



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم المحاسبة والمالية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

تحت عنوان:

دور التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء المؤسسي

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تحت إشراف:

د/ قبائلي حورية

من إعداد الطالبة :

لكحل فاطمة

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذة مساعد

الأستاذ/ بن شني يوسف

مقررا

أستاذة محاضرة " ب "

الدكتورة/ قبائلي حورية

مناقشا

أستاذة مساعدة

الأستاذة/ قوبع خيرة

السنة الجامعية: 2014-2015

شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمته تمت الصالحات كما ينبغي نحمده و نشكره كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع .

نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون و ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة ، ثم نتقدم بالشكر الجزيل أو الخاص إلى الأستاذة المشرفة " قبائلي حورية" على دعمها و مساندتها لي من خلال توجيهاتها و نصائحها القيمة .

كما لا يفوتني بتقدم بالشكر و العرفان إلى مساعد المدير العام المكلف بالتدقيق الداخلي "بربار بن عيسى" على الدعم و المساعدة التي قدمها لي و تواضع معي من أجل إجراء الدراسة الميدانية.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى رئيس مصلحة المنازعات و الشؤون القانونية و رئيسة مكتب الممارسات التجارية " مخلوف مريم" على مستوى مقرر عملي بمديرية التجارة على المساندة والدعم في مسار عملي إلى التميز والنجاح و إلى كل عمال مديرية التجارة مستغانم.

و بالشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع أشكر كل هؤلاء و جزاهم الله عنى كل خير .

الإهداء

إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله.

إلى من يشتهي اللسان إلى نطقها و ترفه العين من وحشتها إلى من تخشع الأساس لذكرها و يرتجف كبدى عند ابتعادي عنها إلى من يحن القلب إلى تقبلها و تشتاق الأذن لسماع دعواتها الغالية و سهرت على تعليمي و إدخال السعادة و السرور إلى قلبي "أمي الغالية".

إلى بلسم روحي و حياتي و مصدر سعادتي و محزن ذكرياتي إلى من قاسموني رحم أمي إختوتي الأغزاء : " العيد ، فضيلة ، محمد ، سميرة ، نادية ، مناد ، حورية".

إلى من علمني الثقة في النفس وهو منبع الأمان و سندي في حياتي " الزوج الكريم" و إلى عائلته الكريمة.

إلى الضيوف الجديد في العائلة و مدخل البهجة و السرور البراعم : " نهى ، زكريا ، إبراهيم الخليل ، أسماء" حفظهم الله و ربناهم.

إلى من أشعر بجانبهم بسعادة كبيرة و راحة عظيمة و كانت علاقتي بهم مبنية على الحب و الصراحة المتبادلة : " أمينة ، نزيهة ، سمية ، لويضة ، حليلة ، فاطمة ، حافية ، ابتسام ، لويضة".

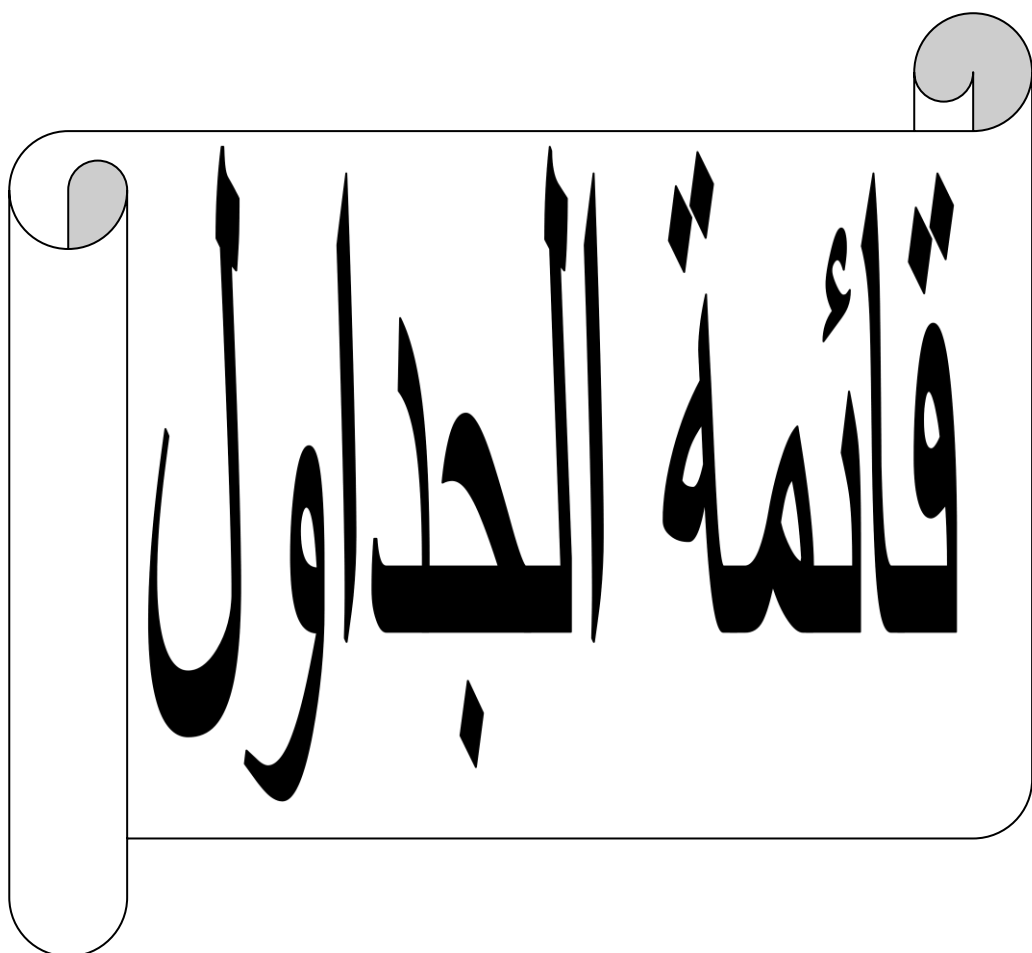
إلى جميع طلبة الماجستير تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير.

"إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع"

فاطمة

الصفحة	البيان
/	شكر و عرفان
/	الإهداء.....
II-I	الفهرس.....
V-IV	قائمة الجداول و الأشكال.....
VI	قائمة الاختصارات.....
VII	قائمة الملاحق.....
أ-ج	مقدمة عامة.....
28-01	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق
01	تمهيد.....
02	المبحث الأول :عموميات حول التدقيق الداخلي.....
02	المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي ومهمته في المؤسسة.....
05	المطلب الثاني : أهداف التدقيق الداخلي.....
06	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي والمدقق.....
09	المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية وأهميته في التدقيق المحاسبي.....
09	المطلب الأول : تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها.....
12	المطلب الثاني : مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية.....
15	المطلب الثالث :نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في التدقيق المحاسبي.....
17	المبحث الثالث : مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي.....
17	المطلب الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي وأهدافه.....
21	المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي ومعايره.....
25	المطلب الثالث : التدقيق المحاسبي وعلاقته بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.....
28	خلاصة الفصل الأول.....
60-29	الفصل الثاني : دور التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء المؤسساتاتي.....
29	تمهيد.....
30	المبحث الأول : عموميات حول الأداء و تقييم الأداء.....
30	المطلب الأول : مفهوم الأداء و أنواعه.....
33	المطلب الثاني : تقييم الأداء المؤسسي و المالي وأهميته.....

