وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس
مستغانم
كلية الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية و محاسبة
تخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الموضوع:

أثر التدقيق المالي و المحاسبي على المردودية المالية

دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة الحليب" سايمكس"

إعداد الطالب :

- **زريفي رشيد**

إشراف الأستاذ:

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	**جامعة مستغانم**
مقررا	**جامعة مستغانم**
مناقشا	**جامعة مستغانم**

السنة الجامعية :2015/2014

﴿...يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ

صدق الله العظيم

المجادلة: الآية 11

● ● ● ● ● ● ●

الإهداء

إلى من سخرت نفسها سندا لي في دربي فأنارته و تنازلت عن كل شيء مقابل إرضائي، إلى من تغمرني بعطفها و حنانها إلى من جُعِلت الجنة تحت أقدامها ، إلى أغلى ما أملك في الوجود أمي العزيزة

إلى من كان سندي و عوني وقدوتي في هذه الدنيا إلى من رباني على الأخلاق الفاضلة مثلي الأعلى أبي العزيز

إلى كل أفراد عائلتي المحترمة أخي و أخواتي

و أزواجهن ولا أنسى ذكر الكتاكيت الصغار أحمد، إيناس، رتاج ،أميمه ،يونس ،إسلام وألاء الصغيرة

إلى كل عائلة زريفي بما فيها أعمامي و عماتي و أولادهم

إلى كل خالاتي و أخوالي

إلى كل أصدقائي طيلة المشوار الدراسي

إلى كل من وسعهم قلبي و عرفني فأحبني فأحببته.

إلى كل من ساعدني و لو بكلمة طيبة.

الشكر

الحمد لله الذي شرح صدورنا و أنار عقولنا بالعلم، و يسر أمورنا

و صلى الله على سيدنا محمد وسلمتسليما و على اله و أصحابه أجمعين.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل المتواضع ،إلى

الأستاذ المشرف

التي لم تبخل علي بإرشاداتها و نصائحها القيمة التي أفادتني كثيرا.

إلى كل عمال مؤسسة الحليب–سايمكس- ، ونخص بالذكر السيد المدير

على قبوله لي لإقامة التربص عنده.

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد و نرجو من الله أن يوفقهم

إلى ما يحب و يرضى.

إلى كل الأساتذة الأفاضل الذين رافقوني طيلة مشواري الدراسي .

و السلام أحلى الختام.

.

''يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها ''

الفهـــــــــــــــــرس

العنوان	الصفحة
شكر و تقدير	
إهداء	
الفهرس	
قائمة الجداول و الأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة عامة	
الفصل الأول:أسسيات التدقيق المالي و المحاسبي	
تمهيد	01
المبحث الأول:مدخل مفاهيمي للتدقيق	
المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق	03
المطلب الثاني:التعاريف المختلفة حول التدقيق	04
المطلب الثالث:أنواع التدقيق و أهدافه	07
المبحث الثاني:معايير التدقيق و مبادئه العامة	
المطلب الأول:مبادئ التدقيق المالي والمحاسبي	14
المطلب الثاني:معايير التدقيق المالي والمحاسبي	16
المطلب الثالث:أهمية التدقيق المالي والمحاسبي	25
المبحث الثالث:الإجراءات التنفيذية للتدقيق والتزامات مدقق الحسابات	
المطلب الأول:مراجع التدقيق المالي و المحاسبي	27

المطلب الثاني:منهجية تنفيذ مهمة التدقيق	29
المطلب الثالث:حقوق و واجبات مدقق الحسابات	34
خاتمة الفصل الأول	40
الفصل الثاني:دور التدقيق المالي و المحاسبي في تحسين المردود المالي في المؤسسة	
تمهيد	42
المبحث الأول:مفاهيم عامة حول المردودية	
المطلب الأول: تعريف المردودية المالية	43
المطلب الثاني: مكونات المردودية و معاييرها	47
المطلب الثالث: متطلبات المردودية المالية و نسب قياسها	51
المبحث الثاني: تطور التدقيق في الجزائر و مدى ملائمته للظروف الحالية	
المطلب الأول: الإطار القانوني للتدقيق و إلزاميته في الجزائر	54
المطلب الثاني: معايير التقرير الواجب الإلتزام بها	59
المطلب الثالث: طرق ومراحل التدقيق المحاسبي والمالي داخل المؤسسة	62
المبحث الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي والمالي في تحسين المردود المالي للمؤسسة	
المطلب الأول: أهمية التدقيق في تسيير مالية المؤسسة الاقتصادية	65

المطلب الثاني: دور التدقيق في تحسين وظيفتي الشراء والبيع	68
المطلب الثالث:التحديات التي تواجه التدقيق لتطبيقه في المؤسسة	72
خاتمة الفصل الثاني	74
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لحالة مؤسسة الحليب سايمكس	
المبحث الأول: تقديم مؤسسة سايمكس	
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة	76
المطلب الثاني : نشاط ومهام مؤسسة سايمكس	77
المطلب الثالث : الهياكل التنظيمية لمؤسسة سايمكس	78
المبحث الثاني : نظام الرقابة لدى مؤسسة سايمكس في القطاع	
المطلب الأول : مراحل إنتاج المؤسسة	83
المطلب الثاني : مراقبة جودة المنتجات	85
المطلب الثالث : دراسة إستراتيجية المؤسسة في تقديم القطاع	89
خاتمة عامة	94
المراجع	

قائمة الأشكال

الرقم	العنـــــــــــــــــوان	الصفحة
01		
02		

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــــــــــــــوان	

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	13
02	ملخص من قدرات الجمع والتحصيل	91
03	ملخص رقم الأعمال	93

قائمة الأشكال

الرقم	العنـــــــــــــــوان	الصفحة
01	أنواع معايير التدقيق	25
02	أنواع المردوديـــة	48
03	أنواع تقارير التدقيق	68
04	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سايمكس	81
05	الهيكل التنظيمي لمصلحة الإنتاج	83

مقدمة عامة:

إن طبيعة الاقتصاد المعاصر تتطلب زيادة حجم النشاط الاقتصادي في كافة الأوساط المالية والاقتصادية نظرا لكبر حجم المؤسسات وتعدد أوجه نشاطها ومع تطور شركات المساهمة أصبح صاحب رأس المال لا يهتم بالإدارة بقدر ما يهتم بالمحافظة على سلامة رأس ماله، مما أدى إلى انتقال الإدارة من الأفراد إلى المهنيين، كل هذه التغيرات أدت إلى ظهور ما يعرف بالتدقيق حيث بلغ الاهتمام بالتدقيق ذروته من حيث التنظيم والكفاءة للأقسام المحاسبية التي هي مصدر للمعلومات الرئيسية من خلال متابعة النظم الوقائية ودورها الفعال في المؤسسة قبل اتخاذ أي قرار سليم وخاصة القرارات التي لها علاقة بالأداء المالي للمؤسسة، فجل الحقائق والبيانات المدرجة ضمن القوائم المالية في تقرير مدقق الحسابات تعتبر كبصمة ثقة لدى مستخدميه، مع العلم أن التدقيق انبثق من نطاق ضيق تمثل في تدقيق الحسابات والقيود المحاسبية هذا بعد ما شهد العالم انفراج تام في شتى الميادين والذي أثر وبشكل مباشر على القطاع الاقتصادي، حيث أن التدقيق انصب في كشف الأخطاء والعمل على الحد من ظواهر التلاعب والغش، ثم تجاوز هذه المرحلة ليتجه لفحص أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة والتأكد من صحة النتائج المتوصل إليها والعمل على تحسين المردودية المالية.

لمعالجة موضوعنا هذا تمحورت دراستنا في معالجة الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الأخرى:

- ما المقصود بالتدقيق وفيما تتمثل أنواعه؟
- فيما تتمثل أهمية التدقيق وما هي معاييره؟
- ما هي المردودية المالية وما علاقتها بالتدقيق؟

الفرضيات:

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

1-حق إطلاع المدقق على السجلات والدفاتر والمستندات وكل ما يخص مهنة للوصول لنقطة إبداء رأيه المحايد في التقرير.

2-إن للتدقيق دور مالي في المؤسسة بالإضافة إلى أنه يعتبر من الركائز الأساسية التي تعطي شكل حسن لها.

3-يؤدي التدقيق إلى تحسين فعالية المؤسسة وبالتالي تحقيق مردودية عالية.

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة آلة محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة وضمان لها الاستقرار والنمو في ظل بيئة متغيرة.

كما أن إدارة المؤسسة تقوم باتخاذ قرارات بصفة مستمرة عبر جميع مستوياتها الإدارية لما يوجهها من فرص وتحديات مختلفة، فهي تعمل على ترشيد وتفعيل هذه القرارات وكان من المهم الاستعانة بالتدقيق لبلوغ ذلك.

كما تنبع أهمية هذه الدراسة في حاجة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق مشروع فعال لوظيفة التدقيق لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة، من أجل تحقيق أهدافها المنشودة والتكيف مع ما يحصل من تطور.

أهداف البحث:

الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- ❖ محاولة إبراز الفائدة من تداول التدقيق في المؤسسات.
- ❖ محاولة تحديد مدى سلامة وصحة المركز لمالي وذلك من خلال اكتشاف التلاعب والاختلاسات.

❖ محاولة معرفة مدى مساهمة التدقيق في تطوير أداء المسيرين وتحسين مردودية المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختياري للموضوع يعود لجملة من الدوافع الموضوعية والذاتية.

الدوافع الموضوعية:

- ✓ إن طبيعة التدقيق تقوم على أساس الدليل مما يجعله قابلا للدراسة وهذا ما جعلني أتوسع فيه أكثر.
- ✓ من أجل رفع الفاعلية وتحسين المردودية في المؤسسات وخصوصا المؤسسات الجزائرية.
- ✓ العمل على التكوين العلمي الجيد والمؤهل على أمل ممارسة مهنة التدقيق بصورة سليمة وفعالة مستقبلا.

الدوافع الذاتية:

الميول الشخصية لمواضيع التدقيق ورغبة خاصة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص التدقيق.

منهج الدراسة:

فيما يخص المنهج الذي اتبعته في هذه الدراسة فهو مزيج من المنهج الوصفي خلال الجانب النظري والتحليل في الجانب التطبيقي وهذا من اجل الوصول إلى نتائج مقنعة والإجابة على جميع التساؤلات.

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتني في إنجاز هذا البحث هي:

- ❖ صعوبة الموضوع وكذا حساسيته.
- ❖ سرية الوثائق في المؤسسة.

منهج البحث:

للإحاطة بإشكالية البحث قسمناه إلى ثلاثة : مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة.

-تناولت المقدمة مشكلة البحث، أهدافه، فرضياته ومنهجه.

-تناولت في الفصل الأول أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي.

-تناولت في الفصل الثاني دور التدقيق المحاسبي والمالي في تحسين المردودية المالية.

-أما الفصل الثالث فقد تناولت الدراسة الميدانية في مؤسسة سايمكس بمدينة مستغانم.

-وأخيرا انتهينا إلى خاتمة لهذا البحث.

تمهيد:

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا الحالي، نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من انه ولوقت قريب كان ينظر إلى التدقيق على انه مهنة تكتسب بالتمرن فقط، لكن بحكم تشعبها كنتيجة للتوسع الاقتصادي و كبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها، و كان لا بد من إطار نظري يحكمها، بحيث أصدرت مختلف الهيئات الحكومية و الاكادمية جملة من المفاهيم و الأهداف وحتى المعايير محاولة بذلك حصر الجانب النظري.

للدراسة بالتفصيل أكثر، سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى عملية التدقيق، بحيث أننا قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تطرقنا فيه إلى مدخل مفاهيمي للتدقيق المالي و المحاسبي.

المبحث الثاني:تضمن معايير التدقيق و مبادئه العامة.

المبحث الثالث:الإجراءات التنفيذية للتدقيق المالي و المحاسبي.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

تأثرت مهنة التدقيق بمختلف الظروف التي عايشها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساس للقرارات المراد اتخاذها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني: الشخص الذي يتحدث بصوت عال. نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها علما أن غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ.([1]) ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية سنة 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات

[1] خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط1، الأردن 2003، ص 17-18

لكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بواسطة العينات.([1])

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالات وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فغن هدف التدقيق أضحى أعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين، بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان ويعني بحث وينحصر في اكتشاف الأخطاء وال7غش أو التلاعب ، أو الاختلاس.

لذلك خلال النصف الأول من القرن الحال تحول هدف التدقيق إلى تقرير ما إذا كانت البيانات (القوائم) المالية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وتأسيسا لما تقدم فقد ركزت المنظمات المهنية وهيئات الأوراق المالية والأكاديمية على تطور معايير التدقيق وإجراءاته.

المطلب الثاني: التعاريف المختلفة حول التدقيق

التعريف الأول: التدقيق علم يتمثل في مجموعة من البادئ والمعايير والقواع8د والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تغيير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل

[1] إدريس عبد السلام أسيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، ط1، لبنان 1996، ص 14

في الحكم مدى تغيير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.

وتشمل عملية التدقيق ([1]) :

1-الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

2-التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3-التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

التعريف الثاني: معنى كلمة التدقيق لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته، لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبة والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، وفي هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.([2])

التعريف الثالث: تدقيق الحسابات لمنشأة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريق ة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها القيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها تدقيق أو مقدمة عنها بشهادة المدقق صحيحة وتمثل ما تدل عن عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف أن التدقيق قد يكون جزئي أي تدقيق جزء معين معين فقط من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو

[1] أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان 2000 ، ص 10-11

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر ، عمان ـ الأردن، ص 7

الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل.

