله فضمان استخدام موارد المؤسسة بكفاءة وفعالية لا يتم إلا من خلال الأفراد.

أداء وظيفة البحث والتطوير: يقصد بها قدرة المؤسسة على انتاج منتجات ومدى مواكبتها للتطورات التكنولوجية الحديثة مع استخدامها في الانتاج والتسويق، وكذا توفير جو ملائم للاختراع، الابتكار والابداع من خلال تحفيز العاملين على التحديد وخلق جو المنافسة بينهم في هذا المجال.

الشكل (8): أداء المؤسسة حسب معايير الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالبة

4 - حسب معايير الجهة التي أنتجت الأداء:

يتم تقسيم الأداء حسب هذا المعيار تبعا لمصدر الأداء: إلى أداء داخلي(ذاتي) وأداء خارجي وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات متفاوتة وهي تقسم كمايلي[6]

- **الأداء الخارجي (الظاهري):** يتمثل في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة،حيث تستفيد المؤسسة على أسواق جديدة وواعدة، براءات الاختراع التي يتم استثمارها، مشاكل تعاني منها مؤسسات مماثلة أخرى، ظهور قوانين حكومية مدعمة لسياسة المؤسسة.....الخ، كل هذه الفرص يجب على المؤسسة استغلالها بكفاءة عالية، لأن هذه المتغيرات يمكن أن تؤثر عليها سلبا أو إيجابا.
- **الأداء الداخلي:** يتمثل في الأداء الذي يقوم به المؤسسة من تلقاء نفسها دون أن يكون للعوامل الخارجية دور فيها، أي بفضل المجهودات التي يبذلها القادة الإداريين والمرؤوسين في العمل وكذا مختلف الموارد المستغلة بكفاءة داخل المؤسسة، وهو ينتج من مجموع الأداءات التالية:

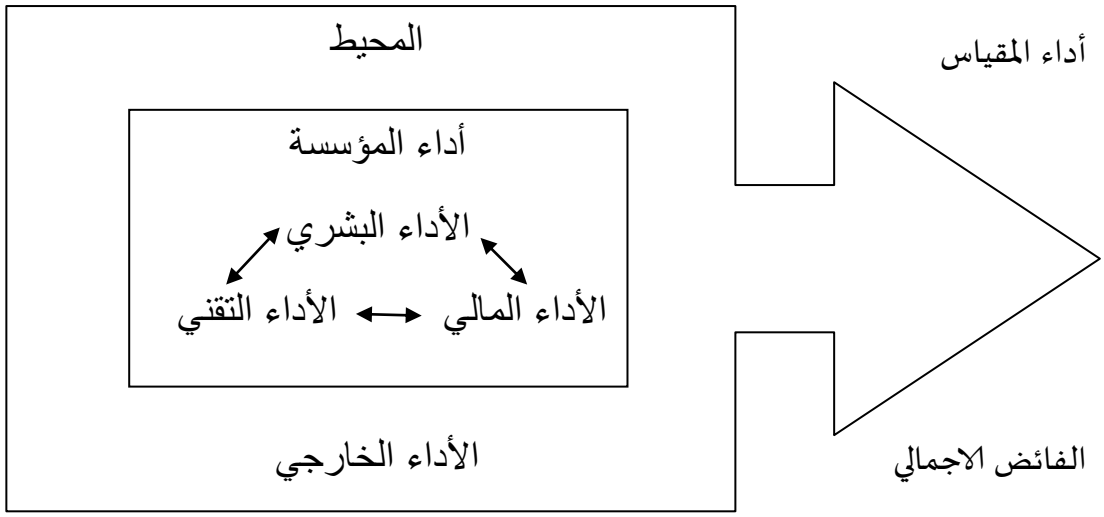
1. **الأداء البشري:** يقصد به أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة وتحقيق أفضلية التنافسية من خلال استغلال معارفهم ومهارتهم أحسن استغلال
2. **الأداء المالي:** يصف الأداء المالي مدى فعالية وكفاءة المؤسسة وتعبئة الموارد المالية وتوظيفها التحليل ومؤشرات التوازن والنسب من أبرز مؤشرات الأداء المالي.
3. **الأداء التجاري:** يصف الأداء التجاري فعالية وكفاءة الوظيفة التجارية أو التسويقية في تحقيق أهداف المبيعات ورضا الزبائن ويعتبر: رقم الأعمال، المردودية، عدد الزبائن، معدل شراء المنتجات من أبرز مؤشرات الأداء التجاري.
4. **الأداء التقني:** يتمثل في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الانتاج في العملية الانتاجية مع ضمان صيانتها، وتعتبر كمية الانتاج نسبة استخدام الطاقة الانتاجية من أبرز مؤشرات الأداء التقني في المؤسسة.

[6] شباح نعيمة،" **دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية**"، مذكرة ماجستير،غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008/2007،ص 10.

5. **<u>الأداء التمويني:</u>** يقصد به أداء المؤسسة في وظائف الشراء، النقل والنخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية، المعدات والتجهيزات الانتاجية بالنوعية والكمية المناسبة وفي الوقت المناسب.

_والشكل التالي يوضح الأداء الخارجي والداخلي للمؤسسة الاقتصادية

الشكل(09): ألأداء الخارجي والداخلي في الموسسة



المصدر: عادل عيشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة وهران،2015،ص06

يتضح من الشكل أعلاه أن أداء المؤسسة ككل ما هو الانتاج من تفاعل بين الموارد البشرية، التنمية، والمالية يضاف اليها التفاعل الموجود بين المنظمة وبيئتها الخارجية وكلما أحسست المؤسسة التعامل مع بيئتها الخارجية من خلال التعامل الجيد مع الفرص والتهديدات أدى إلى زيادة كلية في أداء المؤسسة سواء كان هذا الأداء داخلي أو خارجي.[7]

[7]: عادل عيشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة وهران،2015،ص06

المطلب الثالث: مجالات الأداء

تتنوع وتختلف مجالات الأداء في المؤسسات وذلك باختلاف أعمالها وطبيعة نشاطها حيث يرى البعض أن هذه المجالات عبارة عن الجوانب الخاصة بالمؤسسات والتي يجب أن يعمل بفعالية لضمان تحقيق نجاح المؤسسة كالتالي:

مجالات ميدان الأداء المالي:

بعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القادم المشترك بين الكاتب والباحثين والمدراء سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية. والنظرية في عمليات تقييد الأداء ضمن الواقع العلمي في مختلف مؤسسات الأعمال حيث يرى " lynch" بأن الأداء المالي يبقى المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات، وأن عدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها للخطر، ويذهب بعض الكتاب إلى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الأداء المالي، وذلك الى حد اعتباره الهدف الأهم بالمؤسسة، وضمن التوجه يعبر" Huntm organ" عن تلك الأهمية بالقول إن الأداء المالي يعد هدف المؤسسات الأساسي، وأن الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمنيا من خلال تحقيق الأداء المالي، وضمن المنظور الاستراتيجي للأداء المالي.

مجال الميدان المالي والعملياتي(تشغيلي):

يمثل ميدان الأداء المالي والعملياتي الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات،فبالإضافة الى المؤشرات المالية يتم الاعداد أيضا على مؤشرات تشغيلية في الأداء:

كالحصة السوقية، تقدم منتجات جديدة، نوعية المنتج والخدمة المقدمة، فعالية العملية التسويقية والانتاجية، ويرى" Macmenamin" أن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة،لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس ينسب أداء غير مالي لبناء نظام قياس فعال في المؤسسة.

كما يرى " Vonkaraman- Ramanujam" أن الإعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العملياتية، يعد ميدان للأداء الذي يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الإستراتيجية الحديثة"[8]

مجال ميدان الفاعلية التنظيمية:

يمثل ميدان الفعالية التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل لأداء الأعمال والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي والعملياتي،ويرى" Cameran- Whetnte":"أنه في المناسب الإعتماد هذا الميدان بمفاهمه ومقاييسه عند دراسة مختلف المجالات الإدارية، خاصة في مجال بحوث الادارة الاستراتيجية ونظرية المؤسسة نظرا لما تتطلبه المتشابكة للأهداف التنظيمية حاجات الأطراف المرتبطة بها من الاهتمام إذ يعطي ميدان الفاعلية التنظيمية الأهداف أصحاب المصالح في المؤسسة، ويجد القياسات المناسبة للأهداف مختلف الأطراف."

وضمن منطق آخر يؤكدPorte :"على مفهوم الفاعلية وقدرتها كميدان أداء تستطيع المؤسسة من خلاله التفوق تنافسيا".[9]

[8] موساوي أحمد عابد، " دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 64.

[9] بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة بلقايد، وهران ، 2013، ص 61.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من مجموع الأداءات الهامة في المؤسسة الاختصاصية، كون هذا الأخير يساهم في مختلف الأداءات المتنوعة في استمرارية المؤسسة،سوف نتعرض في البحث إلى مختلف المفاهيم المقدمة للأداء المالي، وكذا المؤشرات والمعايير المستخدمة لتقييمه في المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي

تعددت المفاهيم المقدمة للأداء المالي، كون أن كل باحث ينظر إلى مفهوم الأداء المالي حسب الزاوية التي ينظر إليها، ونتيجة لذلك قدمت العديد من التعاريف منها:[10]

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

ويعرف كذلك على أنه:" تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على انشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج وجدول الملحقة ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الظرف الاقتصادي والقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم معاينة المردودية الإقتصادية المؤسسة ومعدل نمو الأرباح".