38	المطلب الثالث : خطوات تقييم الأداء المؤسسي و المالي.....
44	المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي و إجراءاته الميدانية.....
44	المطلب الأول : التدقيق المحاسبي للقوائم المالية.....
47	المطلب الثاني : جودة التدقيق المحاسبي و أثره على القوائم المالية.....
49	المطلب الثالث : إجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.....
52	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية أداء المؤسسات.....
52	المطلب الأول : أهمية التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية أداء المؤسسة.....
53	المطلب الثاني : دور التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية أداء المؤسسة.....
55	المطلب الثالث : أثر تقرير مدقق الحسابات على تحقيق فعالية أداء المؤسسة.....
60	خلاصة الفصل الثاني.....
92-61	الفصل الثالث: دور التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء المؤسساتي.....
61	تمهيد.....
62	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.....
62	المطلب الأول: لحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم.....
66	المطلب الثاني: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم.....
68	المطلب الثالث: الهيكل التنظيم العام لمؤسسة ميناء مستغانم.....
75	المبحث الثاني: تقييم التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.....
75	المطلب الأول: التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.....
76	المطلب الثاني: دعم خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق محاسبي ومالي.....
78	المطلب الثالث: دعم خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق الأداء.....
82	المبحث الثالث: تقرير مدقق الداخلي وأثره على الوضعية المالية لمؤسسة ميناء مستغانم
82	المطلب الأول: تشخيص وضعية مديرية تسيير الموارد البشرية من طرف مدقق الداخلي.....
84	المطلب الثاني: تقرير مدقق الداخلي لمؤسسة ميناء مستغانم.....
87	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي عن طريق التحليل المالي.....
92	خلاصة الفصل الثالث.....
96-93	خاتمة العامة.....
100-97	قائمة المراجع.....
104-101	الملاحق.....



قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	مراحل تطور و أهداف و إجراءات التدقيق	(01-01)
43	القوائم المالية المقارنة	(01-02)
67	طول الأرصفة وعدد محطات الإرساء	(01-03)
88	نسب التسيير	(02-03)
89	نسب السيولة	(03-03)
90	نسب الهيكل المالي	(04-03)
91	نسب المردودية	(05-03)



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	معايير التدقيق المتعارف عليها	(01-01)
35	الخلفية التاريخية لتقييم الأداء داخل المؤسسات	(01-02)
75	الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي	(01-03)
77	الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي و المالي	(02-03)
79	الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء	(03-03)



قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IFAC	International Federation of accountants	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين
GAAS	Generally accepted auditing standars	معايير التدقيق المتعارف عليها
GAO	The US General accounting office	مكتب المحاسبة العام الأمريكي
IIA	Institute of Internal Auditor	معهد المدققين الداخليين
AICPA	The American of certified public accountants	لجنة المصالحات المحاسبة

إن التطور الذي شهده العالم على مر العصور على مستوى حجم النشاطات المؤسسات الاقتصادية، حيث انتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم، ومما لا شك فيه فإن هذه التطورات قد أسهمت إلى حد كبير في تركيز الاهتمام والغاية أكثر بالعمل المحاسبي مع ضرورة اللجوء إلى عمليات المراقبة والتدقيق، فأصبح من الضروري على المؤسسة تحسين وتطوير وترشيد أدائها أمراً ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها وتساعدتها على الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها المتاحة، مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق.

ومن هذا المنظور تبدو الحاجة إلى مهمة التدقيق حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية بمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية ، فالتدقيق أصبح يحضر باهتمام كبير ومتزايد لدى كافة الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية، لما له أثر على اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية، وتبرز أهمية التدقيق في كونه وسيلة اتصال لما يوفره من معلومات للعديد من الجهات ووسيلة للرقابة، وهذا من خلال اكتشافه للأخطاء وتقييمه للأداء ومساهمته في تحسيه وتطويره باستمرار، فمهام التدقيق المحاسبي حاليا تختلف عما كانت عليه في السابق، حيث نجد أن دور المدقق لا يقتصر في إبداء رأيه حول القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة فقط، بل يتعدى ذلك إلى ترشيد إدارة المؤسسة نحو اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة، و هذا من خلال الخدمات المختلفة والمتنوعة التي يمنحها للمؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها.

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء المؤسساتي ؟

يندرج ضمن الإشكالية السابقة مجموعة من التساؤلات الفرعية كما يلي :

- ❖ ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وما هي أنواعه والمعايير المعتمد عليها ؟
- ❖ ما هو محتوى نظام الرقابة الداخلية وما هي الإجراءات المتخذة في تقييم هذا النظام؟
- ❖ كيف تساهم نتائج التدقيق المحاسبي في تقييم أداء المؤسسة؟
- ❖ ما دور التدقيق المحاسبي في ترشيد أداء مؤسسة ميناء مستغانم؟

الفرضيات :

للإجابة عن التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- ❖ يتمثل التدقيق المحاسبي في أنه الفحص الانتقادي لمعلومات المؤسسة التي يتم تنفيذها من طرف شخص مهني مستقل.
- ❖ يتكون نظام الرقابة الداخلية من عدة مكونات التي تساعد في تقييم المؤسسة.
- ❖ نظام الرقابة الداخلية هو أداة فعالة للتقييم.
- ❖ يساهم تقرير مدقق الداخلي بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار وكذلك تصحيح مسار وأداء مؤسسة ميناء مستغانم ونجاحها.

أهداف الدراسة:

- ❖ اعتماد المؤسسة على نظام الرقابة الداخلية كونه يحافظ على ممتلكاتها ويحدد نقاط القوة والضعف ويمكنها من اتخاذ القرارات من أجل بقاءها واستمرارها.
- ❖ التدقيق الداخلي وهو إلا امتداد لنظام الرقابة الداخلية الذي يهدف لإعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين هذا النظام وتطويره إذا لزم الأمر ذلك.
- ❖ إبراز أهمية التدقيق المحاسبي الداخلي بالمؤسسة باعتباره أداة هامة وفعالة.
- ❖ محاولة إظهار دور التدقيق المحاسبي الداخلي ومدى مساهمته في ترشيد أداء المؤسسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن التدقيق المحاسبي الداخلي أداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها، حيث تسعى المؤسسة إلى تحسين وترشيد أداؤها من خلال عملية التدقيق المحاسبي للمحافظة على أصولها، و ضمان الاستمرارية، كما تحقق لها ميزة تنافسية بين منافسيها، و مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية أداء المؤسسة.

مبررات اختيار الموضوع :

- ❖ اهتمامات الجمعيات المهنية والعلمية بالتدقيق .
- ❖ الاطلاع على مدى مساهمة التدقيق المحاسبي الداخلي في ترشيد أداء المؤسسة وخصوص بعد تطور حجم المؤسسات.
- ❖ تماشي الموضوع مع طبيعة تخصص الطالبة وميولاته الشخصية.
- ❖ المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

حدود الدراسة:

يتم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية :

- ❖ **حدود الموضوعية:** سيتم التركيز على أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق ونظام الرقابة الداخلية، تقييم الأداء، كما سنحاول التوصل إلى إبراز دور التدقيق المحاسبي في ترشيد أداء المؤسسة.
- ❖ **حدود الزمنية:** يمكن حصر الحدود الزمنية للبحث من جانبين الجانب النظري والذي نلتمسه من خلال تطور أهداف التدقيق، أما الجانب التطبيقي عندما سنتطرق إلى تقييم أداء مالي من 2012 إلى 2013.
- ❖ **حدود المكانية:** سيتم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة ميناء مستغانم.

المنهج المتبع :

سيتم الاعتماد في دراستنا هذه على منهج متنوع، و هذا لما يشترطه الموضوع حيث سنستعمل المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، أهدافه، معاييره، نظام الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي، الأداء، تقييم الأداء ... الخ، وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي لتحليل معطيات المؤسسة أين قمنا بالتربص لإنجاز الدراسة التطبيقية.