التعريف الرابع: التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول النتائج.([1])

وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

السلامة: يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية والمعايير والإجرائية والمبادئ المتعارف عليها والجاري العمل بها.

الصراحة: تعني التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقا من المعرفة التي للمسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها. السلامة والصراحة سيؤديان إلى الوصول إلى الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية والوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافي مركزها المالي.

التعريف الخامس: وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية. التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.([2])

[1] الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعلمية) دار وائل للنشر، الأردن 2004، ط2، ص 17

[2] محمد التهامي طواهر، مسع8ودي صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003، ص 7-8

المطلب الثالث: أنواع التدقيق وأهدافه

الفرع الأول: أنواع التدقيق

أولا: من زاوية الإلزام القانوني:

أ- التدقيق الإلزامي: هو تدقيق إجباري تلتزم به أنواع مؤسسات بقوة القانون مثلما هو الحال بالنسبة لشركات المساهمة في الجزائر.

ب- التدقيق الاختياري: وهو يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من الشركاء أو الملاك قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة مثلما هو الحال بالنسبة لشركات التضامن.([1])

ثانيا: من حيث هدف التدقيق

أ-التدقيق المالي: وهو فحص يقوم به كفئ ومستقل بغرض إبداء رأي مبرر ويقتصر فحص المدقق هنا على إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق القوائم المالية والحسابات الظاهرة بها ومدى تعبيرها عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها بالنسبة للسنة المعنية بالتدقيق.

ب-التدقيق العملياتي: هذا النوع من التدقيق والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات التنظيم بتحاليل واقتراحات قصد تحسين تلك النشاطات وتطوير المؤسسة وبالتالي فإن التدقيق العملياتي يتعدى النواحي المالية ليشمل =جميع العمليات حيث يركز على تدقيق الكفاءة والفعالية.([2])

[1] مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث العدد الأول، جامعة ورقلة 2000، ص 65

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، ط1، المغرب 2000، ص 28

ثالثا: من حيث مدى التدقيق

أ . التدقيق الاجتماعي: وهو عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات وذلك بغرض التحقق من مدى تنفيذ المؤسسات المسؤولة الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن ذلك.

ب . تدقيق الإستراتيجية: ويهتم بتدقيق الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد.

ج . تدقيق الجودة: وهو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة لتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم إنجازها بفعالية بالإضافة إلى تدقيق مدى الالتزام بمعايير الجودة المطبقة في المؤسسة.([1])

د . التدقيق الجبائي: ويمكن تقسيمه إلى نوعين:

- النوع الأول: وهو التدقيق الذي تقوم به مصلحة الضرائب على السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسات مستندة في ذلك على التشريعات الجبائية للمؤسسة.([2])

رابعا: من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق:

ويقسم التدقيق إلى نوعين:

أ . التدقيق الخارجي: يختص به شخص مهني مؤهل من خارج المؤسسة بغية الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص السجلات المحاسبية من أجل إبداء رأيه الفني حول مدى تعبير المعلومات المالية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

[1] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق الدار الجامعية ، بيروت 1999، ص 50

[2] كما الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، دار الثقافة للنشر، ط1، الأردن 2009، ص 51.

ب . التدقيق الدخلي: وهو وظيفة داخل المؤسسة يتولى القيام بها شخص ينتمي للمؤسسة وهي وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى وتقع في الهيكل التنظيم للمؤسسة.([1])

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

هناك نوعين من اهداف التدقيق: أهداف تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة.([2])

أ . الأهداف التقليدية بدورها تتفرع إلى:

1. أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المثبة في في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2. أهداف نوعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثمارهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكموية لمساعدة المدقق.

[1] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان 2012، ص 41-42
[2] حسن القاضي، حسين حدود أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن 1999، ص 15

ب . الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة.([1])

ومن خلال هذه الأهداف العامة للتدقيق يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

أولا: الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

ثانيا: الوجود:

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات مخزونات) حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون النفقات الإيرادات) يتأكد المدقق أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) دار المسيرة للنشر الأردن 2006، ص 18

ثالثا: المالكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها 9هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

رابعا: التقييم:

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

خامسا: التسجيل المحاسبي:

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها تركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

وأخيرا نتطرق إلى تطور التاريخي لأهداف التدقيق من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 01 : التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفـــــــتـــــــــــــرة	الهدف من التدقيـق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850ـ 1905	اكتشاف الغش والخطأ و الاختلاس	بعض الاحتبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905ـ 1933	تحديد عدل المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933ـ1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940ـ1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	اهتمام قوي و جوهري
1960 حتى الان	مراقبة الخطط،تقييم نتائج الاعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية و غيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر:غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر

المبحث الثاني: معايير التدقيق و مبادئه العامة

المطلب الأول: مبادئ التدقيق([1])

ونقسم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقرير)

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

أ . مبدأ التكامل ، الإدراك الرقابي

يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثرها الفعلية المحتملة على كيانها.

ب . مبدأ الشمولي في مدى الفحص الاختباري:

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

ج . مبدأ الموضوعية في الفحص:

نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

– مبدأ فحص الكفاية الإنسانية: نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانة في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 25

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

أ. مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد التقارير.

ب . مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات.

ج . مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية مصنفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

د . مبدأ النسبية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثاني: معايير التدقيق([1])

تعتبر معايير التدقيق المبادئ التي تحكم أية عملية تدقيق وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال التدقيق:

1 . المعايير الشخصية

2 . معايير العمل الميداني.

3 . معايير قواعد وضع التقرير.

[1] محمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998، ص 38

الفرع الأول: المعايير الشخصية

هذا الفرع يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات ويتكون من ثلاث معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق ويتمثل فيما يلي:

- التأهل العلمي والدراسي
- التأهيل العلمي والخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:
- جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين
- جدول المحاسبين أو المدققين
- جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين.
- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العلمية للتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة الأزمة للمدقق للقيام بعمله وحسن أداءه وحسين فعالية أداءه.

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال:

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط

بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.[1]

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدارسة مسؤولياته القانونية والمهنية هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني:

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبق والمعتمدة ميدانيا في تطبيق التدقيق وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير.

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين.([2])

تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق.

تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.

[1] ـ محمد القيومي ، مرجع سبق ذكره، ص 40

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 32، المؤرخة في 1 ماي 1999، ص 15

المعيار الثاني: أدوات وأسباب الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا تحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

- الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.
- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه9 غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الاثبات

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المعيار الرابع: توثيق العمل

يوثق عمل التدقيق دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

الفرع الثالث: قواعد وضع التقرير [1]

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبق فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية ومبادئ متعارف عليها أم لا والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقى تأييدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

- تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها.
- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

[1] ـ الجريدة الرسمية الجزائرية ، نفس المجع السابق الذكر

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

المعيار الثالث: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الاضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة:
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل ولا تحمل أكثر من معخنى أو تحمل شكا في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.

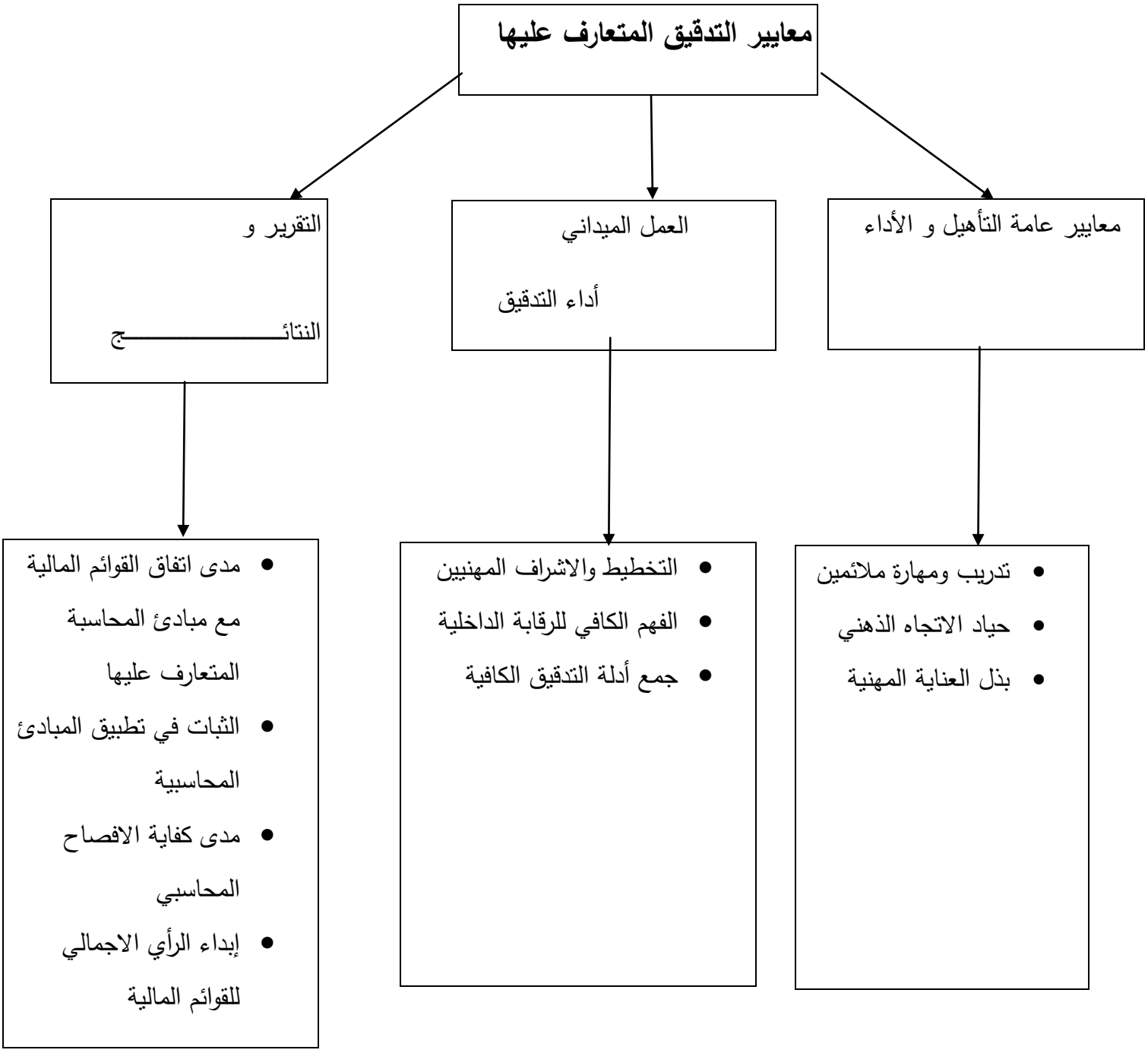
المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة في حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسبابا التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق.

- إبداء رأي دون تحفظات
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات
- إبداء رأي مخالف.

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

الشكل رقم 01: أنواع معايير التدقيق [1]



[1].أرينز ألفين ،جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل،تعريب محمد عبد القادر الديسطي،أحمد حامد حجاج،دار المريخ، 2005،السعودية،ص 42

المطلب الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي [1]

تمثل أهمية التدقيق المحاسبي في اعتباره وسيلة لاغاية وهدف هذه الوسيلة هو خدمة مجموعة متعددة من الطوائف والتي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتهم ورسم خططها المستقبلية وتتجلى هذه الأهمية في:

1 . اعتماد إدارة المشروع على البيانات الم–حاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ولهذا فإنها تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

2 . إن الملاك والمستخدمين يلجئون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية مدى قوة المركز المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثمارهم من أجل تحقيق أكبر عائد ممكن.

3 . اعتماد الموردين والدائنين على تقرير المدقق الذي يوضح إذا كانت القوائم المالية صحيحة وسليمة من أجل تحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على تسديد المؤسسة لالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري وتوسيعه.

4 . كما يعتبر التدقيق هاما بالنسبة للبنوك ومؤسسات الاقتراض حيث أن كل هذه المؤسسات والبنوك تعتمد على القوائم المالية وتقارير المدق ولدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في إعطاء القروض (الائتمان المصرفي) أي التمويل قصير الأجل.

5 . اعتماد الهيئات الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات لأغراض متعددة كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب وذلك عن طريق اعتمادها للبيانات واقعية

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن 2003، ص 15

حقيقية صحيحة بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد الأسعار ومنتجات وتقديم الإعانات معتمدة في ذلك على جهات محايدة التي تقوم بالفحص للبيانات والتحقيق فيها لإبداء الرأي الفني على مدى صحة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها.

6 . اعتماد رجال الاقتصاد على القوائم المالية وما تحتويه للبيانات المحاسبية في تحليل وتقدير الدخل القومي ووضع برامج للخطط الاقتصادية كما تعتمد دقة تقديراتهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدة.

7 . اعتماد نقابة العمال على القوائم المالية من أجل المفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

8 . مساهمة التدقيق المحاسبي في تخصيص الموارد المتاحة.