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

ونتيجة ذلك،فإن معظم الباحثين يرون أن الأداء المالي لا يكون فعالا إلا من خلال تشخيص الصحة المالية للمؤسسة، وذلك من خلال الوقوف على نقاط القوة والضعف في المؤسسة، ومدى قدرتها على إنشاء القيمة من خلال الإعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج، جدول الملحقة...إلخ، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الإقتصادية والمالية المحيطة بالمؤسسة.

وما يمكن ملاحظته من التعاريف السابقة، أنه لا يوجد إجماع بين الباحثين حول مفهوم الأداء المالي فكل طرف يعرفه بما يخدم مصالحه، فالمساهم يسعى لتعظيم ثرائه، بينما إدارة المؤسسة

[10] مجلة الباحث ، دورية عملية محكمة صادرة عن كلية العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، العدد السابع، 2010، ص 89.

تسعى نحو استمرارية والبقاء، واليد العاملة تسعى إلى رفع الأجور والحوافز المغرية، بالاضافة إلى عطل مدفوعة الأجر، بينما الدولة والممثلة في الجهاز الضريبي تسعى إلى إنهاء حصيلتها الضريبية.

ويعود سبب تباين مقاربات تحديد مفهوم الأداء عموما، والأداء المالي خصوصا لعدة أسباب من بينها:

- اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم دقيق للوظيفة المالية.
- تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى نظرية مالية معاصرة نتيجة لتطور المتغيرات الإقليمية والاتجاهات الاقتصادية الحديثة.
- تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية وإقتصادية.

المطلب الثاني: الأهداف المالية ومصادر معلومات المؤسسات الاقتصادية.

لايمكن الحديث عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دون الحديث عن الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وبصفة عامة يمكن حصر تلك الأهداف في مايلي:

- إنشاء القيمة.
- المردودية
- السيولة واليسر المالي.
- التوازن المالي.

بالاضافة إلى التعرض إلى مختلف المصادر المستعملة في المؤسسة لجلب المعلومات التي تعتبر ضرورية للقيام بعملية التقييم المالي.

أولا: الأهداف المالية للمؤسسة الإقتصادية.

1 - إنشاء القيمة:

تعني قدرة المؤسسة على إنشاء قيمة للمساهمين من خلال تمكنها من تحقيق مردودية الأموال المستثمرة تفوق تكلفة مختلف مصادر التمويل، حيث يجب أن تكون هذه المردودية كافية ولاتقل عن المردودية التي يمكن للمساهمين الحصول عليها من خلال استثمار أموالهم في مشروعات أخرى ذات مستوى خطر مماثل.[11]

[11] محمد محمود الخطيب،"**الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**"، دار حامد للنشر والتوزيع،عمان 2009،ص 35.

2 - **السيولة واليسر المالي:** يعني قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية الجارية عند تاريخ استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى، يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا.

3 - **التوازن المالي:** يقصد به تحقيق الفائض في الخزينة، حيث تمول الأصول الثابتة بالأموال الدائمة، إذ يستوجب إبقاء الموارد المستخدمة في تمويل الأصول لمدة لا تقل عن مدة بقاء الاستثمارات.

4 - **المردودية:** تعتبر من الأهداف الرئيسية للمؤسسة، حيث أنها تمثل أحد العناصر المحددة لمستوى أدائها، فالمردودية كمفهوم تعرف على أنها:" ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها، حيث تحدد مستوى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية، أو قدرة الوسائل على تحقيق النتائج من استعمال الرأس المال الاقتصادي والمالي معا، أي من خلال المردودية المالية والاقتصادية معا.[12]

ثانيا: مصادر معلومات المؤسسة الاقتصادية:

وتتمثل في مصادر خارجية ومصادر داخلية:

1 - **المصادر الخارجية:**

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

[12] السعيد فرحات جمعة، **" الأداء المالي لمنظمات الأعمال"**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000،ص247.

2 - **المصادر الداخلية:**

أما المصدر الثاني للمعلومات فهي المصادر الداخلية والتي تعتمد عليها كثيرا في اجراء عملية التقييم المالي للمؤسسات، وتتمثل عموما في المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة والممثلة في الميزانية العمومية، جدول حسابات النتائج ، الملاحق وتقارير للنشر.

المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي.

تعتبر دراسة المؤشرات الأداء المالي جانب بالغ الأهمية تمليه متطلبات التخطيط المالي السليم، بإعتباره يمكن الإدارة من الحكم على الأداء السابق للمؤسسة والتنبؤ بالمستقبل بشكل دقيق، ولايتم ذلك إلا من خلال وضع خطط مالية كفيلة بتحقيق أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة المالية التي تهتم بتقييم كفاءة العمليات المالية عن طريق مجموعة من المعلومات المتوافرة في الميزانية وجدول حسابات النتائج لسنة مالية محددة، ومقارنتها بنتائج التحليل لسنة مالية سابقة أو مقارنتها بنفس المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع أو بالمؤشرات المعيارية.

وتعرف النسب المالية على أنها:"علاقة بين رقمين ونتائج هذه المقارنة يتم استخدامه لتقييم موقف معين".

وتعرف كذلك أنها" تغيير رياضي عن علاقة منطقية بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية المعدة عن فترة معينة وتأخذ شكل كسر عادي أو عشري أو نسبة مئوية"، والنسب المالية أيضا عبارة عن معدل أو مؤشر يكشف عن نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

ولا تكون هذه النسب ذات مدلولية في التحليل إلا إذا تم مقارنتها بنسب ذاتها على مدار عدة سنوات سابقة، للتعرف على التطور في هذه النسب واتجاهات هذا التطور، أو مقارنة هذه النسب بالنسب المرجعية لتحديد درجة الانحراف أو المقارنة بالنسبة لنفس المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع، وفي ما يلي أكثر مؤشرات الأداء المالي شيوعا:[13]

[13] عادل عشى، الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002، ص 90

أولا: مؤشرات السيولة

وهي مجموعة النسب المالية التي تتمكن من خلالها المؤسسة قياس قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها المالية الجارية، عند استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى يمكن تحويلها بسرعة إلى نقدية سائلة تكفي للوفاء بالتزامات المتداولة(ديون قصيرة الأجل) في مواعيد استحقاقها ودون تأخير، وتهدف هذه النسب إلى:

تقييم قدرة المؤسسة المالية في الأجل القصير، وهي تختلف بإختلاف الأطراف المستفيدة منها ويقع ضمن هذه النسب مايلي:

1 - نسبة السيولة العامة أو نسبة التداول:

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة

المصدر: مليكة رغيب، ميلود بوشنقير" التسيير المالي والمحاسبي حسب البرنامج الرسمي الجديد" ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 ص 37

كلما زادت هذه النسبة عن الواحد صحيح دل ذلك على وجود هامش أمان المؤسسة، يمكنها من سداد التزاماتها القصيرة الأجل، ولكن ارتفاع هذه النسبة قد لا يترجم دائما بوضع سيولة جيدة، فقد يكون ناتج عن التضخم بنود الأصول المتداولة بسبب عدم التسيير الجيد للإدارة، غير أنه في بعض المؤسسات الخاصة بقطاع الكهرباء والهاتف فغالبا ما تكون نسبة التداول فيها أقل من الواحد وسببه يرجع إلى طبيعة النشاط بحد ذاته، بالإضافة إلى ضخامة الأصول الثابتة، لكن ما يعوض هذا الإنخفاض هو انتظام التدفقات النقدية لتلك المؤسسات.

2 - **نسبة السيولة السريعة:**

وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الإلتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول وتعطى بالعلاقة التالية:

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

المصدر: مليكة زغيب، ميلود بو شنقير، مرجع سابق، ص 37

قيمة هذه السيولة تتراوح بين 0.3 كحد أدنى و 0.5 كحد أقصى إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة وغير الجاهزة نصف الديون القصيرة أو أقل، إذا كانت منخفضة فتدل على صعوبة الدفع.[14]

3 - نسبة السيولة الحالية (الفورية):

وهي النسبة التي تهتم بأكثر أصول المؤسسة سيولة وهي النقدية وذلك في علاقتها بالتزامات المؤسسة قصيرة الأجل، وتعطى بالعلاقة الآتية:

نسبة السيولة الحالية = النقدية / إجمالي الخصوم المتداولة

المصدر: مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، مرجع سابق، ص 38.

ملاحظة: إذا كانت أكبر من الواحد فهذا يدل على تراجع نشاط المؤسسة، نقص الاستثمارات وفائض النقدية.

ثانيا: مؤشرات المديونية:

وهي النسب المهمة بالنسبة للمقرضين والمستثمرين، حيث تظهر مدى مساهمة الديون سواء ممثلة في الالتزامات قصيرة الأجل أو طويلة الأجل في تمويل أصول المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك ومن هذه النسب:[15]

1 - نسبة الديون إلى إجمالي الأصول:

نقيس هذه النسبة نسبة الديون التي تساهم فيها الغير بالنسبة إلى إجمالي أصول المؤسسة حيث كلما زادت النسبة كلما قلت قدرة المؤسسة على الإقتراض الخارجي بالمستقبل وتساوي:

نسبة الديون إلى إجالي الأصول = (المطلوبات المتداولة+المطلوبات طويلة الأجل)100/الأصول

المصدر: عبد الناصر نور، منير شاكر محمد،" التحليل المالي"،دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان الأردن،2005، ص 56

2 - نسبة الديون إلى حقوق الملكية:

تعتبر هذه النسبة مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات، فهي توضح لها مدى التوازن الموجود في الهيكل المالي بين مصادر التمويل الذاتي ومصادر التمويل الخارجية وتعطى بالعلاقة التالية:

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

[15] عبد الناصر نور، منير شاكر محمد" التحليل المالي"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان ، الأردن، 2005،ص ص 56- 63

نسبة الديون إلى حقوق الملكية= (الديون * 100)/حقوق الملكية

المصدر: عبد الناصر نور، منير شاكر محمد، مرجع سابق، ص 56

3 - معدل تغطية الفوائد:

هذا المعدل يوضح مدى قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وتحمل أعباء الفائدة، وكلما كان هذا المعدل كبيرا كلما دل على أن المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وهذا المعدل يؤكد عليه المقرضون والدائنون من أجل الإطمئنان قبل إعطاء أي قرض.