الدراسات السابقة:

❖ بن زازة منصورية ، دور التدقيق الداخلي في دعم و تفعيل القرار في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2011-2012.

أهم ما توصلت إليه الباحثة في هذه الدراسة أن التدقيق الداخلي يكتسي أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية باعتباره وسيلة وقائية و نظام معلوماتي يساهم في اتخاذ مختلف القرارات ، وذلك من خلال عمليات التدقيق الداخلي التي يقوم بها المدقق، كما أظهرت دور التدقيق الداخلي و أثاره على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ قراراتهم.

❖ محي الدين بختة، تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر ،جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2011-2012.

توصل الباحث إلى العلاقة العملية بين التدقيق المحاسبي وعملية اتخاذ وترشيد القرارات من خلال دور التدقيق المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية والخدمات المقدمة من طرف المدقق ،كما هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى أهمية التدقيق المحاسبي و إثراء العملي في مجال الإدارة التسيير و الاقتصاد ككل.

تقسيمات البحث:

لقد قسمنا موضوعنا هذا في ثلاثة فصول تعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق والرقابة الداخلية، حيث تم تقديم مجموعة مفاهيم حول التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية، التدقيق المحاسبي.

أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى دور التدقيق المحاسبي في ترشيد الأداء المؤسساتي، حيث تطرقنا من خلاله إلى عموميات حول الأداء و تقييم الأداء و من تم التدقيق المحاسبي للقوائم المالية، و أخيرا مساهمة التدقيق المحاسبي في ترش أداء المؤسسة.

أما الفصل الثالث خصصناه لدراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم تم البدء بالتعرض إلى تقديم مؤسسة ميناء مستغانم و من تم انتقلنا إلى تقييم التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة ميناء ،في الأخير إلى تقرير المدقق الداخلي و أثره على الوضعية المالية لمؤسسة ميناء مستغانم.

صعوبات البحث :

- ❖ قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيما يتعلق معايير التدقيق الدولية.
- ❖ قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة مفيدة لموضوع البحث.
- ❖ قلة المراجع الجزائرية فيما يخص التدقيق المحاسبي مما أدى إلى اعتمادنا على مراجع للدول الشقيقة.
- ❖ مدة التبرص كانت في فترة قصيرة مما وجدت صعوبة في الحصول على المعلومات في وقت متأخر.

الفصل الأول

تمهيد :

التدقيق المحاسبي علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف ابدأ رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية ، حيث يعمل التدقيق الداخلي على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة ووسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها وتسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو كشف كل الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة .

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب نظام الرقابة الداخلية، حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، كما يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على نتائج تقييمه لفعالية عملية التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي و مهمته في المؤسسة

برزت الحاجة إلى التدقيق الداخلي وازدادت أهميته نتيجة اتساع حجم المؤسسة وتعدد وتشابك المعاملات فيها وسعي المؤسسة إلى الحفاظ على أصولها وحمايتها من الاختلاس والسرقة وسوء الاستعمال.

أولاً : تعريف التدقيق الداخلي.

❖ يعرف كتاب التدقيق الداخلي: " مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشؤه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية ، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة، وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، و في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.¹

❖ كما عرفه معهد المدققين الداخليين IIA على أن التدقيق الداخلي هو " وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المنشأة للاضطلاع بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.²

¹- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط1 عمان، الأردن، 2006 ، ص: 33.

²-خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع أعلاه، ص: 33.

ومن هذا التعريف لا بد لنا من استخلاص الأمور التالية :

- ❖ التدقيق الداخلي: وظيفة تقييم مستقل وتعني هذه أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يتبع إدارياً لا على مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكامها غير مميزة.
- ❖ هدف التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المنشأة نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية.
- ❖ أن لدائرة التدقيق الداخلي أن تتفحص كافة أنشطة المنشأة وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل التدقيق الداخلي وتتم الصلاحيات للدخول والإطلاع على أية مستندات أو وثائق يطلبونها دونها عائق أو ممانعة أو تأخير.
- ❖ مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة.
- ❖ يذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية و العمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المنشأة وعملياتها التشغيلية.

كما عرف معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي¹:

حسب نشرة عام 1999 لمعهد المدققين IIA تعريف للتدقيق الداخلي على أنه: "نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه. عرف معهد المدققين الداخليين في أمريكا في آخر تعديل لمعاييرها لسنة 2004، التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي ذو طبيعة استشارية مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم المؤسسي.

¹- عبد الله عزت بركات ، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، مصر ، 2012، ص

عرف التدقيق بأنه تدقيق للعمليات والسجلات بصورة مستمرة يتم تنفيذه داخل المشروع بواسطة جهاز وظيفي معين للقيام بهذا العمل ووجود مثل هذا الجهاز الوظيفي يؤدي إلى ضمان أن النظام المحاسبي ويتم تنفيذه طبقاً للإجراءات المخططة كما يترتب عليه تسهيل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.¹

ثانياً : مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة.

إن مهمة التدقيق الداخلي في المنشأة هي تقديم تأكيد مستقل وموضوعي حول كافة أنشطة المنشأة وكذلك تقديم خدمات استشارية مصممة لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها وهي تساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج واضح لتقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية.

يتضمن نطاق عمل التدقيق تحديد ما إذا كانت الرقابة الداخلية والإجراءات المصممة لأنشطة المنشأة كما وضعت من قبل الإدارة كافية وتعمل بطريقة تحقق أهداف الإدارة المتعلقة بما يلي :²

❖ إن المخاطر المرتبطة بالمنشأة قد تم تحديدها والتعامل معها من قبل كافة منتسبي هذه المنشأة.

❖ إن التقارير الهامة المتعلقة بالأموال المالية والإدارية والتشغيلية دقيقة ويمكن الاعتماد عليها وتصدر في الوقت المناسب.

إن الموظفين ملتزمون بسياسات ومعايير وإجراءات وأنظمة وتعليمات الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة بالإضافة إلى تقييم كل ما سبق و اقتراح إجراءات بديلة لإجراءات العمل غير الكافية، أو وضع إجراءات مقترحة في حالة عدم وجود إجراءات أو تعليمات لبعض أنشطة المنشأة.

❖ إن البرامج والخطط والموازنات والأهداف الموضوعية من قبل الإدارة يتم تحقيقها، والتقرير عن أية انحرافات أو تجاوزات.

❖ إن الالتزامات القانونية ذات الأثر الجوهري على المنشأة قد تم تعريفها وتحديدها بشكل مناسب.

❖ خفض النفقات والمساهمة في زيادة ربحية المنشأة.

¹- أحمد حلمي جمعة ، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، ط 1، عمان،الأردن ، 2009، ص :27.

²- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2006، ص :72.

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الداخلي

يقوم بالتدقيق الداخلي أطراف داخل المؤسسة التي تسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية المالية و العمليات التشغيلية الأخرى.

أولاً : أهداف التدقيق الداخلي .

تطورت أهداف التدقيق الداخلي مع تطور الزمن واختلف مفهومه بحيث يمكن التمييز بين الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة.¹

1- الأهداف التقليدية : قد انحصرت في مراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق

نطاقه في العمليات المالية، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات المالية، بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل نشاط تقييمي ووقائي وإنشائي، إلا أن هذه النظرة قد تطورت وأصبحت ذات صبغة تأكيدية واستشارية لإضافة قيمة للمنشأة.

2- أهداف التدقيق الداخلي الحديثة: كما حددها نشرة المعايير الدولية 1999 المتعلقة بالممارسة

العملية للتدقيق الداخلي، واعتبرت هدفه الأساسي هو لمساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية عملهم بفاعلية، و يتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم للتحليلات والتقويمات والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها.

ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال:²

❖ مراجعة وتقويم فاعلية وكفاية وتطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.

❖ التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.

❖ التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر.

❖ التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية.

❖ تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها و تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها.

¹- أحمد حلمي جمعة ، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، مرجع سبق ذكره ، ص: 29.

²- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط1، عمان. الأردن، 2006، ص: 64.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي والمدقق

تعددت أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه بإمكان فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات، كل هذا فقد عمد معهد المدققين على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق:¹

أولاً: أنواع التدقيق

تدقيق الالتزام : يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من المنشأة، وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

❖ التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة.

❖ الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.

❖ رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.

1- التدقيق التشغيلي : يهدف إلى التحقق من الكفاءة و الفعالية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة

الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك عمل منهجي وواقعي، فقد يشمل

تدقيق العمليات تقييماً كاملاً لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات.

ويعرف التدقيق التشغيلي أيضاً بأنه " الفحص و التقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا

كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل

التدقيق التشغيلي تقييم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية.

2- التدقيق المالي (المحاسبي): يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات

المالية وكذلك المحافظة على الأصول، حيث تخضع كافة عمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي

والتي تقوم على:

❖ التأكد من أن الصرف يتماشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.

❖ التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود

صلاحيتها.

¹ - خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره ، ص: 55.

- ❖ التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي، لا ينفي وجود مراجعة مالية متخصصة قبل الصرف مسؤولية الإدارات والأقسام تجاه واجبات التدقيق الداخلي.
- 3- **تدقيق نظم المعلومات** : إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب صحيحة وكاملة ومفيدة.
- 4- **تدقيق الأداء** : إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة، لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم في الآتي :
- ❖ تقييم الأداء : من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية.
- ❖ الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق : حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المكرر الغير ضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.
- 5- **التدقيق البيئي** : يهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض.

ثالثاً: تعريف المدقق

لكل مهنة شخص يقوم بممارستها، فالتدقيق يقوم به شخص يطلق عليه اسم " المدقق"، فهذا الشخص يجب أن يتحلى بمجموعة من المميزات والخصائص حتى يتمكن من ممارسة هذه المهنة الصعبة والمعقدة، والتي تتطلب مسؤولية كبيرة.

كما يمكن تقسيم القائم بعملية التدقيق إلى نوعين:¹

- ❖ **المدقق الخارجي** : يكون غير موظف بالمؤسسة الطالبة لخدماته، والتي تخضع وثائقها المحاسبية للتدقيق فهو يقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية، ويقوم بإبداء رأيه المهني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية والسجلات المحاسبية، وتماشياً مع المبادئ المحاسبية، مع تقديم في نهاية العملية تقرير يحوي رأيه.

¹- الفيومي محمد محمد، الصبان محمد سمير، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، لبنان، 1990، ص:55.

❖ المدقق الداخلي: هو موظف بالمؤسسة محل التدقيق، كما أنه لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة كالتى يتمتع بها المدقق الخارجي، إذ أن علاقته بالإدارة تبعية مهنية إلا أنه هناك بعض الإجراءات تهدف لمنح المدقق الداخلي درجة من الاستقلالية.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في التدقيق المحاسبي

قبل أن يبدأ مدقق الحسابات بعملية التدقيق أي بإجراءات الفحص والاختبار يجب أن يقوم بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشأة من جميع نواحي النشاط لديها والتعرف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق التي تعتبر من أهم مراحل مدقق الحسابات.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

تتمثل الرقابة الداخلية في مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تتبناها المؤسسة للمحافظة على الأصول واختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد ، تنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية.

أولاً : تعريف الرقابة الداخلية

❖ عرف ديسلر 1992 "الرقابة بأنها الوظيفة التي تتضمن أن الأنشطة توافر لنا النتائج المرغوبة، وتتعلق الرقابة بوضع هدف، وقياس الأداء، واتخاذ الإجراء التصحيحي، وتقوم كل نظم الرقابة بتجميع وتخزين وتمويل المعلومات عن الأرباح والمبيعات أو أي عامل آخر، كما تهدف كل نظم الرقابة إلى التأثير على سلوك العاملين".¹

❖ عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO الرقابة الداخلية تعريفاً شاملاً على أنها " هي خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها، ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية و تحسين الهيكل التنظيمي و العمل على تحقيق أهداف الخطة و الإنتاجية، البرمجة، الكفاءة، والاقتصاد، الفاعلية، وتشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة".²

من هذه التعاريف يمكن أن نستخلص مجموعة من النقاط والتي هي كالتالي :³

- ❖ تشكل الرقابة أي عمل تقوم به الإدارة لتشجيع احتمال تحقيق الأهداف و الغايات المحددة.
- ❖ تنتج الرقابة عن التخطيط والتوجيه والتنظيم الإداري.
- ❖ يمكن أن يشمل التعبير العام للرقابة الأنواع المختلفة من الرقابة مثل الرقابة الإدارية والمالية.

¹ عبد الله عزت بركات، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،مصر الجديدة ، القاهرة ، 2012، ص: 39.

² خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط 1 ، عمان ،الأردن، 2006، ص: 128.

³ محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ،المكتب الجامعي الحديث ،مصر، 2007، ص: 78.

❖ إن النظام العام للرقابة هو عبارة عن مفهوم، مجموعة موحدة ومتكاملة من الأنظمة التي تستعملها أي منظمة من أجل تحقيق أهدافها وغاياتها.

يقوم التدقيق الداخلي بالتخطيط والتنظيم والتوجيه بأسلوب يحدد أهدافا يجب تحقيقها.

❖ جميع أشكال الرقابة داخل منشأة وتشمل الرقابة المحاسبية والإدارية وأنظمة الضبط الداخلي، حسب ما جاء بتعريف طرائق التدقيق.

أما الرقابة الداخلية فتعرف بأنها الخطة أو الطرق التي تتبعها المنظمة لحماية أصولها أو إعطاء بيانات ومعلومات دقيقة يعتمد عليها، وكذلك لتحسين الفاعلية التشغيلية وضمان الالتزام بالقوانين اللوائح الإدارية.

إن هذه الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية لتحقيقها قد تلقى قبولا من البعض، في حين أن الآخرين قد يرفضونها بدعوى أنها تهدف إلى إضعاف سلطتهم ونفوذهم وتعرضهم للتدخل الدائم في عملهم، أما القسم الآخر فيرى وسيلة فاعلة للحصول على المعلومات بشكل أفضل وأسرع، وكذلك وسيلة جيدة لتحسين الأداء والفاعلية التشغيلية.¹

إن نظام الرقابة الشامل هو عبارة عن مجموعة موحدة من أنظمة الرقابة والتوجيه تستخدمها المنشأة لتحقيق أهدافها وغاياتها ويمكن أن تكون الرقابة وقائية أو توجيهية أو أن تعمل على تحري الأمور.

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات و الطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعية.²

وعرف المعيار رقم 400 نظام الرقابة الداخلية بأنه كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها لضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

¹- عبد الله عزت بركات ، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 39.

²- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط 1 ، عمان، الأردن، 2006 ، ص: 201.

ثانيا: أهداف الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي منشأة أو أي وحدة أو أي مشروع في الآتي: "التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المنشأة والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها."¹ ومن الأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:²

- ❖ **صحة و نزاهة المعلومات و البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة:** وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساسا للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.
- ❖ **الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة:** الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة الموضوعية والتأكد دائما من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الالتزام يتحقق.
- ❖ **حماية الأصول و الموجودات و الممتلكات :** وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول و حمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات.
- ❖ **استخدام الموارد باقتصاد و فعالية:** حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في خفض التكاليف إلى حدة الأدنى.
- ❖ **تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة :** من وضع البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف.