9 . المساهمة الفعالة في تنمية المجتمعات بهدف حماية الاستثمارات وإيضاح حالات الإسراف والتلاعب ويعتبر التدقيق خير عون للدولة من أجل تحقيق أهدافها الخاصة ورفع المستوى المعيشي وتوفير الرفاهية للمجتمع لتحقيق التنمية الاقتصادية.([1])

[1] -مرجع سبق ذكره،ص 17

المبحث الثالث: الإجراءات التنفيذية للتدقيق المحاسبي المالي

تعطي إجراءات التدقيق جميع خطوات العمل للحصول على الأدلة والبراهين التي تمكن المدقق من إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق وبمعنى آخر فإنها تمثل جميع الخطوات التفصيلية التي ترتبط بوظيفتي الفحص والتحقق حتى يتمكن المدقق من الحكم على عدالة تمثل القوائم المالية لنتائج عمليات المشروع ومركزه المالي.

المطلب الأول: مراجع التدقيق المحاسبي المالي

عند قيام مدقق الحسابات بإعداد برنامج تدقيق الحسابات ينبغي عليه مراعاة ما يلي:

أ . التقيد بنطاق عملية تدقيق الحسابات المكلف به حسب الضوابط والمعايير التي تتطلبها عملية تدقيق الحسابات وابلأصول المهنية الملزمة له.

ب . تقييم نظام الرقابة الداخلية بأسلونب أو أكثر من أساليب التقييم السابق الإشارة إليها، حتى يستطيع الحكم على مدى كفاية النظام ومن ثمة تحديد نطاق عملية تدقيق الحسابات.

ج . ينبغي أن يصل المدقق إلى برنامج دقيق محكم مراع فيه كل المعايير والمبادئ المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات وبذل العناية المهنية الكافية حتى يحقق البرنامج أهدافه بدقة ويسير بسهولة.

د . ينبغي تحديد الأهداف الخاصة بعملية تدقيق الحسابات بوضوح تام حتى يمكن تحديد إطار برنامج تدقيق الحسابات الذي يحقق تلك الأهداف بسهولة ووضوح.

هـ . مراعاة ظروف كل وحدة اقتصادية تحت تدقيق الحسابات وإعداد برنامج تدقيق الذي يتناسب مع ظروفها الخاصة.

أن البرنامج ليس سردا للخطوات التي ستتبع في التدقيق بل خطة محكمة الأطراف لتحقيق أحكام معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسي المهنة

المطلب الثاني: منهجية تنفيذ مهمة التدقيق

عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديدة تكون معرفته بالمنشأة قليلة لذلك عليه اتخاذ الخطوات التالية قبل مباشرة عملية التدقيق.([1])

أ . التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات:

تختلف شروط التعيين وإجراءاته باختلاف الشكل القانوني للمشروع موضوع التدقيق، ومن هنا تختلف كذلك طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك فعند تدقيق الشركات المساهمة عليه الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظام للشركة (النظام الداخلي) وذلك في حالة كونه المدقق الأول أي في بداية عمر المشروع، وإلا عليه الاطلاع 8علاى قرار الهيئة العامة الخاص بتعيينه أو إعادة تعيينه، فقد يكون من الأسباب والمبررات التي يبديها سلفه لتنحيته أو عزله أو استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهنة الجديدة، أما في الحالات الاستثنائية فعليه الاطلاع على قرار تعيينه الصادر من مرقب الشركات أو من وزير التجارة والصناعة نفسه.

أما في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فعليه الحصول على عقد مكتوب من صاحب المشروع أو الشريك المدير، وإذا ما كان الاتفاق شفويا عليه أن يوجه تحريرا بذلك لتعزيز تعيينه.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق ا لحسابات، الناحية النظرية، عمان الأردن، ط1، ص 208

ب . التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة:

وتتوقف هذه أيضا على الشكل القانوني للمشروع، ففي الشركات المساهمة وحيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية، فليس هناك تحديد لنطاق عملية التدقيق حيث أجاز المشرع للمدقق الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وحق طلب البيانات والايضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله.

لذلك فعملية التدقيق هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد أو تضييق نطاقها على المدقق.

أما في شركات الأشخاص والملكيات الفردية . حيث الرقابة الخارجية اختبارية . لم يتدخل المشرع لتنظيم أحكامها ونطاقها فقد تكون شاملة أو جزئية ولكن لا بد من تحيد نطاقها في القد المبرم بين المدقق وعميله.

ج . زيارة استطلاعية للمشروع والتعرف على النواحي الفنية: على المدقق القيام بزيارة استطلاعية للمشروع مما يمكنه من الاطلاع على سير العمل فيه من حيث الانتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعادة برنامج التدقيق بعد أن يتفهم طبيعة المشروع وعملياته.

د . حصول المدقق على المعلومات الأساسية:

في حالة الشركات المساهمة يطلب المدقق الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للشركة، وحدود السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والنظام المقرر للجمعية العمومية والقرارات الخاصة بإعادة القوائم المالية وتكوين الاحتياطات وتوزيع الأرباح والسياسات العامة والهيكل التنظيمي ومستوياته وتوزيع السلطات والمسؤوليات.

أما في شركات الأشخاص يطلب المدقق الاطلاع على عقد الشركات لمعرفة رأس المال وحصص الشركاء والمسؤول عن الإدارة وكيفية وحدود المسحوبات واحتساب الفوائد ونسب توزيعات الأرباح (أو الخسائر)

هـ . فحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة:

يطلب المدقق من إدارة الوحدة الاقتصادية موضع تدقيق الحسابات قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها بنوع المستندات ودورتها المستندة وقائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بعهد الأصول وكذلك يطلب الاطلاع على نتيجة الأعمال والمركز المالي عن سنوات سابقة وتقارير المدققين السابقين والاتصال بمدقق الحسابات السابق.

و . يعتمد مدقق الحسابات عند القيام بفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المفهوم الواسع للتدقيق وأهدافه الحديثة وعليهن أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة يمكن هذا النظام من زيادة درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير وتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات.

وتجدر الإشارة إلى أن طرق دراسة وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية كلها تسعى إلى تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي والفعال للمدى الضروري للاختبارات التي يقوم بها المدقق في عملية تدقيق الحسابات

ي . التعرف على العاملين في المشروع ومدى مسؤولية كل منهم:

حيث عليه أن يحصل على كشف بالأسماء وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للشركة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

ن . فحص مركز المشروع من الناحية الضريبية: ويقوم المدقق بذلك ليقتنع بكافة الاقتطاعات الضريبية حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقيم المالية.([1])

المطلب الثالث: حقوق وواجبات مدقق الحسابات

الفرع الأول: حقوق المدقق

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقائي المنظم لإبداء الرأي الغني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة لكونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعينة بالمنشأة.

لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق إلي تمكنه من القيام بذلك ويمكن ذكر أهم حقوق مدقق الحسابات على النحو التالي. [2]

1. حق الاطلاع:

يحق لمدقق الحساب الخارجي الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في كل وقت، ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات، كذلك يعني هذا انه من حق المدقق زيارة المنشأة للإطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون أخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوى إلى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ولرأي أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المنشأة مسبقا والاتفاق على نوعد زيارته لاختبار الوقت الملائم حتى يعطل أعمال المنشأة، وليتمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملة الفحص.

[1] خالد آمين ، مرجع سبق ذكره، ص 210

[2] ـ محمد فضل مسعد:" دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، جامعة البتراء، ط1، 2009، ص74

2. حق طلب البيانات والإيضاحات:

يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من غدارة المنشاة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهنته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

وفي حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكنت من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

3. حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:[1]

من حق مدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي واستقرارها مثل سوء تصرف الإدارة ويوجد حالات اغراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه من المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم وذلك لإحاطتهم علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.[2]

5. حق مناقشة اقتراح عزله:

يحقق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى منشأة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين، يقر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.[3]

[1]ـ عبد الصمد الجعفري ، دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، معهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد العراق 2006.

[2] إياد رشيد القريشي **دراسة حول مراقبة الحسابات** ،معهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد،العراق 1973، ص 85

[3]ـ نفس المرجع السابق، ص، 75

6. حق اجتيازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:

يحق لمدقق الحسابات قانونيا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

7. تحديد وقت الجرد:

يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشاة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

الفرع الثاني: واجبات مدقق الحسابات

يتمثل في ما يجب أن يقوم المدقق به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج تدقيقه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات ما يلي[1]:

1. إعداد التقارير:

يعد إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقات، حيث يجب على المدقق أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين والرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في التقرير، كما يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي:

أ. أنه قد يحصل على المعلومات والبيانات الإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.

[1]- حسين دحدوح وحسين القاضي، أساسيات التدقيق في ضل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط2 ، 1998، ص 98

ب . إن الشركة تمسك سجلات وحسابات ومستندات منظمة وأن البيانات المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة.

ج . إن البيانات المالية الوزارة في تقرير مجلس الإدارة الموجهة للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.

د . المخالفة لأحكام هذا القانون أو نظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق، ولها أثر جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة، وذلك في حدود المعلومات التي توفرت لديه أو التي يتوجب عليه معرفتها بحكم واجباته المهنية.

هـ . إن إجراءات التدقيق التي قام بها مدقق حسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكل أساسا معقولا لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدقيقات النقدية للشركة وفقا لقواعد التدقيق المتعارف علها عالميا.

- كما يترتب على مدقق الحسابات بأن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية:

. المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة.

. المصادقة على ميزانية حساب الأرباح والخسائر وتدفقاتها النقدية مع التحفظ وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة.

. عدم المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدفقاتها النقدية وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب الموجبة لرفضه التوصية على الميزانية.

2. حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين :

. يجب على مدقق الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته، ويقوم مدقق الحسابات بعرض قامة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المنشأة، لذلك فقد نصت المادة 198 من الشركات رقم 22 سنة 1997 "على مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة من التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة لشركة وعلى مدقق الحسابات أو من يمثله حضور هذا الاجتماع" [1]

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

. حيث عند حضور المدقق أو من ينوب عنه يجب عليه أن تتأكد من عدد من الأمور منها

- التوقيع على المحاضر السالفة مع رئيس الجمعية وسكرتيرها .
- صحة إجراء الدعوة للاجتماع.
- التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص
- كذلك التحقق من صحة الاجتماع.

[1]- نفس المرجع السابق، ص78

3. التدقيق والتحقيق في أصول وخصوم الشركة:

يعد هذا الواجب من واجبات مدقق الحسابات وذلك لكونه ماليا بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة المنشأة، ولكي يقوم بأداء رأيه بعدالة واستقلالية لابد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول المنشاة وخصومها.

4. مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها:

من واجبات مدقق الحسابات أن يقوم بمراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات في المادة (193) الفقرة (أ) أنه من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

5. الالتزام بأصول المهنة:

يجب على مدقق الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل، لذلك فقد نصت المادة (24) من القانون العام المؤقت رقم (73) لسنة2003، على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس، اليمين التالية" أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بشرف وأمانة دون تحيز وأن أتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها وأن أحافظ على أسرار المهنة وآدابها وقواعدها".

6. فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة:

من واجبات المدقق أن يقوم بفحص الأنظمة المالية لشركة محل التدقيق والنظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمة، حيث يجب على مدققي الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية الإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

خاتمـــــة الفصـــــــل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم لوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق كان ناتج لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فاعلية من تخطيط لعملية التدقيق وتقييم نظام رقابتها والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق كامتداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته الشركات، فإن تخطيها القيود الجغرافية وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على استكمال الهدف من التدقيق.

تمهيد:

أصبح التدقيق المحاسبي والمالي من أولى اهتمامات المسيرين من أجل ضمان استمرارية نشاط المنظمة بتفادي المخاطر المحيطة بها إضافة إلى التقليل من أشكال الأخطاء والغش. والتي لها تأثير على نتيجة المنظمة كما تعد قدرة المنشآت على تقديم عوائد للمساهمين كتحدي لها بضمان تحقيقها للأرباح ويكون ذلك بتحقيق مردودية مالية فعّالة.

بناء على ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مختلف المحطات الهامة للتدقيق والتي لها تأثير على المردودية المالية للمنظمة بحيث سنسلط الضوء على المفاهيم العامة كما سنتعرض إلى تطور التدقيق في الجزائر ومدى ملائمة الظروف العالية، ثم سنبين فعالة التدقيق المحاسبي والمالي في مالية المؤسسة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المردودية المالية

تعتبر المردودية المالية كمقياس نقدي لفعالية التوظيف المالي في الاستثمار وتعكس مدى قدرة المؤسسة في التحكم والاستعداد الجيد لتوظيف الأموال اللازمة لضمان استمرار أشغالها ونشاطها، ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف المردودية ونبينها كما سنبين مفهوم المردودية المالية ومعايير قياسها.

المطلب الأول: تعريف المردودية المالية

المردودية لغة مشتقة من كلمة ردت والتي تعني رد الشيء إلى أصحابه دون نقصان وهي ذلك الشيء الذي يستطيع أن ينتج مردودا أو عائدا من أجل الإحاطة الكاملة بالمردودية سنذكر بعض التعاريف المختلف.