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

المصدر: خالد وهيب الراوي، يوسف سعاد" التحليل المالي للقوائم المالية"، دار المسيرة للنشر، الأردن ، 2000، ص 65.

ثالثا: مؤشرات النشاط

يطلق عليها أحيانا نسب إدارة الموجودات، وتقيس هذه النسبة مدى كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع مواردها المالية توزيعا مناسبا على الأصول المختلفة، وتأتي أهمية هذه النسبة من خلال سرعة تشغيل أصول المؤسسة(دورانها)، حيث أنها تؤثر في الدورة الإنتاجية للمؤسسة من خلال تحويل النقد إلى الصناعة ثم إلى النقد مرة أخرى، وهذا ما يؤثر على ربحية المؤسسة وسيولتها ومن أبرز نسب النشاط ما يلي:

1 - معدل دوران مجموع الأصول:[16]

يقيس هذا المؤشر درجة استغلال أصول المشروع على اختلاف أنواعها(أصول ثابتة ومتداولة) في توليد الأرباح من المبيعات وتعطى بالعلاقة التالية:

معدل دوران مجموع الأصول = صافي المبيعات/ مجموع الأصول الصافية

المصدر: محمد محمود يوسف،" **البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن**"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005، ص 52.

وتنقسم هذه النسبة إلى نوعين هما:

معدل دوران مجموع الأصول الثابتة – معدل دوران مجموع الأصول المتداولة.

[16] محمد محمود يوسف، " البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن" ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005، ص ص 52- 57.

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

المصدر: محمد محمود يوسف، مرجع سابق ، ص 53.

2 - معدل دوران المخزون:

يقيس هذا المعدل مدى سلامة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل إدارتها للمخزون من خلال ربط تكلفة التخزين مع تكلفة المبيعات خلال دورة مالية معينة أي عدد مرات التي يمكن أن يتحول فيها المخزون إلى مبيعات ودرجة سيولة المخزون وتعطى بالعلاقة التالية:

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

المصدر: محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 54.

3 - معدل دوران المدينين(العملاء):

يعكس هذا المعدل عدد المرات التي تتحول فيها الحسابات المدينة في المؤسسة إلى نقدية في الدورة المالية ويعطى بالعلاقة التالية:

معدل دوران العملاء = صافي المبيعات الآجلة / متوسط المدينين.

المصدر: محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 54.

يعتبر هذا المعدل عن سرعة حركة الإستثمار في الحسابات المدينة، أي عدد مرات البيع بالإئتمان ثم التحصيل حيث أن ارتفاع هذا المعدل يعكس كفاءة المؤسسة في تقديم الائتمان وتحصيله، أما فيما يتعلق بمتوسط الفترة فهي تعكس المدة التي تبقى فيها المبيعات الآجلة ديونا بذمة الآخرين وتعطى بالعلاقة التالية:

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

حيث أن معدل دوران الحسابات المدينة وفترة تحصيلها يتعلقان بسياسة البيع بالأجل وهذه السياسة تختلف من مؤسسة لأخرى.

4 - معدل دوران الدائنين (الموردين):

تعبر هذه النسبة عن قدرة المؤسسة على إدارة الموردين من خلال سداد إلتزاماتها المتداولة حيث تعطى بالعلاقة التالية:

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

المصدر: محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 55.

رابعا: مؤشرات المردودية:

تعتبر هذه المجموعة من النسب المحصلة النهائية لأداء المؤسسة، كون أن النسب السابقة تختص في تقييم جوانب معينة من الأداء بينما هذه النسبة تبين قدرة المؤسسة على تحقيق الربح من خلال الأنشطة التي تقوم بها وبالتالي الحكم على الأداء الكلي للمؤسسة وتنقسم هذه النسب إلى مايلي:[17]

1 - مردودية استثمارات المساهمين:

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

مردودية استثمارات المساهمين = الربح الصافي بعد الضريبة / استثمارات المساهمين

المصدر: بن خروف جليلة، **"دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات"** ، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص 90.

2 - مردودية القيمة الصافية:

وتحسب بالعلاقة التالية:

مردودية القيمة الصافية = صافي الأرباح بعد الضرائب / صافي المبيعات

المصدر: بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص 91.

[17] بن خروف جليلة، " دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات" ، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بومرداس ، الجزائر، 2009، ص ص 90- 92

3 - <u>مردودية مجموع الأصول:</u>

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

مردودية مجموع الأصول = الربح الصافي بعد الضريبة / مجموع الأصول

المصدر: بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص 91.

4 - <u>المردودية التجارية:</u>

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الصافي = الربح الصافي / رقم الأعمال

المصدر: بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص 91.

5 - <u>المردودية المالية:</u>

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية المالية = الربح الصافي / إجمالي الأصول الصافية.

المصدر: بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص 92.

6 - <u>نسبة المردودية :</u>

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية = هامش التمويل الذاتي / رأس المال المستثمر الحالي.

المصدر: بن خروف جليلة، مرجع سابق ، ص 92.

7 - <u>نسبة مردودية الأموال الخاصة:</u>

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة مردودية الأموال الخاصة = الربح الصافي / الأموال الخاصة

المصدر: بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص 92.

خامسا: مؤشرات التوازن

تتمثل مؤشرات التوازن في:

- رأس المال العامل
- احتياجات رأس المال العامل.
- الخزينة.

1 - رأس المال العامل:

يعرف رأس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة (أي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنية لاتتعدى السنة)وبين الخصوم المتداولة (الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لاتتعدى السنة) ، ويتم حسابه كمى يلي:

- رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة.
- رأس المال العامل = الأصول المتداولة – ديون قصيرة الأجل.

المصدر: شعيب شنوف،" محاسبة المؤسسة ج1"، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو ، الجزائر ، 2008، ص 10.

ويمكن تقسيمه إلى أربعة أنواع هي:

- رأس المال العامل الخاص، رأس المال العامل الأجنبي.
- رأس المال العامل الإجمالي، رأس المال العامل الصافي.

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

المصدر: شعيب شنوف، مرجع سابق ، ص 211.

الملاحظة:

- عندما يكون رأس المال العامل الصافي أكبر من الصفر يعبر عن وجود توازن مالي.

- عندما يكون رأس مال العامل الصافي يساوي الصفر يدل على أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة فقط.
- عندما يكون رأس المال العامل الصافي أقل من الصفر يعبر عن وجود عجز مالي وعدم قدرة المؤسسة على تمويل استثماراتها.

2 - <u>إحتياجات رأس المال العامل:</u>

يمكن تعريف الإحتياج من رأس المال العامل على أنها رأس المال العامل الأمثل، أي ذلك الجزء من الأموال الدائمة الممول لجزء من الأصول المتداولة، والذي يضمن للمؤسسة توازنها المالي الضروري، وتظهر هذه الإحتياجات بالعلاقة التالية:

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

المصدر:

3 - <u>الخزينة:</u>

الخزينة الصافية هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة الإستغلال، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فورا، والخزينة الصافية على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن وجود توازن مالي بالمؤسسة وتحسب كمايلي:[18]

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

المصدر: بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص 92.

ملاحظة:

- عندما تكون الخزينة صفرية فهي تدل على الحالة المثلى وتعبر عن وجود توازن مالي.
- عندما تكون الخزينة موجبة فهناك فائض في رأس المال العامل مقارنة بإحتياج رأس المال العامل .
- عندما تكون الخزينة سالبة أي رأس المال العامل أقل من الإحتياج أي أن المؤسسة بحاجة إلى موارد مالية لتغطية احتياجاتها المتزايد من أجل استمرار النشاط.

[18] بن خروف جليلة ، مرجع سابق، ص 92.