¹- محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007، ص: 83.

²- طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص: 89.

المطلب الثاني : مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية أسس ذات قوة تعكس لنا قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، حتى يتم تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية السليم، يتم اتخاذ مجموعة من الإجراءات الضرورية من طرف الإدارة.

أولا : مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية التالية:¹

❖ **فصل المهام:** يشكل فصل المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الأساسية التي تساعد

على إنجاز العملية في مجملها، بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد، وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف، التنفيذ، الحماية، التسجيل، وكذلك عمليات تطوير الأنظمة والعمليات اليومية.

❖ **التنظيم:** يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق أن تتوفر فيها تصميم للتنظيم يحدد المسؤوليات

والصلاحيات، وكذلك إجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي، كما يجب تحديد وبوضوح تفويض الصلاحية كيفما كان نوعها لتفعيل محاسبة.²

❖ **عمليات المراقبة :** تركز أساسا على حماية مكونات الأصول من عدة إجراءات أمنية للتأكد أن

الوصول إليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الأمر بالمنفذ المباشر أو الغير مباشر ، و تعد عمليات المراقبة هامة في حالة كون مكونات الأصول قابلة أو مرغوب فيها للحمل .

❖ **الترخيص والتأشيرة:** تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا أو تأشيرة من طرف مسؤل

متخصص، ويجب أن تكون حدود هذه التراخيص دقيقة.

❖ **الموظفون :** يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي

تناسب مسؤولياتهم، لأن السير الجيد لأي نظام يرتبط بالضرورة بالكفاءة والنزاهة واستقامة الموظفين، لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام مراقبة.

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2006، ص: 138.

² - طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط2، 2005، ص: 98.

❖ **التسيير:** يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الإداريون خارج أوقات سير العمل اليومي العادي، وتضم مراقبة الإشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الإداريون كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات، ومقاييس الأداء، وكل إجراءات الفحص.

❖ **الإشراف على العمل:** يجب أن يحتوي كل نظام مراقبة داخلية، اعتماد وسيلة الإشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها وذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد، كأن يراجع رئيس القسم على أعمال وموظفين القسم، أو من خلال الإشراف المباشر من شخص مؤهل يراجع الأعمال أول بأول.

❖ **المراجعة الداخلية (المراقب المالي) :** يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له رد أو الاعتراض على صرف مستند ما إن لم يكن مكتمل الشروط وفقاً لإجراءات العمل المعتمد أو وفق الأنظمة و التعليمات المصرح بها في العمل.

ويؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة إلى منع واكتشاف الغش والتلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من أساليب ووسائل.

ثانياً : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تتمثل إجراءات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

1- إجراءات تنظيمية و إدارية:¹

- ❖ تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- ❖ توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد احدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- ❖ توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد كيفية الخطأ والإهمال.
- ❖ تقييم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم فصل الوظائف.
- ❖ تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في صالة واحدة تدوين إجراء العمل وتعميمها على الموظفين.
- ❖ إجراء التنقلات بين الموظفين كلما أمكن ذلك.

¹ - طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره، ص: 105.

2- إجراءات محاسبية :¹

- ❖ إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ويساعد إدارة المنشأة على الحصول على ما تريده من عمليات في الوقت المناسب.
- ❖ عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به.
- ❖ استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل: موازين المراجعة وحسابات المراقبة الإجمالية.

3- إجراءات عامة :²

- ❖ التأمين على ممتلكات المنشأة ضد جميع الأخطاء.
- ❖ التأمين على الموظفين الذين يجوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية.
- ❖ وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- ❖ استخدام وسائل الرقابة المزدوجة.

4- إجراءات وقائية، وتصحيحية، وتدقيقية:

- ❖ إجراءات الوقائية تمنع المشكلة قبل حدوثها، فمثلا: اختيار المحاسبين المؤهلين ذوي الكفاءة، وفصل المهام بين الموظفين، وتحديد المسؤولية.
- ❖ إجراءات التدقيقية تعتبر ضرورية لاكتشاف الأخطاء الرقابية حالما تحدث فمثلا: إعادة الحسابات، وإعداد المطابقة البنكية وإعداد موازين المراجعة.
- ❖ إجراءات التصحيحية وهي تمثل العلاج الذي يجب إتباعه لتصحيح الأخطاء الرقابية المكتشفة، وتتضمن عدة إجراءات قبل اكتشاف أسباب الخطأ، ومن ثم تصحيح تلك الأخطاء، ومن ثم تعديل النظام.³

¹- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 2006، ص:140.

²- خلف عبد الله الوردات ، نفس المرجع أعلاه ،ص:140.

³- عبد الله عزت بركات، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر القاهرة، 2012، ص:42.

5- إجراءات متعلقة بالمدخلات و المخرجات:¹

- ❖ إجراءات الرقابة على المدخلات حيث تصمم لضمان دقة هذه البيانات، وصلاحياتها وإدخال المصرح بها فقط للنظام.
- ❖ إجراءات الرقابة أثناء معالجة البيانات حيث تصمم لضمان معالجة البيانات بشكل دقيق وتام وضمان أن السجلات والملفات تم تعديلها وتحديثها آتيا.
- ❖ إجراءات الرقابة على المخرجات وتصمم لضمان أن مخرجات النظام مراقبة بدقة وإحكام لمنع أي تسرب للمعلومات المهمة التي تمت معالجتها.

المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية و أهميتها في التدقيق الداخلي

- يعمل التدقيق الداخلي على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها والتي وجدت لأجلها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأدائها مهامها بفعالية وأهم هذه الشروط:²
- ❖ الشمولية: وهذا يعني أن على التدقيق الداخلية أن تغطي جميع نشاطات ووظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي.
 - ❖ الاستقلالية: لا بد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة على باقي الوظائف و غالبا ما تكون تابعة مباشرة للإدارة العليا، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم التدقيق.
 - ❖ الكفاءة: لا بد أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة التدقيق على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان، مما يسمح له بأداء وظيفته على أكمل وجه.
- وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من القيام بمهامها على أحسن وجه والوصول إلى رقابة داخلية جيدة يجب وضع أو تصميم هذه الأخيرة ل:
- ❖ نظام لرقابة مختلف العمليات.
 - ❖ نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها.
 - ❖ تنظيم محاسبي.
 - ❖ معالجة ملائمة لمختلف المعلومات.

¹ - عبد الله عزت بركات، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

² - السوافيري فتح زرق، محمد سمير كامل ومحمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 43.

❖ نظام لقياس المخاطر والإنتاج.

❖ نظام للمعلومات والتوثيق.

ويسعى المدقق الداخلي لخدمة لإدارة المؤسسة من خلال عملية الرقابة ولذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المدقق بهذه العملية:

❖ تتميز الوظيفة الإدارية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة والتي يشاركه المدقق الداخلي بفاعلية لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضمانا للوظائف الفرعية الأخرى.

❖ قيام المدقق الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المدقق الداخلي لتحقيق الأداء.

❖ عمل المدقق الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس المؤسسة، هذا ما يدفعه ويساعده على القيام بعملية الرقابة الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية.

❖ يشمل نشاط المدقق الداخلي تدقيق المالي وتدقيق مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، تدقيق العمليات والأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة تدقيق نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها فقيام المدقق بمختلف هذه العمليات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكلاً من أشكال الرقابة وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي وأهدافه

لقد نال التدقيق اهتماماً واسعاً في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها، فمهمة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، وهذا لما لها دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

أولاً: مفهوم التدقيق المحاسبي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعاريف كما يلي:

❖ عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".¹

❖ عرف التدقيق بأنه عملية منتظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير المقررة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.²

❖ عرف BONNAULT ET GERMOND على أنه "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".³

¹- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 3، عمان، الأردن، 2006، ص: 20.

²- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 1، عمان، الأردن، 2006، ص: 14.

³- طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005، ص: 09.

❖ عرف التدقيق على أنه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره.¹

كما سبق نجد أن التدقيق يتضمن وظيفتين أساسيتين هما:

❖ الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات.

❖ الإيصال للمعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال عملية التدقيق وهو ما يسمى بالمنتج النهائي للتدقيق والذي يتمثل في تقرير مدقق الحسابات، وتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في مساعدة مستخدم المعلومات على اتخاذ قرار تقييم جودة ونوعية المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق.²

كما سبق من التعاريف نستخلص التعريف التالي :

التدقيق هو عملية منتظمة ومنهجية للحصول على الأدلة والقرائن المتعلقة بالأحداث الاقتصادية، وتقومها بشكل موضوعي من طرف المدقق مع تحديد مدى التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير المقررة من خلال إبداء رأي فني من خلال تقريره وإيصاله إلى الأطراف المعنية.

ثانياً: أهداف التدقيق المحاسبي

وكما أسلفنا الذكر أن التدقيق قد تطور، هذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر:³

- ❖ التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها.
- ❖ إبداء رأي فني استناداً إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- ❖ اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- ❖ التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء.
- ❖ مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- ❖ مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي و من تم مبلغ الضريبة الواجب دفعه.

¹- طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر،2005،ص:09.

²- طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي ،المراجعة و تدقيق الحسابات ،نفس المرجع أعلاه،2005 ،ص: 12.

³- حسين القاضي، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق ، ط1،عمان، الأردن ، 1999 ، ص:15.

- ❖ المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق، مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:¹
- ❖ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المنشأة.
- ❖ تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- ❖ العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة.
- ❖ تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

¹ - غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط1 ، عمان ، الأردن ، 2006، ص: 18.

الجدول التالي: يوضح مراحل تطور أهداف و إجراءات التدقيق

الجدول رقم (01) : مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق

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

المصدر : غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط1 ، عمان، الأردن ، 2006،

ص:18.

المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي ومعايره

إن تطور التدقيق أدى بدوره إلى تطور الأهداف، وكذا على مستوى التحقق والفحص، بالإضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، حيث تختلف الزوايا التي تنظر إلى التدقيق إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق.

أولاً : أنواع التدقيق المحاسبي

تعددت أنواع التدقيق إلا أن يلتقي بالأهداف ولكن الاختلاف يظهر في الزاوية التي ينظر إليها التدقيق ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع وعليه يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى:¹

1- من حيث نطاق عملية التدقيق :

❖ تدقيق كامل: يقوم المدقق بالفحص الكامل للأنشطة بنسبة 100 % دون استثناء.

❖ تدقيق جزئي : وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض الأنشطة دون غيرها.

2- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

❖ تدقيق نهائي: قيام المدقق بالتدقيق بعد انتهاء الأعمال.

❖ تدقيق مستمر : يقوم المدقق بتدقيق الأنشطة طوال الفترة.

3- من حيث الهيئة التي تقويم بعملية التدقيق:

❖ تدقيق داخلي : نشاط داخلي مستقل ينشأ داخل المنشأة تابع للمنشأة هدفه الحكم على الكفاية

والفعالية والاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية.

❖ تدقيق خارجي: نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه إبداء الرأي في

عدالة البيانات المالية.

4- من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

❖ تدقيق إلزامي: القيام بعمل التدقيق بناء على نص قانوني.

❖ تدقيق اختياري: القيام بعمل التدقيق فيما يعمل طلب أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني وهو أمراً

اختيارياً.

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط 1 عمان ، الأردن ، 2006 ، ص :53.

5- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولين في التنفيذ:

- ❖ تدقيق عادي: هدفها التأكد من صحة البيانات المالية و إبداء رأي بعدالتها.
- ❖ فحص لغرض معين: هدفها البحث عن حقائق معينة للوصول على نتائج معينة.

ثانيا: معايير التدقيق

المعايير هي قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق، إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد لعمل المدقق المستقل والمحاييد كون هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية. هذه المعايير تنقسم إلى ثلاث فئات و هي:¹

1- المعايير العامة: وهي معايير تخص شخص المدقق ومتعلقة بتأهيل المدقق ونوعية عمله وهي:

- ❖ التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات، هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل: المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وإن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.
- ❖ بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، فعلى المدقق أن يحافظ على استقلالته الذهنية الظاهرية والفعلية فرأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا، إذ تعتبر الاستقلالية العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات وفي حالة الشك باستقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستخفض نتيجة لذلك.
- ❖ على المدقق ببذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التدقيق وعند تحضير التقرير، هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير حيث أن العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي.

¹- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع ، ط 3 ،عمان ، الأردن ، 2006 ، ص: 30.

وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويملك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري، المهندس ما شابه ذلك.

2- **المعايير الميدانية:** وهي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي عليه إنجازها وتشمل:

- ❖ يجب التخطيط الكافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين وإن وجدوا.
- ❖ يجب أن يكون هناك فهم ودراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساساً لتخطيط عملية التدقيق وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي سيقوم به.
- ❖ الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص والملاحظة، الاستفسار التأييد والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية.

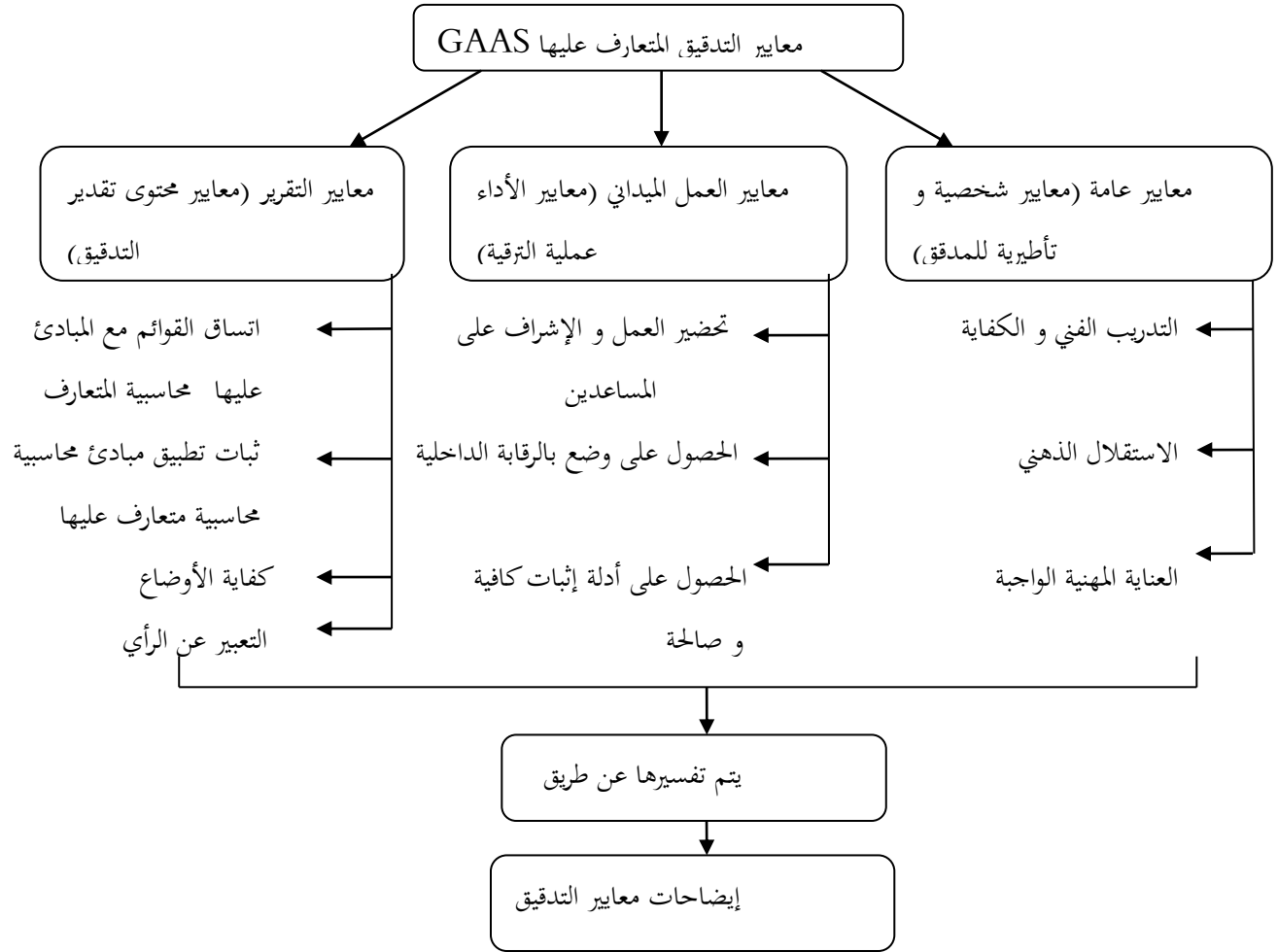
3- **المعايير التقريرية:** الأربعة تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير المدقق وتشمل على¹:

- ❖ يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ❖ التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة أي مبدأ التماثل والثبات.
- ❖ تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلافاً لذلك من قبل المدقق.
- ❖ يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل أو إعطاء رأي متحفظ، رأي مخالف أو عدم إعطاء الرأي وفي حالة عدم إعطاء الرأي التنظيف يجب إعطاء الأسباب وبفقرة شرح قبل فقرة الرأي.

¹ - طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر ، 2005 ، ص :38.

الشكل الموالي: يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها

الشكل رقم (01) : معايير التدقيق المتعارف عليها .



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، جلال للطباعة ، دون ذكر بلد النشر ، 2006، ص:108.

المطلب الثالث : التدقيق المحاسبي و علاقته بالتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

تكمن علاقة التدقيق المحاسبي بالتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في الآتي :

أولاً: العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي

يتمثل الفرق الرئيسي بين التدقيق الداخلي والتدقيق المحاسبي في الهدف من إجراء الاختبارات ، حيث يتم في التدقيق المحاسبي التركيز على ما كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة بينما التدقيق الداخلي يركز على الفعالية والكفاءة، حيث يشتركان في عناية التقرير التدقيق الذي يوجه إلى الإدارة العليا، و كما يتم كتابة تقرير موحد من طرف المدقق الداخلي يشمل الجوانب المحاسبية و غير المحاسبية ، حيث يجب صياغة تقرير التدقيق الداخلي بعناية شديدة لأن هذا النوع من التقارير يتم استعماله من أجل اتخاذ القرارات المؤسسة.

التدقيق الداخلي يقام به في مصلحة داخل المؤسسة ، يخول له مهام التقييم والمراقبة وله عدة أنواع من بينها التدقيق المحاسبي الذي يسعى لتقييم العمليات المحاسبية¹، حيث أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.

ومن هنا يتضح لنا أن التدقيق المحاسبي جزء من التدقيق الداخلي أو بالأحرى نوع من أنواعه، حيث أن هذا الأخير يعتمد على وظيفتين أساسيتين تتمثلان في الفحص والتقييم لمراقبة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية، وعليه التدقيق المحاسبي يتمثل في التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة و قرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.²

ثانياً: العلاقة بين التدقيق المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق المحاسبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل الحصول على نتائج المتحصل عليها من نظام الرقابة الداخلية والاعتماد عليها في تقييم أداء المؤسسة، ويمكن تلخيص قيام المدقق المحاسبي في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يهتم المدقق المحاسبي بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام

الرقابة الداخلية في المؤسسة بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من

¹- بن دادة أمينة، أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في اتخاذ قرارات المؤسسة ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، الجزائر ، 2012-2013، ص: 40.

²- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، ط2 ، عمان ، الأردن، 2005، ص : 92.

ناحية، وطبيعة تدقيق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى ويساعد المدقق على ما يلي:¹

❖ طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية: التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة.

- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها.

- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها.

❖ طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية: التي يعمل فيها المدقق بما يساعده على:

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مسؤوليات إدارية متعددة.

- التعرف على توزيع خطوط المسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها أفقياً ورأسياً.

- التعرف على طبيعة الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

- التعرف على وظائف وخدمات التدقيق الداخلي في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة.

2- نتيجة الفحص المبدئي: بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

❖ **الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية**

ويصل المدقق المحاسبي إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى نتائج التالية:

¹ -محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص: 88-91.

- لا جدوى من دراسة وتقييم نظام القائم بشكل تفصيلي وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق.
- أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

❖ الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق المحاسبي إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المدقق المحاسبي بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج الاختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين التدقيق هما:

❖ تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها، ويكون المقدار ذو أهمية رئيسة لعملية التدقيق.

❖ التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضم بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عن التنفيذ.

خلاصة :

يعمل التدقيق على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة بهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤوليتهم ذلك بقيام المدقق الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها، فالتدقيق الداخلي ما هو إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية خاصة أن أهم مهمة يكلف بها المدقق الداخلي تتمثل في التأكد من وجود وكفاية الرقابة الداخلية، ويعد التدقيق المحاسبي نوع من أنواع التدقيق الداخلي، حيث تقوم الإدارة بعملية التدقيق الداخلي للتأكد من صحة البيانات والمستندات المقدمة لها وإتباع الموظفين لسياسات الخاصة بها وكذلك المحافظة على موارد المؤسسة وفيما يتم التحقق في جميع العمليات المالية والمحاسبية .



الفصل الثاني

تمهيد :

تسعى المؤسسة دوماً لأن تكون في أفضل صورة سواء كان أمام الملاك أو العملاء أو المسيرين أو الزبائن... الخ وحتى تتمكن من ذلك أصبحت المؤسسة اليوم تهتم بتحسين أدائها وبالكيفية التي تستطيع أن تتفوق بها أمام منافسيها، فالأداء يعتبر من بين الأسس التي تبنى عليه المؤسسة، وحتى تستطيع المؤسسة أن تتميز بأداء جيد فهي تمارس الرقابة في مختلف مستوياتها التنظيمية، وهذا حتى تضمن الأداء الجيد فيها، حيث أن مراقب التسيير والمدقق الداخلي تلقى عليهما مسؤولية الرقابة وتحسين وتحقيق فعالية الأداء ولا يقتصر عليهما فقط بل تعدى إلى دور فعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تفعيل أداء المحاسبي للمؤسسة.

المبحث الأول: عموميات حول الأداء و تقييم الأداء

يعتبر الأداء القاسم المشترك لجميع الجهود المبذولة من قبل الإدارة و العاملين، فمعظم البحوث والدراسات في مجال نظرية الإدارة والمؤسسة تهدف إلى إيجاد الآليات والنماذج والفلسفات والنظريات الإدارية القادرة عند التطبيق أن تجعل من الأداء حالة تميز المؤسسة عن غيرها وهي تنافس بعضها البعض.