. المردودية: هي قدرة المؤسسة على تحقيق وفرة نقدية من الأرباح.([1])

. عندما نتكلم عن المردودية، نعني بذلك مدى تأثير عوامل الانتاج على النتائج النهائية المحققة مقارنة بتلك المسطرة بهدف التحكم المالي للمؤسسة ومنه استخلاص الأسباب التي أدت إلى زيادة أو نقص الربح فيما يخص نوع المنتجات والبضائع المباعة وملحقاتها.([2])

المردودية المالية: تسمى أيضا بمردودية الأموال الخاصة، حيث تعرف بأنها قدرة المؤسسة لتقديم نتيجة بالنسبة للمساهمين وهذه النتيجة تتمثل في العوائد التي يتحصل عليها المساهمون لكل دينار استثمروه وتقاس بالعلاقة التالية:

المردودية المالية= النتيجة الصافية/ الأموال الخاصة.

[1] Pierre. Pacher, Mesure de la Performance financière de l'entreprise Universitaire de Grenoble , 1993, P31
[2] Pierre Laurel, Robert Teller, , Contrôle de gestion et budget, 4eme édition Sirey,, Paris 1986, P2

. النتيجة الصافية: تتمثل في النتيجة الإجمالية للدورة مطروحا منها الضرائب على أرباح الشركات، حيث تمثل خلاصة عن نشاط المؤسسة خلال دورة استغلال واحدة.

الأموال الخاصة: تعتبر أو وأهم مصدر من مصادر تمويل المؤسسة حيث لأهميتها دليل على مدى الاستقلالية المالية اتجاه الغير وتمثل الأموال الخاصة مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون أو الملاك والأموال المتروكة تحت تصرف المؤسسة. ([1])

تعريف المردودية :

يمكن اعتبارها مقياس يدل على مدى قدرة المؤسسة على الحصول على أموال من أجل تحديد جهاز إنتاج ، وكذلك تطوير الإنتاج على قاعدة موسعة ، وقياس المردودية يرتكز أساسا على عامل مردودية المبيعات ومردودية الأصول ومردودية الأموال الخاصة ولهذا يمكن إطلاق اسم المردودية على العاملين التاليين :

- المردودية ما هي إلا ثمرة كبيرة من السياسات والقرارات المتخذة من طرف المؤسسة ، ومن خلالها يتبين لها مدى القدرة المالية المتوفرة لهذه المؤسسة.
- معدلات المردودية تكشف لنا عن المعلومات ، وتعطي لنا فكرة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة والظروف التي تتحكم فيها .
- معدلات المردودية المالية : تختلف المعدلات للمرودية باختلاف الضوابط التي تتحكم فيها ، حسب المصطلحات التي تطلق عليها ويمكن تقسيمها إلى :
- مفهوم الربح : يعبر عن الفعالية المالية الصافية للمؤسسة ، أو صافي الأرباح الذي يحصل عليها المساهمون لقاء استخدام أو استثمار أموالهم.

[1] Jean Barreau, gestion financier, dynode, Paris 1996, P130

- مفهوم التدفق النقدي : يعتبر المؤشر الذي يحكم على قدرة المؤسسة في خلق مصادر التمويل الداخلية عن المبيعات والأموال الخاصة [1]
- معدل المردودية المالية للمبيعات يعطينا نظرة عن المردودية التجارية في المؤسسة
- معدل المردودية للأموال الخاصة يعطينا نظرة عن مردودية صاحب المؤسسة
- معدل المردودية المالية للأصول يعطينا نظرة عن مردودية وسائل الإنتاج ، أي الأصول المتداولة والثابتة.

الشكل رقم 02: أنواع المردودية

المصدر :إلياس بن ساسي ، يوسف القريشي ، التسيير المالي ، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية ، الأردن ، 2011 ، ص96.

[1] - ناصر دادي عدون ، نواصر محمد فتحي ، دراسة الحالات المالية ، دار الأفاق ، 1991 ، ص ص 84 - 85.

المطلب الثاني: مكونات المردودية ومعاييرها

رغم أن مفهوم المردودية معقد إلا أن للمردودية ي مكونات وهي :

1. المكونات المالية : لأن المردودية المالية والمتمثلة في رأس المال للمؤسسة تعتمد على الفائض المالي الموزع ، حيث أنه يعتبر من العناصر المكونة لرأس مال المؤسسة المستقلة عن التمويل الخارجي كلما كانت النتيجة أحسن ، وهذا ما يؤدي إلى تحقيق مردودية أفضل التي تسعى وتأمل المؤسسة الحصول عليها .

والعلاقة التالية تبين لنا مكونات المردودية باستغلال المؤسسة لأصولها

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

الجزء الأول يمثل علاقة الهامش الإجمالي الصافي وتقيس هذه النسبة درجة استعمال موجودات المؤسسة ، أما الجزء الثاني فهو يعبر عن درجة استعمال لجميع أصولها ، وتسمح أيضا بتقييم فعالية التسيير داخل المؤسسة أو تتأثر هذه النسبة بظروف السوق والمنافسة .[1]

2-المكونات الاقتصادية : وتحتوي على مكونتين هما :

*الإنتاجية :هي مؤشر أداء دالة الإنتاج أو التحويل، أو هي تقاس بالنسبة ما بين كمية العوامل المنتجة وكمية العوامل المستهلكة أو يعبر عليها بالعلاقة التالية:

[1] صالح محمد الحناوي ، أدوات التحليل و التخطيط في الادارة ،دار النهضة العربية ، عمان ، 2005 ،ص 40

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الأصول الثابتة المستعملة(الإجمالية)}}$$

إن الإنتاجية تحدد تحويل التكاليف والتأثير المباشر للمردودية الاقتصادية على المؤسسة ويمكن تقسيمها إلى ثلاث أقسام هي : [1]

أ . إنتاجية التصنيع : وهي تتعلق أساسا بما يلي :

- قياس الإنتاجية لكل عامل على مستوى المؤسسة
- قياس الإنتاجية لكل مركز مسئولية
- قياس مردودية كل عامل وكل مادة ومردودية الطاقة العاملة والآلة.

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

ج . إنتاجية مصالح الدراسات :

وتعني مدى تطور مصالح الدراسات والأبحاث ، وكذا طرق التحليل الاقتصادي والتخطيط من أجل البرنامج الإنتاجي المسطر من قبل المؤسسة ، والرفع من حجم مبيعاتها وبالتالي تحقق مردوديتها المالية .

❖ **الفعالية** : مقياس فعالية رأس المال هو معدل دوران رأس المال المستخدم، حيث توجد حسابات متغيرة على أساس العدد الكبير لمقياس رأس المال المستعمل والتي هي :

[1] - عبد الرسول وجيه ، الإنتاجية ، مفهومها ، قياسها والعوامل المؤثرة فيها ، ط1 ، دار الطبعة ، بيروت ، 2000، ص ص 23 – 40.

- الأول الثابتة المتغيرة
- الأصول الكلية
- الأصول الثابتة الإجمالية

وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

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

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

. غير أنه من الناحية يفضل استعمال سرعة دوران رأس المال المستثمر ، أي العلاقة التالية:

$$\frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

حيث أن العلاقة مستخلصة من العلاقة السابقة وهي :

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

ومنه تحدد سرعة دوران رأس المال المستعمل والذي هو عبارة عن :

سرعة دوران الأصول × معامل المديونية

تقاس المردودية المالية على أساس معيارين هما الربح والتدفق النقدي.

الربح: لو نظرا إلى المردودية من الناحية المالية لوجدنا أنها تمثل الأرباح التي تنتج عن استخدام الاستثمارات والإمكانيات المالية.

ويمثل صافي الأرباح، الفرق بين نتيجة الدورة الإجمالية مخصوما منها الضرائب على الأرباح.([1])

التدفق النقدي:([2]) حيث يسمح بالحكم على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق مصادر التمويل الذاتي كما يمثل فائض الإيرادات عن المدفوعات المتعلقة بنشاط المؤسسة باعتبار أن كل من الإيرادات والنفقات تمت نقدا وفي نفس الوقت.

حيث أن:

التدفق النقدي الصافي= النتيجة الصافية للدورة + الاهتلاكات+المؤونات

كما أن المردودية المالية لا تتوقف على الربح فقط بل يضاف إليها الاهتلاكات والمؤونات التي تساهم في زيادة الموارد للمؤسسة.

[1] جميل أحمد توفيق، الإدارة المالية أساسيات وتطبيقات، دار الجامعية المصرية، الإسكندرية 1985، ص 66
[2] ناصر دادي عدون، التحليل المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1989، ص 81

المطلب الثالث : متطلبات المردودية المالية ونسب قياسها

قياس المردودية :

إن لقياس المردودية دور وأهمية بالغتين في اكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة ولتصحيح العجز فيها والنهوض بالمردودية والسير بها نحو الاتجاه السليم، ونلاحظ في المؤسسات أن مراقبة التسيير والتسيير المالي يرتبطان ارتباطا وثيقا بالمحاسبة وتقاس

-المعايير التالية : [1]

القيمة المضافة : وتعني الثروة الإضافية التي تنشأ في المؤسسة نتيجة لاستخدام خدمات وموارد الغير وإضافتها إلى وسائلها الخاصة وتحسب بالعلاقة التالية :

القيمة المضافة = قيمة الإنتاج – قيمة مستلزمات الإنتاج من سلع وخدمات

وتعتبر القيمة المضافة كمقياس لحجم ولدرجة التكامل العمومي أو الداخلي للمؤسسة وكمقياس لتطوير قدرة المؤسسة وذلك باستعمال النسبة الآتية :

$$\frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{إنتاج السنوات المتتالية}}$$

نتيجة الاستغلال : هي تعتبر نتيجة الاستغلال العادي لدورة معينة وهي الفرق بين مصاريف المؤسسة والنواتج ، تخص العناصر المرتبطة بالإنتاج والاستغلال وتظهر لنا في جدول حساب النتائج .

[1] - بن رقية سهيلة ، دراسة المردودية المالية في المؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة المدية ، 2006 ، ص5.

النتيجة الصافية : وتظهر في جداول حسابات النتاج بعد طرح الضريبة ، وتعتبر كمؤشر هام لقياس مردودية الأموال الخاصة والمستعملة في المؤسسة ، وكذلك لحسابات مردودية عناصر الأصول الثابتة .

التدفق النقدي : لا تعتبر النتيجة وحدها مصدر تمويل المؤسسة أو المشروع ذاتيا أو مقياس للمردودية ، لأنه يكون غير كامل أو صحيح بسبب استعمال المؤسسة الاهتلاكات والتي تؤثر على تحديد النتيجة النهائية للمؤسسة والتي تعبر عن إيراداتها ويتفرع الفائض النقدي على فرعين هما :

الفائض النقدي الإجمالي = النتيجة الإجمالية + الاهتلاكات + المؤونات

الفائض النقدي الصافي = النتيجة الصافية + الاهتلاكات + المؤونات

. التمويل الذاتي : يعني إمكانية تمويل المؤسسة ذاتيا من خلال نشاطها ، وذلك بعد الحصول على نتيجة الدورة التي يضاف إليها عنصرين هامين وهما الاهتلاكات والمؤونات ، قبل الوصول إلى قدرة التمويل الذاتي نمر على ما يسمى بالفائض النقدي.

التمويل الذاتي = التدقيق النقدي الصافي – الأرباح الموزعة

ويمكن تعريف التمويل الذاتي على أنه مجموعة الموارد المالية الموجودة تحت تصرف المؤسسة لغرض تطوير نشاطها واستقلاليتها من التمويل الخارجي ، ونستعمله في المجالات التالية :

- إمكانية دفع السندات والأسهم
- إمكانية تمويل الاستثمارات وبالتالي يأخذ بعين الاعتبار في برامج استثمارية للمؤسسة[1]

[1] الظريف عبد الحق ، تحليل المردودية بجميع أنواعها ودورها في التسيير المالي وفقا لسياسة التمويل ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، 2011.

إمكانية تصحيح أو تعديل عدم كفاية رأس المال العامل الصافي

النتيجة المالية : يمكننا قياس المردودية المؤسسة بمقارنة النتيجة المتحصل عليها في نهاية السنة المالية مع إمكانيات المؤسسة المتاحة ويعبر عنها ب :

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

تقاس هذه النسبة ومردودية رؤوس الأموال المستغلة أو مردوية النشاط ، وتعبر على درجة المديونية وتحسب بالعلاقة التالية :

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

المبحث الثاني: تطور التدقيق الجزائر ومدى ملاءمته للظروف الحالية

بالموازات مع ما شهده العالم من تغيرات ومشاكل في الميدان، دخلت الجزائر في مسار من الإصلاحات بداية من إعادة الهيكلة المالية والعضوية إلى الاستقلالية، ثم الدخول في برامج التعديل الهيكلي للاقتصاد الوطني وكان كل هذا بحثا عن المردودية المالية والاقتصادية لمؤسساتها سواء العمومية أو الخاصة للاقتصاد الوطني عامة.

المطلب الأول: الإطار القانوني للتدقيق وإلزاميته في الجزائر([1])

الفرع الأول: الإطار القانوني للتدقيق في الجزائر

إن مهمة التدقيق قانونية تحمها وتنظمها قوانين ولوائج والمعروف بأن للمدقق عدة مهام منها مهام دائمة (عادية تجارة) ومهام أخرى مرتبطة وذات صلة بالمهمة القانونية.

فمهام المدقق تحدد من خلال مجموعة من القوانين وهي:

وهي من المادة 715 مكررة 4 من القانون التجاري

- يراقب الدفاتر والقيم الخاصة بالمؤسسة.
- يراقب نظامية وصدقية الحسابات الاجتماعية.
- يراجع صدقية المعلومات المقدمة في التقرير التسييري.
- يصادق على نظامية وصدقية الجرد الحسابات الاجتماعية والميزانية.