- **المبحث الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي**

بعد الدراسة النظرية لجانبي التدقيق المحاسبي والأداء المالي سنحاول عرض العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي و الأداء المالي نظريا، وكان هذا بعد إجراء الدراسة الميدانية خلصنا إلى مايلي:

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

نظرا لإنتشار ظاهرة الفساد المالي من غش واحتيال التي تتعرض لها المؤسسات ودورها في انهيارها وحدوث خسائر كبيرة لديها وخروجها من السوق وضياع أموال المساهمين، مازلنا نبحث في دور التدقيق المحاسبي في ضبط و تحسين الأداء المالي، فلابد أن نعرج على دور التدقيق المحاسبي في مكافحة الفساد المالي والتقليل من حالاته حيث أن وجود التدقيق والرقابة دائما يمنع من تسول له نفسه بالقيام بالأعمال الغير مشروعة، حيث أن التدقيق أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات وأية عملية تخصيص غير مناسبة للأصول والموجودات، وينشأ خطر الإحتيال من وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين تدفعه إلى ممارسة الاحتيال، وجود فرصة سانحة مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية ، وكذا عدم نزاهة الشخص القائم بالتحاليل، وبالتالي بقع على عاتق مدقق الحسابات تلمس الحالات السابقة بشكل دائم وعدم اغفال أي إشارة قد توحي بحدوث الغش والاحتيال ورصدها ومتابعتها ومعاقبة مرتكبيها، وهذا يعتبر أحد الأدوار التقليدية للتدقيق المحاسبي حيث أن الحذر والشك المنطقي أو ما يقصد به الشك المهني من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها المدقق والتي تساعده في مهمته، وقد أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول دور التدقيق المحاسبي في إكتشاف الغش والإحتيال في القوائم المالية إلى أهمية أن يرفع التدقيق تقاريره إلى مجلس الإدارة وليس الإدارة العليا للمؤسسة وذلك يتم بعد إجراء التحقيقات والتحريات الكافية من طرف مدقق الحسابات الذي تشترط فيه الإستقلالية العالية وعدم تدخل أي فرد كان في مهامه.

وكما رأينا يعمل التدقيق المحاسبي على الحد من الفساد المالي، وبالتالي جودة المعلومات والقوائم المالية الذي يكون في صالح أداء المؤسسة المالي ويعمل على تحسينه.

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق المحاسبي في إتخاذ القرارات

يلعب التدقيق المحاسبي أدوارا مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات جودة وفعالية، بالموازاه مع خطوات عملية اتخاذ القرارات فإن التدقيق المحاسبي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لإتخاذ القرارات الإدارية وتبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع وبذلك يتم تشخيص الوضع المحيط وتحديد درجة الخطر الناجم ومن تم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق تليها وضع الخطة اللازمة لذلك، ليبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق المحاسبي ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دواليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الإقتراحات المناسبة، فينتج بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لإتخاذ القرار وتساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية.

حيث تكتسي التقارير التي يعدها المدقق أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات واقتراح التحسينات، ويعطي هذا التقرير قيمة مضافة للمتعلمين مع المؤسسة كالمساهمين وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الإستثمار والتمويل حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لإتخاذ قراراتها هذا يساهم في التحسين من أداء المؤسسة المالي ويعطيها مركز تنافسي في السوق ويستوجب في ذلك أن يتمتع مدقق الحسابات في المؤسسة بالإستقلالية الكافية لقيام بمهامه.

المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين إدارة المخاطر

إن التدقيق المحاسبي له دور فعال في إدارة المخاطر ويعتبر أداة مرشدة للعمل لأن تدقيق إدارة المخاطر يكشف عن نقاط ضعف البرنامج وبالتالي يخلق فرصة لعلاج عيوبه وخلق برنامج أقوى، ومن الواضح أن المؤسسة لن تستفيد إذا وضع التقرير على الرف من أجل الرجوع إليه مستقبلا، وبينما سيوفر الكثير من المناقشات مرجعا مفيدا لسنوات مقبلة حيث تحوي معظم تقارير التدقيق على توصيات قوية جديرة بالتنفيذ الفوري.

ومنه يتضح أن العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فهذا الأخير يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تحسين وتقوية فعالية الكيفية التي تدير بها مخاطرها وتجنبا للمخاطر والتقليل منها واكتشاف الأخطاء قبل أن تصبح باهظة التكاليف ويعمل على حسن التعامل معها، وبالتالي يقلل من الخسائر ويرفع من أداء المؤسسة المالي وهو الهدف الذي تسعى إليه كل مؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يمكن القول أن هدف أي مؤسسة إقتصادية هو العمل من أجل تحقيق أحسن أداء مالي حيث يعتبر المحرك الرئيسي من أجل التوسع في نشاطها وتحقيق استقلالية مالية والاستمرار في مزاولة النشاط، ويتوقف تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية على التحكم الجيد في مختلف وظائفها عن طريق أساليب رقابية محكمة تشمل جميع نشاطات وعمليات المؤسسة، ألا وهو التدقيق المحاسبي الذي يعمل في صالح المؤسسة بتقديم توصيات حول تقييم الوضع المالي والحد من الفساد المالي ويعمل التدقيق المحاسبي على معالجة العمليات من حيث الكفاءة والفعالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق أقصى كفاءة في إدارة المشروعات الإقتصادية عن الأداء المالي من خلال مساهمتها في عملية التحسين التي تكون في صالح المؤسسة كون أن القرارات المتخذة داخل المؤسسة لها انعكاسات على الأداء المالي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

وعليه من أجل تحسين أداء المؤسسات المالي يستوجب توفر آلية تدقيق محاسبي تعمل في صالح المؤسسة.

تمهيد الفصل:

تم التطرق في الدراسة النظرية إلى التدقيق المحاسبي بإعتباره أداة ووسيلة لا يمكن الإستغناء عنها نظرا لما يقدمه للمؤسسة من معلومات وخدمات عن مدى تحكمها في العمليات المحاسبية التي تقوم بها، وكذلك إلى دوره في تحسين الأداء المالي، وبهدف إثراء ما جاء في القسم النظري في تدعيم هذا البحث بدراسة تطبيقية وذلك من أجل معرفة مدى تطابق ما هو نظري وما هو موجود في الواقع ومن أجل الوصول إلى الهدف قمنا بتسليط هذه الدراسة على إحدى المؤسسات الإقتصادية.

المؤسسة الإقتصادية سوناطراك بتحديد مركب تمييع الغاز GNL1/Z وذلك لمعرفة دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي.

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

- المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سوناطراك.
- المبحث الثاني: تقديم المركب GNL1/Z
- المبحث الثالث : طريقة التدقيق المحاسبي والأداء المالي في المركب GNL1/Z
- المبحث الرابع: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المركب GNL1/Z

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سوناطراك.

أنشئت المؤسسة الوطنية للبحث والتنقيب والإنتاج والنقل والتحويل وتسويق المحروقات المعروفة بسوناطراك.

SONATRACH : Société National de Transport et de Commercialisation des Hydrocarbure

بموجب المرسوم رقم 63/491المؤرخ في 1963/12/31,و في سنة 1966اتسع نشاطها و اصبح يشمل كل ما يتعلق بالنفط و الغاز الطبيعي

المطلب الأول: التعريف بالشركة:

تعتبر مؤسسة سوناطراك المورد الأساسي لانعاش الاقتصاد الوطني و جلب العملة الصعبة حيث تساهم المحروقات 23%من الإنتاج الوطني الخام ، كما تمثل نسبة 50%من الميزانية الوطنية , تحتل المرتبة العاشرة عالميا .

سوناطراك شركة ضخمة توظف 3700عامل من ببينهم 13280اطار واطار سامي الدين يمثلون 40%من المجموع العام .

كما تخص أيضا في البتروكيمياء واشغال المناجم و هي اول مؤسسة افريقية و تحتل المرتبة الحادية عشرة عالميا في مجال البترول بحيث تنتج سنويا ما يقارب 222مليون طن من البترول ,و ثاني شركة مصدر للغاز في العالم و هي تشكل الكتلة الحرجة بالنسبة للاقتصاد الجزائري.

حسب المادة 07من قانون 98/48المؤرخ في 1998/02/11يمكن ان نحصر نشاطاتها كما يلي:

- _البحث و الاكتشاف و الاستغلال
- _التطوير و التسيير.
- _طرق النقل ,التخزين ,التشحين ,التكرير و التمييع.
- _التسويق الخارجي عن طريق عملية التصدير.
- _التسويق في السوق الوطني.
- _تفرقة غاز البترول المميع.

_بالنسبة لنشاط سوناطراك من حيث الصناعة التكرارية تقوم بها "نافطال" التي تقوم بتوزيع و تسويق المنتوج البترولي في السوق الوطني .

المطلب الثاني:اهداف المؤسسة : وتتمثل في:

- _البحث و التنقيب عن المحروقات .
- _تطوير و استغلال و نشر قنوات النقل التخزين و تحويل المحروقات .
- _تمييع الغازات الطبيعية.
- _تحويل و تكرير البترول.
- _تسويق المحروقات.
- _دراسة و ترقية و تقييم كل مصادر الطاقة.
- _تموين الوطن بالمورد النفطية على الاجال المتوسطة و الطويلة.

تسيير فروعها و الاشراف على إدارة الشركات المساهمة فيها.

_توقيع على عقود الشركات مع الدول الأجنبية.

المطلب الثاني :فروع المؤسسة و نشاطاتها.

للمؤسسة عدة فروع بوجهات نظر مختلفة وهي:

أولا : نشاط المنبع.

هدفه البحث و التنقيب عن البترول و الغاز الطبيعي و استغلاله ,و يتواجد بالصحراء نظرا لتواجد اهم الابار الجزائرية بها من أهمها : حاسي مسعود ,عين اميناس , عين صالح.

ثانيا: نشاط النقل.

يضمن وصول الغاز و البترول من المنبع الى المصب و دلك خاصة عبر شبكة قنوات تربط بينهما بحيث تكون قنوات الغاز منفصلة عن قنوات البترول.

ثالثا: نشاط التجارة و التسويق.

تشرف على عملية تسويق و توزيع المحروقات اما محليا او دوليا عبر الناقلات (السفن) او قنوات موصولة مباشرة مع المستفيد

رابعا: المصبaval:

تتم فيه عملية تمييع الغاز و تكرير البترول و يتوفر على عدة مركبات (GP1_GP2_GL4/Z_GL1/Z)كما يضم أيضا مركبين للغاز الطبيعي قيد الانجاز(**GNL3_GNL16Z**)

المبحث الثاني : تقديم مركب GL1 /Z

الوضعية التدريجية الأولى للمركب وضعت في 16جوان1973,الهيكل المتعاهد بمؤسسةCHIMICO الولايات المتحدة الامريكية الى غاية فيما بعد شركة BECHTEL1975 الو م ا في 21جانفي1976.

بدأت خدمتها الإنتاجية في شهر فيفري 1978باحتياطي400مليار متر مكعب من الغاز الطبيعي، الجزائر اكتسبت مكانة مهمة في مجالات المحروقات وكذلك الخبرة في تمييع الغاز الطبيعي، كما جمعت مختلف الاتفاقيات و الشركات التي تؤدي الى تطوير المجموعة و اثراءها و أصبحت رائد في افريقيا.

1. تعريف المركب.
2. وصف المركب
3. الهيكل التنظيمي لمركب تمييع الغاز الطبيعي.
4. الهيكل التنظيمي لقسم المالية.

المطلب الأول:تعريف المركب GL1/Z

المركب هو منطقة صناعية مختصة في معالجة و تمييع الغاز الطبيعي (GN) الاتي من الحقل الغازي لحاسي و 500كلم شمال حاسي الرمل .

موقعه الجغرافي الاستراتيجي اهله لان يكون مهم ,علما ان النقل البحري يتم بسفن نقل الميثان لإرسال الغاز الطبيعي المميع (GN)عبر البحر الأبيض المتوسط و المحيط الأطلسي يشغل مساحة 72هكتار.

المهمة الأساسية للمركب هي معالجة الغاز الطبيعي الاتي من حاسي الرمل , بعد هدا يتم التمييع عند درجة 162م تحت الضغط الجوي المخزن في احواض سعة كل واحد منها 100000متر مكعب للغاز الطبيعي و هدا يكون في حوالي خمسة أيام ,من الممكن تحويل الغاز الطبيعي المميع من المركب GL1/Zالى المركب GL2/Zو العكس.

يوجد مختصان لارسال المنتوج النهائي الى محطتين للتعبئة (M1; M2)قبل التعبئة في السفن غاز الميثان سعتها 125000متر مكعب مدة التعبئة هي 12ساعة و نصف,و بعد تعبئة السفن تاخد مسارات مختلفة عبر العالم و هي أوروبا و الولايات المتحدة الامريكية.

المطلب الثاني:وصف المركب.

يوجد المركب GL1/Zببلدية بطيوة على بعد 8كلم شرق ارزيو و 500كلم شمال حاسي الرمل بمساحة 72هكتار بشمال 6مسارات للتمييع يعمل باستقلالية موازاة مع معدل 250000متر مكعب من الغاز الطبيعي. انتاج الغاز الطبيعي المميع يسير بمعدل 8400متر مكعب في اليوم.

قدرات التخزين هي 3خزانات بسعة 100000متر مربع للواحد.كما ينقسم إلى ثلاث:

منطقة الاستفادة :

تؤمن بداية و حسن عمل المسارات الستة للتمييع بتزويد الطاقة و أيضا مهما كانت مختلفة , خصوصا ان كل الهياكل الأخرى تضمن انتاج البخار,الكهرباء ,الماء المقطر,الماء المشع ,الازوت...

منطقة المعاملة (التصرف):

المرحلة الثانية تكمن في معالجة الغاز الطبيعي. تمييعه ثم تخزينه في ثلاث احواض بسعة100000متر مربع من جهة أخرى لدينا حوضين من البنزين بسعة 45000متر مربع ندكر أيضا جهة تقسيم و فصل المحروقات الاثقل من الغاز الطبيعي.

منطقة التعبئة (النهائية):

الغاز الطبيعي المميع يرسل الى محطتي التعبئة (M1 ;M2)لتعبئته في السفن بدرجة 162م° تحت الضغط الجوي .نجد على جانب كل محطة أربعة ادرع للتعبئة بعد تعبئته يكون جاهزا للارسال الى مختلف المناطق خصوصا أوروبا و الولايات المتحدة الامريكية.

المطلب الثالث:تقديم الدائرة المالية.

تحتوي المديرية المالية على اربع مصالح:

1_مصلحةالمحاسبة العامة:

دورها هو تسجيل كل العمليات المختلفة ووضع الميزانية السنوية وتتكون من ثلاث اقسام:

ا_قسم المخزونات والاستثمارات: يتمكن من تسيير المخزونات والاستثمارات.

ب-قسم الموردين: يقوم هدا القسم بمتابعة الفاتورات التي تخص الموردين المحليين والأجانب.

ج-قسم المركزية: يقتصر عمل هدا القسم في التقارب بين الوحدات.

2- مصلحة الخزينة: تنقسم الى قسمين:

أ- قسم البنك: يقوم بتحقيق جميع العملات سواء العملة الأجنبية او العملة المحلية.

ب-قسم الصندوق:دور هدا القسم هو تلخيص اجور الاعوان المؤقتين و التسبيقات المعطاة للموظفين.

3-مصلحة الدراسات المعلومات و التسيير: و هي تتكون من ثلاث اقسام:

أ-قسم التحليلي: يقوم بتحديد سعر التكلفة للغاز الطبيعي المميع بالإضافة الى تغطية التكاليف الشهرية.

ب-قسم الميزانية: يهدف هذا القسم إلى إعطاء تقرير حول الميزانية السنوية.

ج-قسم التحليل: يقوم بإعداد تقرير التسيير, لوحة القيادة, تحليل الفروق, وهذا من خلال المؤونات

4-المصلحة القانونية: تنقسم إلى قسمين :

أ-قسم الجباية والتأمين: يتكلف بكل المقاربات بين جميع المركبات ومختلف التنظيمات.

ب:قسم الإتفاقيات القانونية: يقوم هذا القسم بإعداد العقود مع العملاء.

المبحث الثالث: طريقة التدقيق المحاسبي والأداء المالي في المركب GNL1/Z

من خلال الزيارة الميدانية التي قمنا بها في المركب محل دراستنا تحصلنا على بعض المعلومات التي تخص موضوع بحثنا في واقع تدقيق الحسابات والأداء المالي بالمركب ، فتدقيق الحسابات يكون عن طريق إبرام عقد مع محافظ الحسابات، وكانت كما يلي:

المطلب الأول: طريقة التدقيق المحاسبي بالمركب

تتم طريقة التدقيق المحاسبي بالمركب عن طريق توثيق عقد مع محافظ الحسابات، يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة داخل الشركة، حيث يمارس نشاطه تحت سلطته، بعد اتفاق مجلس الإدارة على تعيينه، يقوم المجلس بإرسال رسالة طلب تعين محافظ الحسابات، لاقتراح عليه عمل محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وينتظر منه القبول؛

بعدها يقوم محافظ الحسابات بالرد عل الرسالة إما بالقبول أو الرفض، وفي حالة القبول لا يستطيع التوقف أو الانسحاب من العمل قبل 3 سنوات، إلا إذا حدث شيء مفاجئ أو عائق يعيق مهمته؛

أولا: تقرير المصادقة على حساب المركبGNL1/Z : وتتضمن :

_ تحليل الحركات الرئيسية المحاسبية والمالية

_ البيانات المحاسبية والمالية للهياكل الأساسية للمركب

_ عملية تدقيق المركب

_ الملاحظات المستنتجة

_ المصادقة على حسابات الاجتماعية للسنة المالية 2016

1) _ تحليل الحركات الرئيسية المحاسبية والمالية للسنة المالية 2016

1.1) _ البيانات المحاسبية والمالية للهياكل الأساسية للمركب

البيانات المحاسبية والمالية للمركب GNL1/Z في 2016/12/31، بشكل تخطيطي على النحو التالي:

- **الميزانية المحاسبية**

الميزانية المحاسبية لسجلات الشركة، تسجل في أصولها وخصومها في المعلومات ادناه:

أصول = خصوم = 11555990844.31دج

- **نتيجة السنة المالية**

تكون النتيجة الجبائية للسنة المالية مساوية للنتيجة العادية قبل الضرائب للسنة المالية كما يلي:

النتيجة العادية قبل الضرائب = 559204327.46دج

- **النتيجة الصافية للسنة المالية**

بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات التي تبلغ 20360013.00دج، النتيجة العادية قبل الضرائب للسنة المالية المقدرة ب559204327.46، النتيجة المحاسبية للسنة المالية يقدر ب: 538844314.46دج.

2.1.3) _ عملية تدقيق الشركة

تتم عملية مراقبة حسابات المركب ، في الفترة 2014/12/31، على النحو التالي:

- تحديث الملف الدائم
- فتح ملف العمل الخاص بالسنة المالية

في نهاية العمل، للتحقق الذي يغطي جميع البيانات المالية لملف العمل الذي تم فتحه، من الضروري تقديم ملاحظات مختلفة سواء في الشكل أو المضمون.

3.1) _ الملاحظات المستنتجة

- ملاحظات على الشكل

1_ التنظيم وجهاز الرقابة الداخلي:

تجدر الإشارة إلى أنه من أجل تحسين إدارة المركب ، يجب على الإدارة اعتماد دليل الإجراءات التسيير لتعزيز نظام الرقابة الداخلية؛

إجراءات التسيير يجب أن تستند إلى خطة الحسابات الداخلية بالطريقة التي تعمل بها الحسابات وكذلك دليل ومبادئ المحاسبة وفق للنظام المحاسبي والمالي.