من المادة 22 من قانون 10-01 بتاريخ 29-06-2010

يصادق على صدقية ونظامية الصورة الصادقة لحسابات الشركات والمنظمات في إطار مرجعية القوانين السائرة.

[1] من إعداد الباحث استنادا إلى القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 والقانون 01/10 المؤرخ في 2011/06/29

من المادة 23 من قانون 10-01 بتاريخ 29/06/2010

- يصادق على الحسابات السنوية نظامية صادقة.
- يتحقق من صدقية وتوافق الحسابات الاجتماعية مع المعلومات المقدمة
- إبداء الرأي في شكل تقرير خاص على إجراء الرقابة الفعالة.
- تقييم الشروط التي من خلالها إبرام الاتفاقيات من المؤسسة المراقبة والمؤسسات أو المنظمات التابعة لها.
- المراقبات والمراجعات التي أنجزها وأنواع العلميات التي اختارها.

- من المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري
- محافظ الحسابات يعلم مجلس الإدارة بما يلي:

- حسابات الميزانية وجدول النتائج التي يجب إجاء لها تغييرات.
- الأخطاء والاختلافات التي وجدها.

من المادة 65 من قانون 10-01 من القانون التجاري المتعلق بالممنوعات:

يمنع على المدقق :

- ضمان مراقبة الحسابات
- تنفيذ مهام تسييرية لا مبشرة ولا غير ذلك مع المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام مراقبة الأداء التسييري.

من المادة 06 من قانون 10-01 من القانون التجاري المتعلق بالممنوعات:

الأشخاص الطبيعية أو المعنوية الذين تلقوا خلال 3 سنوات الأخيرة أجوار أتعاب أو أي امتيازات خاصة في شكل قروض، تسبيقات أو ضمانات لا يمكنهم تعيينهم مدققين حسابات في نفس المؤسسة.

الفرع الثاني: إلزامية تطبيق التدقيق في الجزائر

في إطار التوجه الاقتصادي وحاجته إلى مثل هذه الأداء يمكن أن نذكر من أهم الأسباب التي تجعل من التدقيق المالي وتطيره في الجزائر من الأولويات:

1. حسب إعلان وزير المالية ([1]) فإن الوزارة بصدد التحضير لمشروعين خاصين بالمحاسبة المالية ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وهذا ما سيفتح المجال لدخول الخبراء ومحافظي الحسابات الأجانب في منافسة نظرائهم الجزائريين، وهو ما يدعو إلى التساؤل عن إمكانية مقاومة المنافسة من طرف هؤلاء وهي ظاهرة تفرضها المجتمعات المصدرة للخدمات في هذا الموضوع ، مثلما حدث في النصف الثاني من القرن العشرين لهذه المهنة في فرنسا أما المكاتب الأنقلوسكسونية.
2. وهذا الانفتاح إنما يأتي في سعي الجزائر للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية OMC التي تبنت الاتفاق العام بشأن تجارة الخدمات، والتي حظيت فيها مهنة المحاسبة والتدقيق باهتمام خاص حيث جاء المادتين 06 و 07 خاصتين بهذه المهنة.([2])
3. اعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد مستمد من المعايير الدولية للمحاسبة L IAS –IFRS وهو يدخل في إطار محاولة الجزائر لاجتذاب الاستثمارات الأجنبية بتوفير الشروط الأساسية لها والتي تعتبر من عناصر العولمة الاقتصادية أيضا ضمن برنامج إصلاحاتها في اتجاه الانفتاح واقتصاد السوق مما جعل من الضرور الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق نظرا للعلاقة الوثيقة الموجودة بين معايير المحاسبة والتدقيق والتي تتبلور في عدة محاور.

[1] السيد كريم جودي في يومية الخبر العدد 5110 الصادر بتاريخ 05 سبتمبر 2007، والذي كان مقرر تطبيقه ابتداء من جانفيي 2009 سوف يؤجل لسنة حسب تصريح المدير المركز للضرائب يوم 29/07/2008 انظر الخبر اليومي لتاريخ 30/07/2008

[2] عبيد سعيد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والتدقيق: تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 97

4. التوجه الجديد التدقيق الذي رأينا أهم ملامحه في النقاط السابقة ودوره في حياة المؤسسات والأنشطة الاقتصادية والاجتماعية انطلاقا من التدخل في علاقات نظام الحوكمة منذ بداية القرن العشرين، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية والمالية 1929. 32 والتأثير في نوعية المعلومة المالية للمؤسسة والثقة التي يقدمها التدقيق للمستثمرين ومختلف المعاملين الاقتصاديين.
5. إصابة بعض المؤسسات الجزائرية المالية خالة بعدوى الفضائح المالية التي انتشرت في العالم وهو ما يجعل مختلف المؤسسات والهيئات الأخرى عرضة لمثل تلك الفضائح إن توفرت شروطها طبعا ولقطع الطريق أمام مثل هذه المشاكل يتعين على المعنيين تبني عناصر الحلول التي تم تبنيها في تلك البلدان وفي مقدمتها التدقيق المالي والمحاسبي بالشكل الحالي المطلوب.
6. تلعب عمليات التدقيق المحاسبي والمالي، وخاصة محافظة الحسابات دورا محددا في تشجيع الادخار الخاص والعمومي بمختلف مصادره وأشكاله وتوجيه إلى الاستثمار من خلال السوق المالية أو البورصة والذي يعتبر من شروط التسعير للمؤسسات فيها وهي بدورها مشجعة للنشاط الاقتصادي.
7. الدور الذي يمكن أن يلعبه التدقيق في دفع عجلة التنمية الوطنية خاصة أن مختلف الأنشطة الاقتصادية الهادفة إلى انطلاق عجلة النمو تراوح مكانها في العديد من الأحيان لعدة أسباب منها غياب ثقافة اقتصادية أولا لدى المجتمع ثم ثقافة استثمارية وتسييرية جيدة لدى المتعاملين وعلى الخصوص لدخولها كغيرها من الدول النامية التي خاضت تطبيق برنامج التصحيح الهيكلي لاقتصادها، في مأزق التركيز على سياسات الاستقرار والتوازنات الاقتصادية الكلية وإهمال إلى حد كبير السياسات الجزئية.([1])

[1] عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظما الممارسة المهنية، دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع ، الرياض، السعودية 1994، ص 22-21

المطلب الثاني: معايير التقرير الواجب الالتزام بها [1]

إن المدقق يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، والمصادق عليها من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير وأيضا إبداء الرأي حول استمرارية استغلال المؤسسة وأيضا المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة.

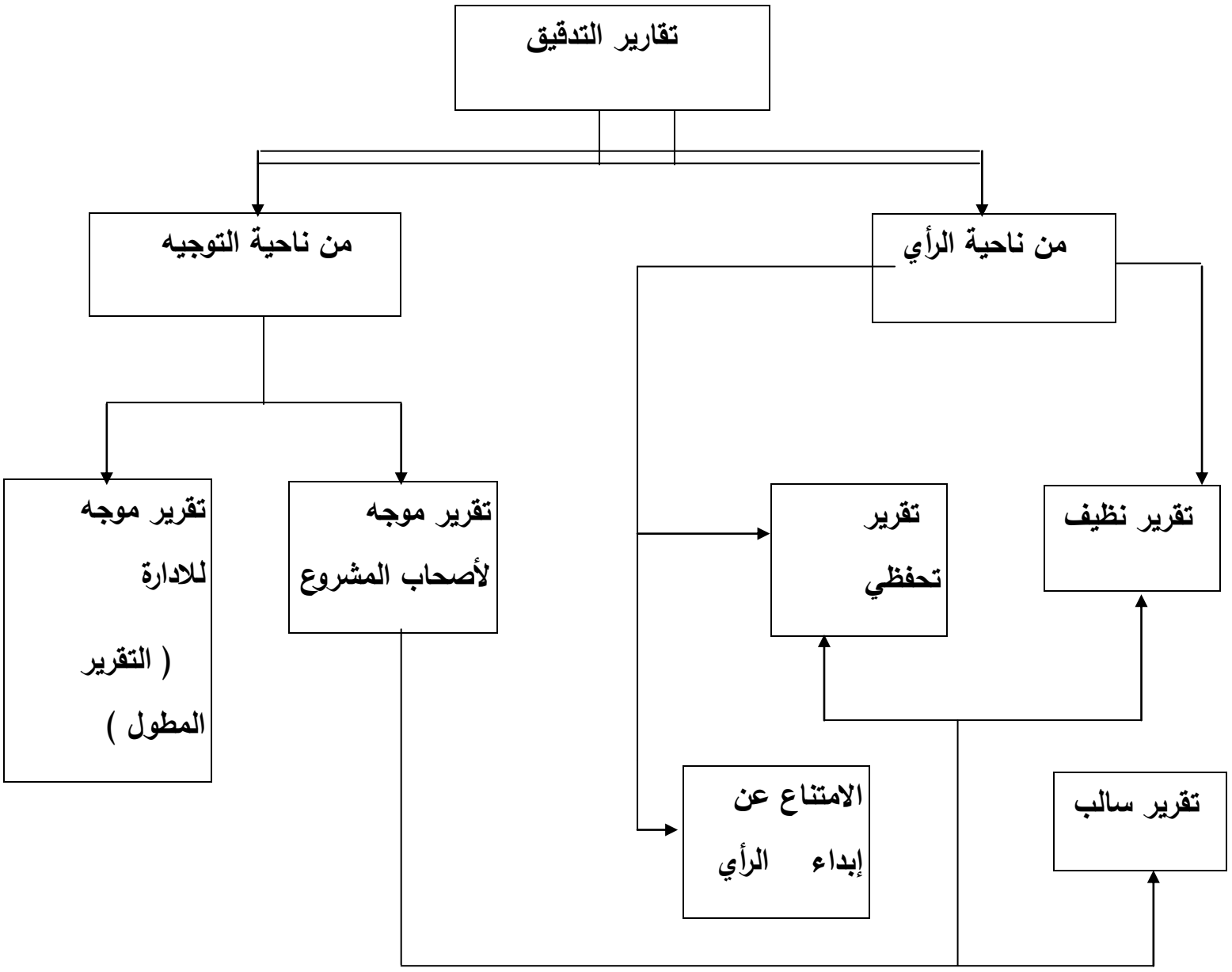
ويمكن تصنيف معايير تقارير مدقق الحسابات في ما يلي:

1. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية
2. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدمجة
3. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.
4. معيار التقرير حول تفاصيل أعلى 5 أو 10 تعويضات.
5. معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
6. معيار التقرير حول استمرار الاستغلال.
7. معيار التقرير المتعلق بعملية حيازة أسهم الضمان.
8. معيار التقرير حول رفع رأس المال.
9. معيار التقرير حول تخفيض رأس المال.
10. معيار التقرير حول إصدار القيم المنقولة.
11. معيار التقرير حول توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
12. معيار التقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم
13. معيار التقرير حول الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

شكل رقم 03 :أنواع تقارير التدقيق [2]

[1]- طارق عبد العالي حماده،حوكمة الشركات:المفاهيم، المبادئ والتجارب، نشر الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر،2005،ص 25.

[2]- محمد قاسم تتوش ،نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية و دور الحاسوب في الادارة التشغيل ،دار الجيل ،بيروت ، 1998 ،ص 17.


تقارير التدقيق
من ناحية التوجيه
من ناحية الرأي
تقرير موجه للادارة (التقرير المطول)
تقرير موجه لأصحاب المشروع
تقرير تحفظي
تقرير نظيف
الامتناع عن إبداء الرأي
تقرير سالب

المطلب الثالث: طرق ومراحل التدقيق المحاسبي والمالي داخل المؤسسة الاقتصادية

تقوم مهمة أو وظيفة التدقيق على مجموعة من الطرق الواجب على المدقق اتباعها ومراحل متعددة لتطبيق هذه الوظيفة على أحسن وجه.([1])

1 . طرق التدقيق:

تتضمن عملية التدقيق استعمالا واتباع الطرق التالية:

أ . الملاحظة: تستخدم عند القيام غالبا بعملية جرد أصول المشروع المختلفة.

ب . التفتيش: تستخدم غالبا للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول والإرادات والمصاريف العادية وما شابه ذلك النوع من بنود.

ج . التثبيت: تطبيق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع.

د . المقارنة: وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بينات شبيهة أو مماثلة.

هـ . التحليل: وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المهني.

و . الاحتساب: ويطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة وغيرها.

ي . الاستفتسار: وتطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة.

2 . مراحل التدقيق داخل المؤسسة الاقتصادية:

[1] خالد أمين عبد الله مرجع سبق ذكره، ص 24

تمر عملية التدقيق بعدة مراحل نذر منها:

1. مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة الاقتصادية:

- الأعمال الأولية مع المؤسسات المدققة: يطلع المدقق على الوثائق الخارجية للمؤسسة مما يسمح له بالتعرف عليها من حيث المحيط ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع وما كتب حول حياته وحول المؤسسة.
- الاتصالات الأولى مع المؤسسة الاقتصادية: هي خطوة يتعرف المدقق من خلالها على مسؤولي ومسيري مختلف المصالح ويجري لقاء معهم ومع من يشتغل معهم أكثر من من غيرهم أثناء أداء المهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة نشاطها ووحداتها، وعليه الاستفادة من هذه الزيارة فقد يتعذر عليه تكرارها.
- انطلاق الأعمال:([1]) بعد قطع مختلف الخطوات يحصل المدقق على نظرة عامة وشاملة وكاملة حول المؤسسة ويجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبي في ملف يسمى الملف الدائم كما يمكنه في المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

2. مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:

لا بد على المدقق من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثرها على الحسابات والقوائم المالية ويجب التأكيد على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:

- لا يمكن للمدق العملي تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط وللحكم على الكل صحيح عليه التأكد من أكل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 25

- يقوم المدقق بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أي سندات داخلية يعرف كيفية إعدادها وتدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد أنها تبرر جزئيا كليا أو لا تسجل العمليات المسجلة.
- ليس في استطاعة المدقق التأكد من التسجيلات تعكس كل العمليات برغم منتقديها ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وأن كل تدقيق (داخل أو خارج) لا بد أن يسجل.

- إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزئ بدوره إلى أنظمة جزئية، ويتضمن هذا النظام عدة اختبارات وتتمثل في:

1-اختبارات الفهم.

2-التقييم الأولي للمرحلة الأولية

3-اختبارات الاستمرارية

4-التقييم النهائي

3. مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة:

وتنجز هذه المرحلة في خطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية
- اختبارات الميزانية والتطابق.

4. إنهاء عملية التدقيق بإبداء رأي فني محايد:

حتى يتمكن المدقق من إعطاء رأيه على القيام بمجموعة من الخطوات التي تخص جميع المعلومات حول المحيط وسير العملية ومحتوى المنهج النهائي لها المتمثل في الوثائق المالية

- أهم الخطوات العامة التي يمر عبرها عمل المدقق:([1])

1-الاتصال الحسابات الخارجي السابق.

2-جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والصياغة التي ينتمي إليها.

3-الحصول على معلومات حول النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.

4-إجراء تقويم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية التي ينوي المدقق الاعتماد عليه

5-إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق.

6-تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج تسوية.

7-الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة.

8-دراسة مسؤولياته القانونية اتجاه العميل الذي يدقق حساباته.

9-دراسة مسؤوليات المهنية من أجل رفع أن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.

[1] محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص 97

المبحث الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي والمالي في تحسين المردود المالي للمؤسسة

المطلب الأول: أهمية التدقيق في تسيير مالية المؤسسة الاقتصادية[1]

لقد حاول مختلف المهتمين بموضوع التدقيق المالي تفادي الدخول في ارتباطه بالتسيير رغم وجود بعض الإرشادات أحيانا واتجهوا إلى الاهتمام بتأثير التدقيق في المعلومة المالية ودرجة اعتماديتها في اتخاذ القرار المالي والتسييري لاعتبار أن المدقق المالي لا يتدخل في التسيير لأنه ليس مستشارا لإدارة المؤسسة ويعمل أساسا في اتجاه مصلحة المالكين لرأس المال أو المساهمين عكس ما في حالة المدقق الداخلي الذي يعتبر رغم استقلاليته من الموظفين المتصلين بالإدارة ويعملون لدعمها أحيانا وخاصة في مجالات التدقيق الداخلي.

1. من ناحية المعلومات المحاسبية والمالية: التي يتم ممارسة التدقيق عليها وتحديد نوعيتها ورفع قيمها وفعاليتها ونسبة الاعتماد عليها، سوف تصبح مدخلة أساسية ومركزية في العملية الإدارة ككل فهي المستعملة في التسيير انطلاقا من تحديد الضرائب والنتائج وهي من عناصر التأكيد للثروة التي تخلقها المؤسسة وتساهم بها في الاقتصاد الوطني والبشري عامة وكيفية توزيعها واستمرار نشاط المؤسسة وتوسيعها إلى ...إلخ.

وهي المعلومات المستعملة في تقييم أداء المسيرين بما فيهم المدير العام ابتداء من الجمعية العامة العادية للمساهمين التي تلي الدورة المالية وفيها تتخذ القرارات المتعلقة بنتائج الدورة وما يترتب عنها من إجراءات المعاقبة والتوقيف أو المكافأة والتمديد.

2. المؤسسة من وجهة نظرية الأنظمة ثلاث مستويات:

- النظام الملموس للعمليات المادية للمؤسسة.

[1] -عبيد سعيد المطيري ،مستقبل مهنة المحاسبة و التدقيق، تحديات و قضايا معاصرة، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، ص 97.

- نظام المعلومات الذي يعكس تدفقات العمليات المادية، ويجمع داخله النظام الجزئي للمعلومات المحاسبية الذي يقدم رقميا ومشكلة حركات المعلومات حسب معايير تهدف للحصول على الجودة المحاسبية قابلية الرسم التسلسل الزمني، عدم القابلية للتحول.
- نظام القرار والذي في الإطار القانوني الجزائري على المدقق تناسيه.

وهذه المستويات من الأنظمة في ارتباط مستمر الواحد مع الآخرين فأي حركة منتج مادي تام مثلا يرافقها إصدار وصل خروج وعملية تسجيل وفاتورة ومبيعات أيضا، وكل مؤسسة تصبح مجموعة أنظمة أو دورات متداخلة الواحدة في الأخرى.

وفي مؤسسة صناعية يمكن عامة وجود سبع دورات: مبيعات، مشتريات، إنتاج، استثمارات، موظفين، تمويل، وخزينة، وهذا التقسيم لم يأت عشوائيا وإنما يستجيب للربط بين دورات المؤسسة والمراكز الأساسية في كل من ميزانيتها .

3. يتأكد هذا الدور في التسيير: من خلال اكتشاف الأخطاء التي قد= يقع فيها منتجو المعلومات المحاسبية، عن قصد أو دونه فرغم أن هذا ليس من أهداف المدقق المالي والمحاسبي إلا أن هذا الأخير إذا وجد أسباب أو علامات لذلك فهو مطالب بالاستمرار في تحليلاته للتحقق منها بجمع الأدلة الكافية وابتداء من وضع تحفظات أو توصيات في حالة وجود نقائص لا تصل إلى درجة كافية للتأثير في المصداقة والشرعية ثم متابعة القيام بالتعديلات الضرورية في ذلك فهذا نوع من الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي ليس كدور أساسي له وإنما في حالة استفادة المسيرين من هذه التوصيات في المدى المتوسط والطويل يمكن أن تصبح العملية ذات تأثير إيجابي في التسيير وهو ما رآه في الواقع بعض الكتاب في التدقيق رغم عدم قبوله من البعض الآخر.([1])

[1] طارق عبد العالي حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم والتجارب، نشر الدار الجامعيةن الإسكندرية 2005، ص 11

المطلب الثاني: دور التدقيق في تحسين وظيفتي الشراء والبيع

1. تدقيق المشتريات:

فحص إجراءات الشراء : يقوم التدقيق الداخلي بمقارنة الشراء الفعلي مع برنامج الشراء طبقا لموازنة المشتريات ، وإن وجد اختلاف يجب البحث عن سببه ويبلغ إلى مستويات الإدارة المناسبة ، كما يتأكد التدقيق الداخلي من سلامة إجراءات الشراء والاستلام وأن البضاعة قد دخلت إلى المخازن وأن الإجراءات مستمر في إتباعها.

يقوم المدقق الداخلي يفحص دفتر اليومية للمشتريات مع الفواتير والإشعارات المدنية والدائنة والمستندات الداخلية المناسبة ، وعند إتمام الفحص يترك المدقق على المستند ما يفيد أنه فحصه ، كما يترك علامة تدقيقه على دفتر يومية المشتريات ، كما يجب على المدقق التحقق من النواحي الحسابية وكذا فحص الفاتورة أو الإشعار بما يلي : [1]

- إن البضاعة من الأصناف المناسبة التي تتعامل فيها المؤسسة
- إن الفاتورة مرت في إجراءات المراقبة الداخلية
- إن الفاتورة لها علاقة بالفترة المحاسبية الحالية
- إن الفاتورة موجهة إلى المؤسسة بعنوانها

إن القيمة التي تحملها الفاتورة تتماشى مع الكميات المستلمة وأسعار الشراء المتفق عليها.

*التحقق من عمل إدارة البضاعة الداخلية :

كما يتحقق المدقق الداخلي من عمل إدارة البضاعة من حيث :

- إن كل صور أوامر الشراء تستلم فورا وأن البضاعة الواردة قد يحرر عنها محاضر استلام بدون تأخير .
- تفحص أنظمة حفظ أوامر الشراء التي نفذت وكذلك التي لم تنفذ

[1] - عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، المرجع سبق ذكره ، ص 154.

- التأكد من سلامة البضاعة عن طريق فحص يتم بأدوات الحصر والقياس للبضاعة وبواسطة فنيين.
- أن لا تبقى البضاعة في إدارة البضاعة الداخلية وقتا طويلا نسبيا وأن وسائل النقل الداخلي على درجة الكفاية ، يقوم المدقق الداخلي بفحص الفواتير وأوامر الشراء من حيث دليلها الرقمي والسعر وشروط الخصم ووصف البضاعة بأمر الشراء، ويجب عليه كذلك تسجيل رقم الفاتورة على صور أمر الشراء ، كما يسجل رقم أمر الشراء على الفاتورة

*فحص فواتير الشراء مع إشعارات استلام البضاعة :[1]

يقوم المدقق الداخلي بفحص الفواتير مع إشعارات البضاعة المستلمة من حيث :

- أن الكميات الواردة تتماشى مع المطلوبة والمستلمة
- يتحقق من الإشعار المدين في حالة رفض بضاعة لعيوب فيها أو في حالة عجز في التسليم ، وفي حالة قيام المورد بتوريد العجز ، فإن على المدقق الداخلي التحقق من عدم تسجيل الفاتورة حتى يتم توريد العجز .
- يقوم بفحص إشعارات البضاعة المستلمة مع الفواتير مع أوامر الشراء في الوقت نفسه ، وأن يتطابق وصف البضاعة مع دليلها الرقمي طبقا لما هو وارد في الفاتورة.

[1]- محمود ناجي درويش، مرجع سبق ذكره ، ص 155.

2 . تدقيق المبيعات :

يتأكد المدقق الداخلي من تقسيم العمل بين القائمين بالبيع النقدي ويفحص المدقق الداخلي ما يلي :

- مديونية من يقوم بالبيع كعهدة واستنزال المبيعات والتي حققها من واقع قسائم البيع لفترة معينة .
- مطابقة المديونية في حيازة البائع مع البضاعة المباعة .
- مطابقة قسائم البيع لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخزينة والإيداعات بالبنك .
- فحص التنفيذ اليومي بدفتر النقدية للمبيعات ومقارنته مع مستندات البيع النقدي والمبالغ المحصل عليها في الخزينة والمودعة بالبنك.[1]

التحقق من المبيعات : يقوم المدقق الخارجي بفحص طرق إعداد الفواتير والإشعارات ويجب أن يلاحظ في نظام الرقابة ما يلي :

- أن تعد الفواتير من واقع المستندات الرسمية للمؤسسة وأن تكون تحتوي على كل البيانات المطلوبة
- قبل إعداد الفاتورة على الآلة الكاتبة يجب التأكد من وجود اعتماد بالبيع الائتماني
- تفحص قوائم على الأسعار والخصم للتأكد من أنها أحدث الأسعار
- تدقيق كل فاتورة أو إشعار من طرف موظف آخر غير من أعدها
- يتحقق من اعتماد الإشعارات الدائنة خاصة إذا كانت خصومات

يتم تحليل المبيعات بواسطة موظفين غير هؤلاء المخصصين لحسابات العملاء ويلي فحص الطرق المستخدمة في الرقابة على الفواتير والإشعارات الدائنة والغرض منها هو :

- كل البضاعة التي أرسلت من المؤسسة قد أعد لها فواتير

[1]-أحمد أمين بن شليف، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات ،مذكرة ماجستار ، المركز الجامعي بالمدية ، 2004.

- التأكد من أن فاتورة البضاعة المرسلة سجلت في حساب العميل
- كل البضاعة التي أرسلت إلى العميل قد جعلت دائنة في حساب المخازن
- وبعد ذلك لابد من أن تكون الفواتير والإشعارات الدائنة تحمل أرقام مسلسلة لا مكان يتبعها ، ويراعي المدقق بالنسبة للفواتير ما يلي :

❖ أن تكون هناك رقابة على الفواتير التي لم تستخدم بعد.

❖ أن يتحقق المدقق كل فترة من مجموع صور الفواتير والإشعارات ويتابع المراحل التي مرت عليها وأن المستندات والملفات قد أخذت في الحسبان وأنه ليس هناك ثغرات في العينات التي تكون عرضة للتلاعب .[1]

المطلب الثالث:التحديات التي تواجه التدقيق لتطبيقه في المؤسسة :

يواجه التدقيق مجموعة من التحديات نذكر منها:([2])

1. فجوة التوقعات:

نعني بفجوة التوقعات في التدقيق ذلك التباين بين واجبات المدقق التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وكذلك تصورات مستخدمي القوائم المالية للأداء المهني للمدقق المتوقع تحقيقه، فمستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المدقق هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية وأنه يحافظ على استقلاله عند مزاولة عمله، وأن التقرير النظيف يتضمن قدرة المؤسسة في الاستمرار في النشاط كما أن مسؤولية المدقق في اعتقادهم هو اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير القانونية بشكل مطلق وهذا الاعتقاد يزيد من اتساع الفجوة بين التوقع المحتمل والنتائج الحقيق للمراجع في نظر المستخدمين.