- ملاحظات على المضمون

هذه المرحلة، فإننا نقدم لكم البيانات أدناه، حسب البند الرئيسي في الميزانية وجدول حساب النتائج، وفق للإطار المحاسبي المنصوص عليه في أحكام المرسوم في 2008/07/26، المتعلق بتطبيق قانون 11/07، بشأن نظام المحاسبة المالية.

2.3) _ المصادقة على حسابات الاجتماعي للسنة المالية 2016

عبد التحقيقات ومراقبة المؤسسة والاشراف على القوائم المالية للسنة المالية 2016، من طرف محافظ الحسابات، التي تتم وفق للعناية الواجبة العادية أي مطابقة للقانون، وفي بعض الأحيان طريقة منهجية، وأحيانا على شكل العينات، استثناء الملاحظات والتحفظات المذكورة أعلاه، لا تتضمن طابع اقصاء، يمكننا في رأينا أن نستنتج أن حسابات مركب GNL1/Z ، توقفت في 2016/12/31، وأن مجموع الأصول يساوي مجموع الخصوم عند مبلغ: **11.555.990.844,31دج** ، صادقة ومنظمة وأعطت صورة صادقة عن وضعية الشركة.

أعدت في: 2015/05/26

محافظ الحسابات

4_ التحقيقات الخاص

1.4) _تقرير خاص عن إجراءات الرقابة الداخلية (الفصل 07)، توقفت في 2013/06/24، تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات

2.4) _ تقرير خاص على المبلغ الإجمالي لأعلى 05 أجور

3.4) _ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

4.4) _ تقرير خاص شأن التحقق من صدق المعلومات الواردة في تقرير التسيير

5.4) _ معيار خاص حول تطور نتيجة 05 سنوات الأخيرة للسنة المالية

6.4) _ تقرير خاص على صافي أصول الشركة (المادة 589 من القانون التجاري).

1.4) _تقرير خاص عن إجراءات الرقاة الداخلية (الفصل 07)، توقفت في 2013/06/24، تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات

الشركة لم تقدم لنا أي تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية ومن ذلك لا يمكن التعبير عن رأينا فيه.

1

أعدت في: 2015/05/26

محافظ الحسابات

2.4) _ تقرير خاص على المبلغ الإجمالي لأعلى 05 أجور

وفيما يتعلق الأجور المخصصة لأفضل 05 أجور في الشركة، فإن الشركة لم تقدم لنا أي وثيقة يمكننا التعبير عن الرأي عنها.

محافظ الحسابات

3.4) _ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

أما النسبة للتقرير الخاص حول المزايا الخاصة الممنوحة للمستخدمين، فإن الشركة لم تقدم لنا أي وثيقة يمكننا التعبير عن الرأي عنها

أعدت في: 2016/05/26

محافظ الحسابات

4.4) _ تقرير خاص شأن التحقق من صدق المعلومات الواردة في تقرير التسيير

محتوى تقرير التسيير في رأينا، وضع حالة المركب GNL1/Zونشاطه في الفترة 2016/01/01 إلى 2016/12/31، كما يظهر في القوائم المالية المنتهية في 2016/12/31

أعدت في: 2017/05/26

محافظ الحسابات

5.4) _ معيار خاص حول تطور نتيجة 05 سنوات الأخيرة للسنة المالية

نتشرف أن نلفت انتباهكم إلى نتائج المركب ذات مسؤولية محدودة، خلال 05 سنوات الماضية

الجدول رقم (1): النتيجة الصافية خلال 5 سنوات الماضية

التسمية	السنة المالية	المبالغ
النتيجة الصافية	2012	
النتيجة الصافية	2013	
النتيجة الصافية	2014	515.432.958,64
النتيجة الصافية	2015	455.931.017,18
النتيجة الصافية	2016	538.844.314,46

أعدت في: 2016/05/25

محافظ الحسابات

6.4) _ تقرير خاص على صافي أصول الشركة (المادة 589 من القانون التجاري).

وفقا للمادة "589" من القانون التجاري، فإن أصول المركب يقدم في 2016/12/31 رصيد إيجابي من التالي:

الأصول الصافية = **538.844.314,46**+ دج

المطلب الثاني: واقع الأداء المالي بالمركب GNL1/Z:

سوف نقوم في النقاط الموالية بعرض الميزانية وجدول حسابات النتائج الخاصة بالمركب خلال الفترة 2016/2015.

الجدول رقم (2) : الميزانية المالية المفصلة للأصول المركب.

الأصول	2015	2016
أصول غير الجارية:		
الأصول الغير ملموسة	239893.44	166734.28
الأصول الثابتة	7537965722.24	5968723078.98
الأصول الثابتة قيد التنفيذ		141143262.49
الأصول المالية	185020336.19	176308400.05
القروض والأصول المالية أخرى غير جارية	185020336.19	176308400.05
الأصول الضريبية المؤجلة	29128935.48	8768922.48
مجموع الأصول الغير الجارية	**7752354887.35**	**6295110398.28**
الأصول الجارية		
مخزونات قيد التنفيذ	4443364533.40	4689861515.76
المستحقات والوظائف ذات الصلة	431702154.49	439749356.28
الزبائن		37440.00
المدينون الآخرون	261776084.69	281171228.06
الضرائب	169926069.80	158540688.22
أصول أخرى جارية	4430958.47	131269573.99
التوفر والإستعاب		
استثمارات وأصول مالية أخرى جارية	4430958.47	131269573.99
الخزينة		
مجموع الأصول الجارية	**4879497646.36**	**5260880446.03**
مجموع الأصول	**12631852533.71**	**11555990844.31**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (3) : الميزانية المالية المفصلة لخصوم المؤسسة

الخصوم	2015	2016
رؤوس الأموال الخاصة		
النتيجة الصافية	**455931017.18**	**538844314.46**
حسابات الربط	**11241859345.89**	**9849532659.99**
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**11697790363.07**	**10388376974.45**
خصوم غير جارية		
المخصصات والإيرادات المعترف بهامسبقا	**126641722.29**	**49333976.29**
مجموع الخصوم الغير جارية	**126641722.29**	**49333976.29**
خصوم جارية		
الموردين والحسابات المرفقة	**435784278.30**	**778267650.32**
الضرائب		
ديون أخرى	**371636170.05**	**340012243.25**
مجموع الخصوم الجارية	**807420448.35**	**1118279893.57**
مجموع الخصوم	**12631852533.71**	**11555990844.31**

المصدر:من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (4) : جدول حساب النتائج حسب طبيعة المركب

تفصيل المستندات	انجازات قيد التنفيذ (2015)	(2016) انجازات قيد التنفيذ	الحساب
مبيعات ومنتجات اضافية	9 580 946 266.93	11 346 086 341.89	70
التغيير في مخزونات المنتجات التامة الصنع و الجارية	-1 715 314 400.73	-1 430 296 916.00	72 73
انتاج كبير الحجم غير منقول			74
دعم التشغيل			
إنتاج الإنجازات	**7 865 631 866.20**	**9 915 789 425.89**	
مشتريات مستهلكة	893 496 610.77	2 260 062 173.26	60
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	1 606 753 190.81	1 545 228 945.75	61
خدمات خارجية أخرى	1 429 757 580.85	1 554 224 349.55	62
الإنجازات المستهلكة	**3 930 007 382.43**	**5 359 515 468.56**	
القيمة المضافة	**3 935 624 483.77**	**4 556 273 957.33**	
نفقات الموظفين	2 249 943 675.01	2 297 472 621.58	63
الضرائب والمدفوعات المماثلة	40 412 661.95	36 119 974.01	64
فائض التشغيل الإجمالي	**1 645 268 146.81**	**2 222 681 361.74**	
منتوجات تشغيلية أخرى	627 442 809.41	39 480 303.93	75
نفقات تشغيلية أخرى	17 012 987.84	31 660 369.59	65
مداخيل الإهتلاكات والمؤونات	1 984 743 358.13	2 035 589 660.53	68
العائدات على خسائر القيمة و المخصصات	223 228 270.84	402 720 061.82	78
ربح التشغيل (الإستغلال)	**494 182 881.09**	**10 023 715 329.03**	
المنتجات المالية	416 549.27	75 355.06	76
الرسوم المالية	44 154 782.18	38 502 724.97	66
النتيجة المالية	**-43 738 232.91**	**-38 427 369.91**	
النتيجة العادية قبل الضريبة	**450 444 648.18**	**559 204 327.46**	
الضريبة على الأرباح	-5 486 369.00	20 360 013.00	695+8
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			692+3
اجمالي الإيرادات من الأنشطة العادية			TPAO

مجموع نفقات الأنشطة العادية	8 716 719 495.72 8 260 788 478.54	10 358 065 146.70 9 819 220 832.24	TPAO
النتيجة الصافية الأنشطة العادية	**455 931 017.18**	**538 844 314.46**	
المنتجات على العناصر غير عادية الرسوم على البنود غير عادية			77 67
النتيجة غير العادية			
صافي الدخل للسنة	**455 931 017.18**	**538 844 314.46**	

الجدول رقم 3 : جدول حسابات النتائج حسب طبيعة المركب2015/2016

المطلب الثالث : نتائج الدراسة (إجابيات – سلبيات).