[1]- مرجع سابق الذكر،ص 48

[2] أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1984، ص 169

2. مشكل قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:

إن المشكل الذي يواجه المدققين اليوم في إعداد التقرير هو إمكانية المؤسسة من الاستمرار من عدمه في النشاط حتى ولو كان التقرير نظيف وبالتعالي تقع المسؤولية على المدقق فقد يحدث عجز مالي ناتج عن عدم مقابلة التدفقات المالية الداخلية والخارجية وبالتالي يؤثر على استمرارها.

3. ممارسة التقدير المهني من طرف المدقق

إن التقدير المهني هو عملية اتخاذ قرار بواسطة المدقق المؤهل لذلك خلال مزاولته لعمله المهني تؤثر عليه عدة مؤثرات تمنع القيام بعمله المنوط به ونذكر منها مشكلة طبيعية وتعقد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقرير والصفات التي يتمتع بها وبيئة وعملية اتخاذ القرارات التي تتبع ومن تأثيرات الصفات تذكر الاستقلالية والموضوعية والنزاهة عند مزاولة العمل المهني والشك المهني أما تأثيرات بيئة التدقيق فتظهر بالمخاطر وعدم التأكد والضغوط التنافسية والمعايير المهنية.

4. التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على التدقيق

لقد أصبحت مهمة الحفاظ على البيئة الاقتصادية تهم الجميع فلذا من الواجب على المدققين تطوير مهمة التدقيق استجابة لتزايد الاهتمام بالمحافظة على البيئة.

وهناك بعض الاقتراحات لمواجهة هذه التحديات وهي: ([1])

- يجب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم.
- يجب على المنظمات توسيع المسؤوليات المدققين باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات القانونية،كما يجب تدعيم استقلالية المدققين.
- يجب على المنظمات المهنية تشكيل لجان لفحص القوائم المالية للمنشأة وتقارير المدقق.
- يجب دراسة الظروف الاقتصادية العامة والتنظيمية المتعلقة بالصناعة وتقييم كفاءة الإدارة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 42

خلاصـــــــــة الفصـــــــل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل،نستخلص أن عملية التدقيق يمكنها أن تكون عاملا مهما لتحقيق مرد ودية عالية ،وذلك من خلال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي حيث أنه كلما كان نظام الرقابة المطبق في مؤسسة ما قويا كلما أدى إلى التقليل من الغش و التلاعبات و بالتالي رفع و تحسين مر دو دية المؤسسة و حفظ سمعتها و مصداقيتها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة سايماكس للحليب ومشتقاته بولاية مستغانم

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سايمكس

المطلب الأول : نبذة تاريخية لمؤسسة سايمكس

قبل التطرق إلى لمحة تاريخية لشركة سايمكس نتحدث على " المجمع أورولي" الذي يمثل أول وحدة إنتاج الحليب الذي يمثل أهم مؤسسة لتوزيع الحليب في الجزائر عن طريق ثلاث وحدات في الغرب " أورولي" و "أورلاك " في الجزائر العاصمة و " أوريلي" الواقعة في الجهة الشرقية للبلاد .

سنتطرق إلى تسمية المؤسسة ولمحة تاريخية ل " سايمكس "

تسمى هذه المؤسسة ذ . ش . و . ذ . م . م " الشركة الجزائرية للاستيراد والتصدير ذات الشخص الوحيد والمسئولية المحدودة الواقعة في صلامندر منطقة أورولي بلدية مستغانم، ولاية مستغانم .

تقديم نبذة تاريخية عن الشركة :

- قبل تاريخ 02 سبتمبر 1991 كانت تسمى هذه المؤسسة الفواكه « OFLA » كانت مخزن للخضر والفواكه.
- في 02 سبتمبر 1991 تم تأسيس هذه المؤسسة على شكل شركة ذات المسئولية كان نشاطها المحدودة « SARL SAIMEX » الرئيسي شراء وبيع الأسماك المجهزة
- في 2000 بداية تركيب المعدات والآلات الإنتاجية

- في 2003 بداية نشاط المؤسسة في إنتاج مادة الحليب المبستر
- في 2004 وصل إنتاج الحليب المبستر 120000 لتر يومي ، أصبحت تنافس شركة أورولي .
- في 2007 ارتفاع سعر الحليب مسحوق الحليب ، وبهذا أعلنت المؤسسة بإفلاسها وبعدم قدرتها على تغطية تكاليفها رغم وعد الدولة بتدعيمها
- بعد توقف النشاط لثلاث سنوات تم إعادة فتحها في 2011 بهدف إعادة إحياء النشاط ويستمد هذا النشاط الإستراتيجي من إنتاج الحليب والرائب ، لإنتاج وتعزيز تسمية "الممتاز" التيسيتم تركيبها كعلامة تجارية شعبية في السوق المحلية .

المطلب الثاني : نشاط ومهام مؤسسة سايمكس

نشاط المؤسسة يرتكز أولا :

في إنتاج الحليب المبستر المصنوع بالمادة الأولية الممونة من طرف الديوان الوطني المهني للحليب بدرة الحليب 26%.

ثانيا :

في إنتاج حليب البقرة المبستر وهذا النشاط يخص القسم الفلاحي الذي يعمل على إثبات اتفاقية مع مربي الأبقار والتي تنص على أن المربي يحضر الحليب غير منزوع منه الدسم بمقابل على علف الأبقار تسدد في نهاية الشهر.

مهام وأهداف الشركة :

توظف حاليا 22 موظف وتهدف المؤسسة إلى رفع هذا العدد بالتوازي مع تطور منتجات الحليب ومشتقاته ، من بين أهدافها :

- تنويع المنتوجات المصنوعة بحليب البقر " الرايب ، اللبن ، الزبدة ...."
- إنتاج منتوجات ذات جودة عالية
- إثبات نفسها مع المنافسين في سوق الحليب

المطلب الثالث : الهياكل التنظيمية لمؤسسة سايمكس

شكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

1.المدير العام :

تتمثل المهام الأساسية لهذه المصلحة في متابعة تنظيم سياسة الإنتاج ، البيع والتموين وهذا بتناسق مع المديرية العامة :

- توضيح وضعية الوحدة إلى مدير المجمع
- مراقبة نشاط الوحدة
- تحديد المشاريع المستقبلية للمؤسسة
- تسيير وتوجيه المدير على السياسة العامة للإنتاج ، البيع والتموين

2. المدير :

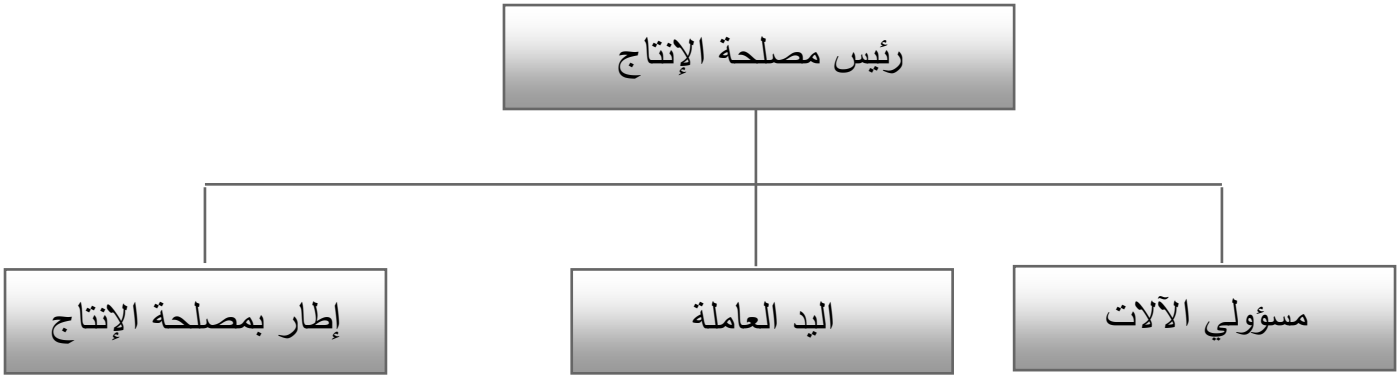
- توضيح وضعية الوحدة إلى المدير العام
- تسيير وتوجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم
- مراقبة نشاط الوحدة

3. مصلحة مراقبة التسيير :

- تقوم بإرسال تقارير أسبوعية إلى إدارة المجمع من رؤساء المصالح ومقارناتها مع التقارير المسطرة
- حساب الانحرافات
- مراقبة التكاليف ، الحصص الاقتصادية والمالية

4. مصلحة الإنتاج :

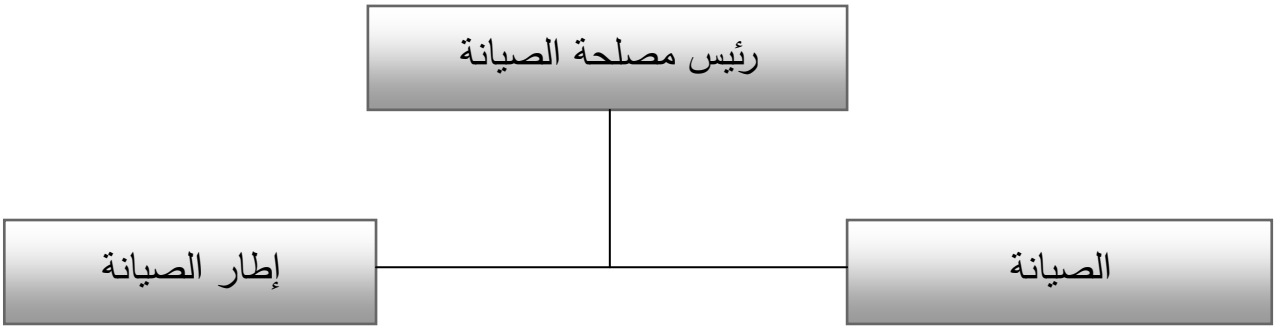
- هذه المصلحة خاصة بإنتاج الحليب ومشتقاته أي هي مسئولية على الإنتاج
- تحويل المادة الأولية إلى منتوج نهائي (حليب ، رايب ، لبن)
- التسجيل والإمضاء على الكميات المنتجة والمقدمة للتسويق.



شكل رقم 05: هيكل تنظيمي لمصلحة

5. مصلحة الصيانة : من مهامه :

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم المسئوليات
- مراقبة ميدان الماء لمعرفة صلاحيته
- مراقبة ميدان الطاقة والكهرباء والغاز
- ضمان الصيانة والحفظ الجيد والنوعي للعتاد
- تطبيق صيانة وقائية لتجنب الوقوع في الخسارة



6. مصلحة النظافة والأمن :

- تأمين الوحدة ووسائل العمل
- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة
- التأكد من نظافة الوحدة

7. قسم توزيع العلف :

وهي مادة العلف "الممتاز" التي تقوم بشرائه المؤسسة على شركة الأم الذي يمثل الغذاء الأولي للأبقار.

. تقسيم العلف على الفلاحين بقد الحليب الذي تم جمعه

8. مصلحة المستخدمين :

- وضع القرارات المتعلقة بتنظيم مهنة المستخدمين
- تسيير الملفات الإدارية
- متابعة برامج التكوين

9. مصلحة التموين :

تتمثل المهام الرئيسية لهذه المصلحة في توفير المواد الأولية المستعملة في إنتاج الحليب ومشتقاته والعلاقات الخاصة بهذين المنتوجين والمواد الكيميائية وتنقسم إلى نوعين وهي:

- المواد الأولية المحلية أي تم شرائها في الجزائر
- المواد الأولية المستوردة

10. مصلحة المالية :

تتمثل المهام الأساسية لهذه المصلحة في تسديد مبلغ الفاتورات المختلفة مثل شراء حليب البقرة التي تعتبر كمصاريف وفي نفس الوقت لديها مداخيل تتمثل في مبالغ البيع الخاصة بالحليب ومشتقاته وهي تقوم شهريا بحساب مجموع المصاريف ومجموع المداخيل وعندما تريد تسيير مبلغ شراء مثلا يجب أن يكون هناك أربع وثائق ذلك وهي :

- وثيقة طبية
- الفاتورة التي تبين الثمن
- وثيقة طلب الشراء
- وثيقة الدخول

المبحث الثاني : نظام الرقابة لدى مؤسسة سايمكس في القطاع

المطلب الأول : مراحل إنتاج المؤسسة

هناك منتوجين تملكهم المؤسسة وينقسم الإنتاج إلى ورشات كما يلي :

. الورشة الأولى:

. جمع حليب البقرة :

وهي الورشة التي يجمع فيها الحليب البقرة الذي يحلل مخبريا وينبغي أن يكون مطابقمع المعايير ميكروبيولوجية وفيزيوكميائية.

- أن تكون نظيفة وبحالة جيدة
- أن يكون مصمما للسماح بعملية التنظيف أو التطهير
- أن تكون حافظة لنقل المواد الغذائية
- إذا لزم الأمر، أن تكون مصممة لفصل فعال من المنتجات الأخرى بالإضافة إلى الأغذية .

. الورشة الثانية :

. استقبال غبرة الحليب :

تقوم المؤسسة بتخزين غبرة الحليب بعد شرائها من ديوان الوطني المهني للحبوب

الورشة الثالثة :

. خلط غبرة الحليب :

في هذه المرحلة نقوم بخلط بذرة الحليب 0% المنزوع منها الدسم مع بذرة الحليب المتكون ب 26% من الدسم / مع المياه المعالجة .

تكون هذه الغبرة مبسترة من قبل ، وتقوم المؤسسة بإعادة تحليلها لمراقبة جودة المنتوج

. الورشة الرابعة :

. البسترة :

إن هذه المرحلة تطبق لكلتا المنتوجين وهي البسترة أي استخدام تقنيات تسخين الحليب ما بين 72° إلى 85° لمدة 15 إلى 20 ثانية ، ثم نقوم بالتبريد لكي يحافظ على طعم الحليب الخام والصفات الحسية والبكتريولوجية العذبة وهذه هي طريقة المفضلة للتخلص من كل الجراثيم .

. الورشة الخامسة :

. مرحلة التكييف :

هي مرحلة التكييف أو التعليب أي ملء أكياس الحليب ومراقبة جودة المنتوج النهائي وإعادة تحليلة لمعرفة إن كان مطابق للمعايير الوطنية وإن كان بإمكانها توزيع هذا المنتوج.

. الورشة السادسة :

. مرحلة التخزين :

مباشرة بعد مرحلة التكيف ينتقل الإنتاج إلى غرفة التبريد للحفاظ على درجة الحرارة وهذه المرحلة هي مرحلة المحافظة على المنتوج قبل التوزيع .

المطلب الثاني : مراقبة جودة المنتجات

تعريف الرقابة في المؤسسة :

الرقابة في ملبنة سايمكس تكون من طرف المدير وتتفرع إلى رؤساء مختلف المصالح الأخرى وكل رئيس مصلحة يمارس رقابة على الأشخاص والممتلكات.

أ . الرقابة على الجودة :

هذا الجزء من الرقابة يبدأ من المادة الأولية من المدخلات بحيث تمر على عملية التحويل وتنتهي إلى المخرجات (منتج نهائي)

المدخلات :

وتتم المراقبة عند استقبال أحد عينات من المادة الأولية (حليب البقرة البدرة) ويتم تحليلها مخبريا وذلك حسب المواصفات التي حددتها الدولة أي يجب ألا تكون المادة الأولية:

- ملوثة وذات رائحة كريهة
- أما فيما يخص حليب البقرة فيجب ألا يكون ناتج عن احتلاب تم قبل سبعة أيام من الوضع على الأقل .
- ناتجا عن حيوانات مصابة بأمراض معدية .
- متخثرا عند الغليان.
- نتيجة احتلاب غير كامل.

ويجب فضلا عن ذلك ألا تجري على الحليب العمليات التالية :

- استخلاص مركباته المغذية أو تعويضها

عمليات أخرى التصفية أو الأساليب الحرارية للتطهير التي من شأنها أن تغير التكوين الفيزيائي أو الكيميائي إلا إذا كانت هذه المعالجة مرخصا بها.

المخرجات :

المنتوج النهائي :

مراقبة النوعية ، الشمولة والجودة وهنا في هذه المؤسسة تتم المراقبة أثناء مرحلة الإنتاج من خلال معايرة ومراقبة جودة المنتوج مخبريا.

وبالتالي فمراقبة الجودة فهي مهمة جدا في المخبر لأنه يثبت صحة وجودة المنتج وتعمل مصالح الإنتاج على الاستمرار أو توقيف العمل وبالتالي فالجودة هي مهمة جدا في منتجات الشركة وهذا لخدمة المستهلك بالدرجة الأولى.

سياسة الجودة في المؤسسة :

إن سياسة المؤسسة ومن أكبر اهتماماتها هو المنتوج النهائي ونذكر أنها تقوم ب :

- تحديد مستوى الجودة المحصل عليها والجودة المطلوبة لمنتجاتها
- تحديد خصائص الجودة بالتكلفة المناسبة المطلوبة
- متابعة تطور الجودة والتعامل بصرامة وجدية تامة في هذا المجال

- فيما يخص الحليب المبستر فجودة هذا المنتوج تحدده الدولة وذلك بفرضها معايير يجب العمل بها حتى تحافظ على ثبات تكاليف إنتاجه.

الرقابة ودورها في المؤسسة :

1- الرقابة الداخلية :

تسهر المؤسسة على ضمان النوعية والجودة في منتجاتها وذلك من خلال وجود مصلحة للمخبر تقوم بفحص عينات من المادة الأولية (بدرة الحليب وحليب البقرة) لضمان نوعية المنتوج لتستمر في فحص متواصل للمنتوج خلال عملية الإنتاج ويتمثل الفحص في مطابقة المنتوج للمعايير وقابلية استهلاكه من طرف المستهلك وقياس الكمية التي يحتويها الكيس .

وتتم مراقبة نوعية المنتوج بمروره على تحاليل مختلفة في المخبر ومراقبة وقت التصنيع ونذكر تحليل المنتوج في جزئين :

الجزء الأول : بمراقبة من الناحية التركيبية للمنتوج يتم فيها

- التحليل الفيزيائي الكيميائي
- المراقبة بأخذ عينة من المنتوج بمقدار (01 لتر) والقيام بالتحاليل اللازمة
- مراقبة تصنيع المنتوج مراعيا دائما التركيبة
- مراقبة الكثافة بحيث نراعي إذا ما كانت هناك كمية كبيرة من الغبرة والماء
- مراقبة المواد الدسمة

- مراقبة الحموضة
- مراقبة درجة الحرارة أو البرودة

الجزء الثاني :

تكون الرقابة (ميكروبيولوجيا) وهذا تحليل الحليب ورؤية نوع الميكروب وحسب كل نوع له حالتين يعرف على أساسها من أين يأتي بالشكل :

- سواء من عدم وجود بستر جديد
- أو عدم التنظيف الجيد من طرف الفرع العامل على التنظيف.

2 . الرقابة الخارجية :

وتتمثل الرقابة الخارجية في مراقبة مصلحة المراقبة قمع الغش لمديرية المنافسة والأسعار من خلال حضورفجائي للمؤسسة وأخذ عينات ومطابقتها مع المعايير الواجب العمل بها وهذا خصوصا في منتوج الحليب المبستر .

المطلب الثالث : دراسة إستراتيجية المؤسسة في تقديم القطاع

جدول 02 : يبين ملخص من قدرات الجمع وقدرات التصنيع[1]

Années	Quantité de lait de vache collectées	Quantité consommées pour les différents produit commercialisés								quantité lait en poudre
		lait de vache	lait écrémé	lait caillé (raib)	petit lait	beurre boite de 250 Gr	beurre boite de 500 Gr	C. fraiche /boite de 250 Gr	C. fraiche /boite de 500 Gr	lait reconstitué
2011	**1007269,5**	**1007270**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
2012	**2000000**	**20000000**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
2013	**2300000**	**230000**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**9000000**

[1] Business plan , EURL SAIMEX , P 34

		0								
2014	5092320	1527696	1731389	763848	763848	45831	106938,5	45831	106938,5	9270000
2015	5245089,5	1573527	1783331	786763,5	786763,5	47206	110147	47206	110147	9548100
2016	5402442,5	1620733	1836831	810366,5	810366,5	48622	113451,5	48622	113451,5	9834543
2017	5564515,5	1669355	1891936	834677,5	834677,5	50080,5	116855	50080,5	116855	10129579,5
2018	5731451	1719436	1948694	859717,5	859717,5	51583	120360,5	51583	120360,5	10433466,5

جدول 03: يبين ملخص لرقم الأعمال [1]

[1 1] Business plan , EURL SAIMEX , P 34

N°	Désignations	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Report des 20% (Production Stockée)		0	806 899	806 667	8 649 780	11 407 748	12 277 656	16 321 955	19 762 709
1	Production de Lait de Vache	41 298 050	82 000 000	98 900 000	65690928	67661656	72932971	75120960	77374589
2	Production de Lait Ecrémé	0	0	0	64061385,5	65983227	71636384,5	73785476,5	75999040,5
3	Production de Lait Caillé (Raib)	0	0	0	29378769	30260132,5	32553178	33529773	34535666,5
4	Production de Petit Lait	0	0	0	28725907,5	29587685	31860557	32816374	33800865
5	Production de Beurre (Boites de 250 Gr)	0	0	0	448516	461971,5	484142	498666	513626
6	Production de Beurre (Boites de 500 Gr)	0	0	0	1037397	1068519	1110271	1143579,5	1177886,5
7	Production de Crème Fraiche (Boites de 250 Gr)	0	0	0	500692,5	515713,5	544982	561331	578171
8	Production de Crème Fraiche (Boites de 500 Gr)	0	0	0	1111431,5	1144774,5	1194632,5	1230471,5	1267385,5
9	Production de Lait Reconstitué .	0	0	202 500 000	214832250	221277218	227915534	234753000	241795590
Total Production		41 298 050	82 806 899	302 206 667	414 437 057	429 368 645	452 510 308	469 761 586	486 805 529
Production Vendue (Chiffre, d'Affaires)		40 691 498	82 000 232	293 556 887	403 029 309	417 090 989	436 188 353	449998 877	462 768 486
Production Stockée		606 552	806 667	8 649 780	11 407 748 i	12 277 656	16 321 955	19 762 709	24 037 043

ملخص من قدرات الجمع وقدرات التصنيع :

من خلال الشكل نلاحظ أن المؤسسة انتهجت سياسة معينة وهي التركيز على منتوج حليب البقرة وإعطاء أهمية أقل لغبرة الحليب .

وبهذا نستخلص أن المؤسسة تحاول تتبع ومعالجة سياسة الدولة فيما يخص مادة الحليب وبالإضافة إلى محاولة الاستغناء عن التدعيم الموجه من طرف الدولة لكافة أشكاله وهذا في المدى الطويل.

ملخص رقم الأعمال :

من خلال تحليلنا ودراستنا إلى الشكل الخاص برقم الأعمال نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين المبيعات الخاصة بكل منتوج ورقم الأعمال بحيث تتراءى لنا زيادة ملحوظة في رقم الأعمال الناتج عن زيادة المبيعات الخاصة بكل سنة .

من هذا نستخلص أن العامل الأساسي في زيادة رقم الأعمال هي تنويع المنتجات وارتفاع المبيعات.

خاتمـــــة عامة:

من خلال البحث الذي قمنا به تبين لنا أن عملية التدقيق تحتاج إلى توفر مهارات شخصية و معرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبأنظمة المحاسبة المالية التي يقوم المدقق بفحصها انتقاليا من أجل إعطاء رأي فني محايد، يوضح فيه الصورة الحقيقية للقوائم المالية إذا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية.

زيادة على ذلك فإن التدقيق المالي و المحاسبي يبين المركز المالي للمؤسسة، وهذا بالاستناد إلى الأدلة و البراهين المدرجة ضمن تقرير مدقق الحسابات هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإن التدقيق يساهم في خدمة عدة طوائف خاصة تلك التي تستخدم القوائم المالية و تعتمد على تقرير المدقق لاتخاذ قراراتها ، ومن بين هذه الطوائف المستثمرين و رجال الأعمال والمساهمين وكذا الهيئات الحكومية وذلك في ظل الظروف الاقتصادية لكونها ترفع المركز المالي خاصة عندما تكون التقارير سليمة من خلال التعبير الدقيق و السليم للحسابات الختامية،و هذه التقارير يقدمها المدقق سواء كان المدقق داخلي أو خارجي،حيث تقوم الجهات المختصة بتعيين هذا الأخير باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول و الاقتراحات من أجل تفادي الاختلاس والغش أو تقديم قرارات مستقبلية للإدارة حول قضايا ذات طابع مالي مثل الرقابة و التقديرات وهذه الأهداف تسعى إلى تحسين نتائج المؤسسة ، ومنه نجد أن التدقيق احد العوامل الفاعلة

خاتمـــــــــة عامـــــــة

و المؤثرة في المردودية لأن الملاحظات التي يمنحها المدقق تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة و بالتالي ارتفاع المردودية المالية إلى الأحسن ، و منه نتوصل إلى النتائج التالية:

- **الـنتـــائـــج:**

1. مر التدقيق بعدة تطورات وعرف عدة مفاهيم إذن فهو علم قائم بذاته.

2. يتوفر التدقيق على عدة معايير التي يرتكز عليها المدقق لأداء مهمته، كما يشتمل على عدة أ نواع مختلفة.

3. ضرورة وجود التدقيق في المؤسسة مهما كان نوع نشاطها.

4. يعتبر المدقق الجوهر الأساسي في عملية التدقيق،كما أن للمدقق حقوق يتمتع بها، كما عليه واجبات ومسؤوليات يتحملها

5. تعبر الرقابة الداخلية الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند وضع خطة العمل.

6. التدقيق كمهنة أو وظيفة يساهم إلى حد ما من التقليل ومكافحة الغش والتلاعبات و بالتالي رفع الأداء المالي للمؤسسة.

7. المر دو دية ليست هدف و إنما غاية تسعى المؤسسة من ورائها إلى تحقيق إستراتيجيتها.

8. التدقيق الجيد يؤدي بالضرورة إلى الارتقاء بالمركز المالي للمؤسسة.

خاتمـــــــــة عامـــــــة

- **الإقتراحـــــــــــات:**

من خلال دراستنا لهذا الموضوع تمكنا من الو صول إلى بعض الإقتراحات التي قد تساعد المؤسسة مستقبلا:

1. إتباع سياسة الجرد الفجائي في المؤسسة من أجل تقوية نظام الرقابة الداخلية.
2. ضرورة توفر مدقق دخلي بالمؤسسة.
3. وضع برامج و دورات تكوينية للعمال من أجل تأهيلهم والعمل على الرفع بفعالية المؤسسة.

وبهذا يمكن القول أن المدقق يعتبر المحرك الفعال و الأساسي في عملية التدقيق التي تخدم التسيير داخل المؤسسة لمساعدتها والعمل على التطور و الاستمرار بها.