عند زيارتنا للمركب واجراء مقابلة مع محافظ الحسابات من أجل الحصول على معلومات الضرورية لمحاولة تطبيق الجانب النظري على الجانب التطبيقي، كان تقييمنا لعمل المدقق كالتالي:

الإيجابيات:

- يقوم المدقق بإعداد تقارير اللازمة وإبداء رأي فني محايد حولها، حيث يحتفظ بنسخة لديه، ويقدم نسخة للجمعية العامة للمؤسسة الأم AVAL بوهران
- نتائج المؤشرات المالية للمديرية في سنة 2016 ، تدل على تحسن نشاط وأداء المركب مقارنة بسنة 2015، رغم حجم الديون الملقاة على عاتق المركب، فحجم الإستثمارات الكبيرة أثرت على أداء المؤسسة المالي ومؤشراته سلبا.
- بعد اجراء مقابلة مع محافظ الحسابات ، يمكننا القول أن المؤسسة يمكنها تحقيق نتائج إيجابية وأرباح كبيرة في السنوات المقبلة، لأن المركب تلقى دعما جيدا.

السلبيات:

- نقص في عدد العمال والموظفين، مما يؤدي إلى تراكم العمل على العدد المتوفر منهم.

- رغم وجود تدقيق داخلي مركزي في مؤسسة سوناطراك إلا أن عدم وجود فروع للتدقيق الداخلي في الوحدات التابعة للمؤسسة على المستوى الوطني ،يؤدي إلى عدم المتابعة المستمرة والدائمة للأعمال التي تتم في المركبات، فعمليات التدقيق تتم من خلال برمجة الزيارات الميدانية والتفقدية.
- عدم وجود أهداف ممكنة، يمكن من خلالها تقييم أداء المركب.

المبحث الرابع: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

سنتطرق في هذا المبحث عن دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمركب

المطلب الأول :تدقيق الميزانية المالية:

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تدقيق الميزانية المالية

الجدول رقم (15): الأموال الخاصة:

الخصوم	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة:		
النتيجة الصافية	538844314.46	455931017.18
حسابات الربط	9849532659.99	11241859345.89
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	10388376974.45	11697790363.07

وتظهر دراستنا وتحليل هذه الحسابات، من جانبنا الملاحظات التالي:

- **حقوق المساهمين:**

يجب أن تكون مفصلة في العديد الحسابات الفرعية، وفقا لمساهمة كل مساهم ، على النحو المنصوص عليه في النظام الأساسي للمركب

- ✓ **كتلة الأصول غير الجارية**

كتلة الأصول غير الجارية للمركب ، يتم تخطيطها 2016/12/31، على النحو التالي

الجدول رقم (6): كتلة الأصول الغير جارية

الأصول	2016	2015
أصول غير الجارية:		239893.44
الأصول الغير ملموسة	166734.28	7537965722.24
الأصول الثابتة	5968723078.98	
الأصول الثابتة قيد التنفيذ	141143262.49	
الأصول المالية	176308400.05	185020336.19
القروض والأصول المالية أخرى غير جارية	176308400.05	185020336.19
الأصول الضريبية المؤجلة	8768922.48	29128935.48
مجموع الأصول غير الجارية	6295110398.28	7752354887.35

دراسة وتحليل حسابات مختلفة من الأصول غير الجارية تكشف من جانبنا ملاحظات التالية:

❖ **عمليات الجرد**

في نهاية كل سنة مالية تضع الشركات جرد شامل ومفصل للتثبيتات العينية، ويجب الاحتفاظ بملفها باستمرار،

سيحدد الجرد وجهة الأصول التي يمتلكها المركب ،فضلا عن تلك المملوكة بشكل قانوني وتستغلها الشركات الأخرى في المجموعة.

المطلب الثاني : تدقيق المؤشرات المالية.

سنتطرق لتدقيق النسب المالية للمركب

الجدول رقم (7) : النسب المالية

	2014	2015	2016
1) نسبة الإستقلال المالي:	**0.12**	**0.10**	**0.13**
(مجموع الديون / إجمالي الميزانية)	0.12	0.10	0.13
2) الإستقلال المالي	0.08	0.04	0.05
(الديون المالية / رأس المال الخاص)			
3) نسبة الدين	0.07	0.04	0.04
(ديون مالية / مجموع الميزانية)			
4) **نسبة التوازن المالي**	1.40	1.54	1.68
(رأس المال الخاص / الأصول الثابتة)			
5) **نسبة الملاءة**	0.14	0.11	0.15
(مجموع الديون / رأس المال الخاص)			
6) نسبة السيولة العامة	3.32	5.03	4.12
(الأصول المتداولة / ديون قصيرة الأجل)			

1) <u>نسبة الاستقلال المالي</u>: نلاحظ نسبة الإستقلال المالي منخفظة هذا يدل على أن المركب لديه استقلال مالي.

2) نسبة الدين: انخفاظ نسبة الدين في المركب وهذا راجع لتسديد المركب لجزء من ديونه حيث تم تدقيقها كما يلي:

- التأكد من أن النظام الأساسي للشركة لا يمنع الإقتراض
- الإطلاع على قرار مجلس الإدارة بالموافقة على عقد القرض.
- طلب الكشوف الخاصة بأسماء الحسابات
- مطابقة الكشوف مع دفتر الأستاذ
- التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات قد أدخلت إلى المخازن

3) نسبة السيولة العامة:

الجدول رقم (8): نسبة السيولة العامة

البيان	2014	2015	2016
أصول متداولة	217772518500	273201106700	409615880900
ديون قصيرة الأجل	27177811000	77481904800	7755895800
نسبة السيولة العامة	8.02	3.53	5.09

نلاحظ أن المركب حقق سيولة عامة مرتفعة في سنة 2014 وانخفظت سنة 2016 وذلك لحسن التسير للإدارة، غير أن التدقيق المحاسبي يوفر لها سيولة أكبر عند اتباع التوصيات والإقتراحات.

وهنا يظهر دور التدقيق المحاسبي في تحسين السيولة العامة، حيث كانت 8.02 أصبحت 5.09في 2016.

- نسبة السيولة الجاهزة عرفت ارتفاعا مستمرا في سنة 2016 وهذا يعني زيادة حجم الأموال المجمدة في خزينة المؤسسة، ولكنها لم تفوق الواحد ويعني أيضا أن المؤسسة قادر على تغطية أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة.

4) تدقيق مؤشرات التوازن المالي:

الجدول رقم (9): مؤشرات التوازن المالي

البيان	طريقة الحساب	2016	2015
رأس مال العامل الدائم	الأموال الدائمة – الأصول الثابتة	221813	84299
إحتياجات رأس المال العامل	إحتياجات الدورة – موارد الدورة (أ.جارية-ق.جاهزة)-(د.ق.أ-ت.بنكية)	124333	24151
الخزينة	رأس المال العامل- إحتياجات رأس المال العامل	97480	60148

يمثل الجدول رأس مال العامل الدائم، إحتياجات رأس المال العامل والخزينة. في الفترة 2015 – 2016 لم تقيم من طرف المدقق طيلة المدة . مما أدى إلى تذبذب وعدم انتظام هذه القيم وعدم وجود توازن مالي. وذلك لعدم وجود تدقيق داخلي.

نستخلص من خلال النتائج المتوصل إليها باستخدام بعض المؤشرات التوازن المالي، فإن الأداء المالي للمركب في حالة جيدة .

المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة:

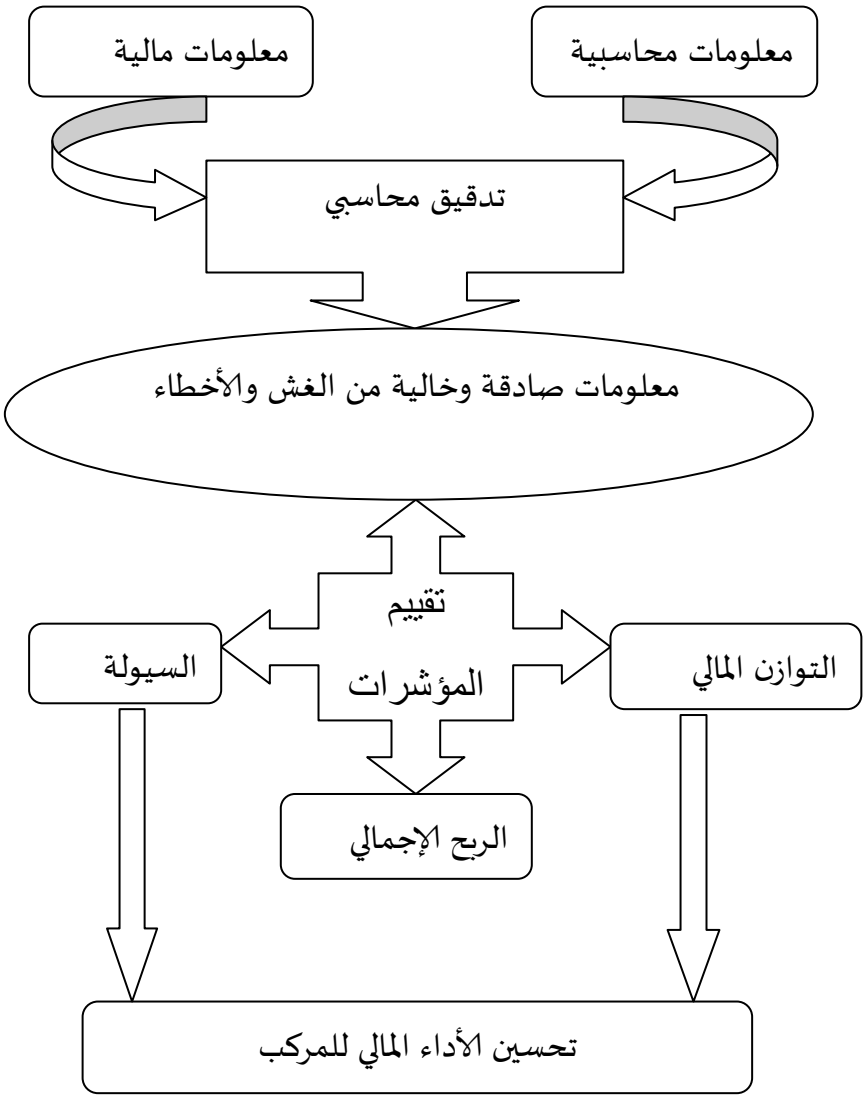
بعد القيام بعملية التدقيق المحاسبي لبعض مؤشرات الأداء المالي للمركب GNL1/Z ، وذلك بهدف دراسة مدى تأثير التدقيق المحاسبي على الأداء المالي وكيفية تحسينه استنتجنا من الدراسة ملاحظات وخبرة المدقق من تحليل نشاط المؤسسة رغم انعدام مؤشرات الأداء المالي وعدم اعتماد المدقق عليها، إرتأينا بعض الإقتراحات بعد هذه الدراسة الميدانية كانت كما يلي:

- بالنسبة للتوازن المالي للمركب فإ ن المركب ليس لديه رأس مال فهو تابع للشرك الأم فهو يعتمد على النتيجة الصافية فهنا نلاحظ إنخفظت من سنة 2015 إلى سنة 2016 وهذا ما يدل على تحسين أداء المؤسسة المالي وقدرتها على المحافظة على التوازن المالي، إلا أن لو تطبق التدقيق المحاسبي في كل الجوانب غير التدقيق التقليدي لحققت توازن أكبر.
- بالنسبة للخزينة فنلاحظ أنها سجلت ارتفاعا كبيرا من سنة 2015 إلى سنة 2016 وهذا يعود إلى سياسة المركب التي يعتمد عليها في تحصيل الأموال.

ومن خلال الدراسة بالمركب توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي يساهم بشكل كبير وفعال في تحسين الأداء المالي حيث يمكنها من تحقيق الأهداف الموجودة، وذلك بالإعتماد على المؤشرات المالية التي تعتبر الصورة الواضحة عن الوضع المالي لديها، ويتجلى دور التدقيق المحاسبي في تصحيح العمليات ومراقبتها حيث يجنب المؤسسة السرقة و الغش والتلاعب وكذا الأخطاء غير المقصودة، بالإضافة إلى توجيه جهود العمال نحو تحقيق أهداف هذه الأخيرة ، وكل ما يصب في مصلحة الأداء المالي للمؤسسة ووضعها في السوق بشكل عام.

والشكل الموالي يوضح دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي:

الشكل رقم 10 : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

الخاتمة.

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشبعها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة الإعتماد على التدقيق المحاسبي من أجل حماية حقوق وموجودات هذه المؤسسات من شتى أنواع التلاعب والإهمال والغش والتزوير، حيث تضمن سير عملياتها بشكل جيد سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية.

فبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج الخاصة بإختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الإقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى والمتمثلة في توقف نجاح التدقيق على إتباع المدقق بمجموعة من المعايير المتعارف عليها،فاهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للاداء الذي يقوم به المدقق في تنفيذه لعملية التدقيق.
- بالنسبة للفرضية الثانية التي تنص على إتباع المدقق لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية و المالية بغية إبداء الرأي الفني بشانها، فهذه المنهجية تبين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للتدقيق ،بحيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة و حصول المدقق على الادلة و القرائن الكافية لإبداء رايه حول القوائم المالية و المحاسبية و الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة و إعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية التدقيق.
- تقسيم الاداء المالي هو قيام إدارة المؤسسة بفحص و تشخيص المركز المالي و مقارنة نتائج ما حققتة و ما ضيعته من فرص من سنة لاخرى ،و إعطاء خطط كفيلة بتحدي المستقبل ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة : تقييم الاداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة و معرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.
- و اخيرا الفرضية الرابعة ، تحسين الاداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق إقتراحات و توصيات و قرارات عملية التدقيق المحاسبي، فبعد الدراسة استنتجنا ان إتباع توصيات و نصائح و قرارات المدقق يؤثر بشكل إيجابي في تحسين نوعية المعلومات و البيانات المحاسبية و

المالية ، و بالتالي التقليل من فرص الغش و التزوير و الاخطاء المرتكبة مما يساهم في تحسين الاداء المالي.

- المؤسسة محل الدراسة لها نظام تدقيق محاسبي تقليدي و غير مستغل باكمل وجه.

.

قائمة المراجع

الكتب بالعربية:

- خالد أمين عبد الله،"**علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)**"،دار وائل للنشر، الأردن ،الطبعة الثانية، 2004،
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،"**علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**"، دار المستقبل للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،2009.
- د. محمد فضل مسعد ود. خالد راغب الخطيب،"دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع،عمان، الطبعة الأولى،2009
- د.غسان فلاح المطارقة ،"تدقيق الحسابات المعاصر"، الناحية النظرية،دار المسيرة للنشر والتوزيع،الأردن، الطبعة الثانية،2009.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كيلولة،"علم تدقيق الحسابات النظري"،دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى،2011
- السعيد فرحات جمعة،"**الأداء المالي لمنظمات الأعمال**"، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية،2000.
- عبد الناصر نور، منير شاكر محمد" التحليل المالي"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان ، الأردن، 2005
- محمد السيد سرايا،" أصول وقواعد المراجعة و التدقيق"،دار المعرفة الجامعية،
- محمد بوتين،"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، الطبعة الثانية،2005.
- محمد محمود الخطيب،"**الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**"، دار حامد للنشر والتوزيع،عمان 2009.

- محمد محمود يوسف، " البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن" ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005.

الكتب بالفرنسية:

- LIONNEL.G et GERARD.V. Audit et control interne.aspecrs financiers- opération et stratégique. Op-cir2010.

الكتب الإلكترونية:

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

الرسائل الجامعية

- بن خروف جليلة، " دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات" ، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بومرداس ، الجزائر، 2009
- بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة بلقايد، وهران ، 2013
- بوسيتة حمزة,"دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح", مذكرة لنيل شهادة الماجيستير, جامعة سطيف,2012.
- حفصي رشيد،**"تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة"**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2011
- حولي محمد"**المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية"** مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة الحاج لخضر باتنة،2009
- خريف عبد الرؤوف،"**أهمية التحليل المالي في تقييم المؤسسات الاقتصادية"** مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، جامعة عبيد خيضر، بسكرة،2007.
- شباح نعيمة،**" دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"**،مذكرة ماجستير،غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر،2008/2007.

- شريفي عمر،**"التنظيم المهني للمراجعة"**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه،جامعة سطيف ، 2012
- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة وهران،2015
- عيادي محمد لمين ," مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي " , مذكرة لنيل شهادة الماجيستر,جامعة الجزائر, سنة 2008
- غوالي محمد بشير،**"دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر،2004
- محمد أمين مازون،**"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة الجزائر3، الجزائر،عام 2011
- موساوي أحمد عابد، " دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015
- وهيبة ديجي"**دور استراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية"**،مذكرة لنيل شهادة الماجستي،جامعة محمد خيضر بسكرة،2013

المجلات العلمية:

- الباحث"**دورية عملية محكمة صادرة عن كلية العلوم الإقتصادية"**،جامعة ورقلة، العدد الأول،2002
- الباحث"**دورية عملية محكمة صادرة عن كلية العلوم الإقتصادية"**،جامعة ورقلة،العدد 7، 2010
- عبد المليك مزهودة،**"الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم التسيير"**، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2010

ملخص الدراسة:

عرف التدقيق المحاسبي خلال السنوات الأخيرة تطورا كبيرا فلم يعد تلك العملية المحدودة التي تقتصر على تدقيق القيود الحسابية والقوائم المالية، بل وصل إلى أبعد من ذلك حيث أصبح اليوم وظيفة لا يستغني عنها،باعتباره وظيفة حيوية تقوم بها جميع أنشطة المؤسسة.

وتهدف الدراسة التي بين أيدينا إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر ،وبالضبط المؤسسة الاقتصادية سونا طراك خصصنا المركب GNL1/Z حيث قمنا بإجراء عدة مقابلات مع محافظ الحسابات ومدير المالية والمحاسبة.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن التدقيق المحاسبي بالمؤسسة يتسم بالاستقلالية والموضوعية التامة وتوصلنا أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي – الأداء المالي – المؤسسة

Résumé :

Au cours de ces derniers années l'audit comptabilité s est énormément évolué ce n'es plus cette opération limitée qui s occupe des écritures comptable ou des états financiers mais bien plus que ça : l'audit comptabilité devenu aujourd'hui une fonction incontournable, comme il est une fonction vitale au sein de l'entreprise.

Le but de notre étude est de savoir quel rôle l'audit comptabilité dons l'amélioration de la performance financière au sein l'entreprise économique en Algérie (Entreprise économique Sonatrach (complexe GNL1/Z) lieu de notre étude. Et pour atteindre notre objectif on a mené séries d'entretiens avec (le commissaire au compte et le directeur de finance et comptabilité.

Nous avons conclu par les résultats de notre étude que l'audit comptabilité au sein de l'entreprise est caractérisé par l'indépendance, se contribue dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise.

Mots clés : l'audit comptabilité, performance financière, l'entreprise.