المطلب الأول : مفهوم الأداء و أنواعه

من الصعب إعطاء تعريف بسيط و محدد للأداء ، و هذا نظرا لاستخدامه على نطاق واسع في ميدان الأعمال من جهة و لتعدد الزاوياء التي تنظر إليه من جهة أخرى ، مما نتج عن ذلك ظهور أنواع مختلفة للأداء.

أولا : تعريف الأداء

❖ يعود الأصل اللغوي لكلمة الأداء إلى الكلمة الإنجليزية toperform وتعني أنجز عملا ضخما، قام بوظيفة أو مهمة معينة، أدى واجبا.¹

❖ يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها، ولذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل المنظمة.²

❖ وعرف الأداء أيضا بأنه "عبارة عن النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية، على اختلاف أنواعها ، و التأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها".³

❖ كما عرف الأداء على أنه " محصلة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها كافة وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها ، فالأداء هو دالة لأنشطة المؤسسة كافة ، وهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من جوانبها المختلفة وهو الفعل الذي تسعى أطراف المؤسسة لتعزيزه وبالتالي فإن الأداء يعكس نجاح أو فشل المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها".⁴

وهناك مصطلحات ذات العلاقة بمفهوم الأداء:

¹ -1 MOUNGED ,english-arabic Dictionary –MOUNGED ,Beirut, 1997, p:619.

² -2 توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد ، دار الفكر العربي ، دار النهضة العربية ، 2012-2013 ، ص: 03.

³ -3 وائل صبيحي إدريس ، طاهر محمد منصور الغالي ، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ، دار وائل للنشر ، ط1 ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص: 39.

⁴ -4 إبراهيم الخلوف الملكي ، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، دار الوراق للنشر و التوزيع ، ط 1 ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص:

❖ **الكفاءة**: تعني القدرة على خفض أو تحجيم الفائض في الموارد المتاحة للمنظمة، وذلك من خلال استخدام الموارد بالقدر المناسب وفق معايير محددة للجدولة (أي قدرة عن الإنتاج أو مخرجات في زمن محدد) والجودة و التكلفة.

أي الوصول إلى الأهداف المسطرة من خلال استخدام موارد المنظمة المتاحة بشكل أمثل يتطلب بلوغ الكفاءة وزيادتها و يحسن استغلال الموارد المتاحة دون إهدار.¹
وتحسب بالعلاقة التالية : الكفاءة = قيمة المخرجات / تكلفة المدخلات.

❖ **الفعالية**: تتمثل في القدرة على تحقيق أهداف المنظمة من خلال حسن أداء الأنشطة المناسبة بمعنى آخر هل يحسن العاملون وفرق العمل والمديرون أداء ما يجب أن يؤدي إلى تحقيق الأهداف أم هناك أنشطة أخرى تؤدي دون داع أو مبرر.
وتحسب بالعلاقة التالية : الفعالية = الإنجاز المحقق / الإنجاز المحدد.

❖ **الإنتاجية**: تتمثل في العلاقة بين النتائج المحققة فعلا والوسائل المستخدمة لبلوغها ويعرفها male بأنها تربط بين الفعالية في الوصول للأهداف والكفاءة في حسن استخدام الموارد بغية بلوغ هذه الأهداف.
❖ **الأهداف**: تعرف على أنها تعبيرات محددة عن ما ترغب المنظمة في تحقيقه خلال فترة زمنية محددة، أي هناك أهداف بعيدة المدى إستراتيجيا وأهداف أخرى مرحلية أو قصيرة المدى.²

ثانيا : أنواع الأداء

إن تصنيف الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق والعملية في الوقت ذاته يمكن الاعتماد عليه لتحديد الأنواع، ورغم هذه الصعوبة إلا أننا اعتمدنا على المعايير التالية باعتبارها المعايير المناسبة وطبيعة الأداء:

1- **حسب مصدر الأداء**: تتكون المؤسسة من عدة مكونات بشرية، مالية وتنظيمية وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات متفاوتة، دون أن ننسى ما للبيئة الخارجية من تأثير على أداء المؤسسة، ففي ظل هذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى:³

¹ - أحمد سيد مصطفى، إدارة البشر (الأصول و المهارات)، بدون ذكر دار النشر، مصر، 2002، ص: 415.

² - محمد جاسم الصميدعي، إستراتيجية التسويق مدخل كمي و تحليلي، دار الحامد، ط 1، عمان، الأردن، 2000، ص: 28.

³ - des ressources humaines pilotage social et gestion, bernad Martory, Daniel crozet, 165.: performances, punoud, 6^e edition, paris, 2005, p

❖ **الأداء الظاهري** : يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجي للمؤسسة والتي من خلال إدراكها واستغلالها تحقق المؤسسة أداء، ومن بين هذه الفرص نذكر : انفتاح أسواق جديدة وبراءات اختراع يتم استثمارها أزمات تعاني منها المؤسسات المنافسة.

❖ **الأداء الذاتي** : يمثل الأداء الذاتي في أداء المؤسسة في مجموعها بفعل الجهود التي يبذلها أعضاء الإدارة و المسؤولين و المرؤوسين في العمل و استغلال موارد المؤسسة، و هو ما ينتج من توليفته الأداءات التالية:

● **الأداء البشري** : يمثل الأداء البشري في أداء العاملين بالمؤسسة مهما كان موقعهم و مستواهم الوظيفي في مناصب عليا، إدارة وسطى مشرفين و منفذين، وهو من أهم مصادر الأداء، حيث يحدد درجة رئيسية مستويات الأداء السابقة كلها، حيث لا يمكننا أن نتصور أي أداء بدون أفراد.

● **الأداء التقني** : يتمثل الأداء التقني في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج في العملية الإنتاجية، وكذلك تغيير كمية الإنتاج ونسبة استخدام الطاقة الإنتاجية من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة.

● **الأداء المالي** : يصف الأداء المالي مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة الموارد المالية وتوظيفها وتعتبر نسب التحليل المالي ومؤشرات التوازنات المالية عن الأداء المالي.

● **الأداء التجاري** : يصف الأداء التجاري كفاءة وفعالية الوظيفة التجارية، والتسويقية في تحقيق أهداف المبيعات ورضا الزبائن ويعتبر رقم الأعمال، المردودية، عدد الزبائن، معدل شراء منتجات وخدمات المؤسسة من أبرز مؤشرات الأداء التجاري للمؤسسة.

2- حسب الشمولية : في ظل هذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى ¹:

❖ **الأداء الكلي** : وهو يتجسد بالإنجازات التي ساهمت في تحقيقها جميع العناصر والوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة ولا يمكن نسب إنجازها إلى عنصر دون مساهمة باقي العناصر.

❖ **الأداء الجزئي** : وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، إلى أداء الوظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة الإنتاج، أداء وظيفة التموين، أداء وظيفة التسويق.

¹- عبد المليك مزهودة ، الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، نوفمبر 2001 ،ص:89.

المطلب الثاني : تقييم الأداء المؤسسي و المالي وأهميته

إن تقييم الأداء المؤسسي والمالي من شأنه أن يحقق للمنشأة الأهداف المرجوة التي كانت تخطط لها بالاستخدام الأمثل للوسائل، وكذلك اعتمادها على خطوات الصحيحة في عملية التقييم الأداء المؤسسي أو المالي.

أولا : تقييم الأداء المؤسسي

❖ ينظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين، و كذلك في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية.

❖ يعرف تقييم الأداء على أنه "عملية اتخاذ قرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع بما يحقق الأهداف المحددة من قبل".

❖ كما يعرف تقييم الأداء على أنه " قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها، حتى تكون صورته حيه لما حدث و لما يحدث فعلا، ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء".¹

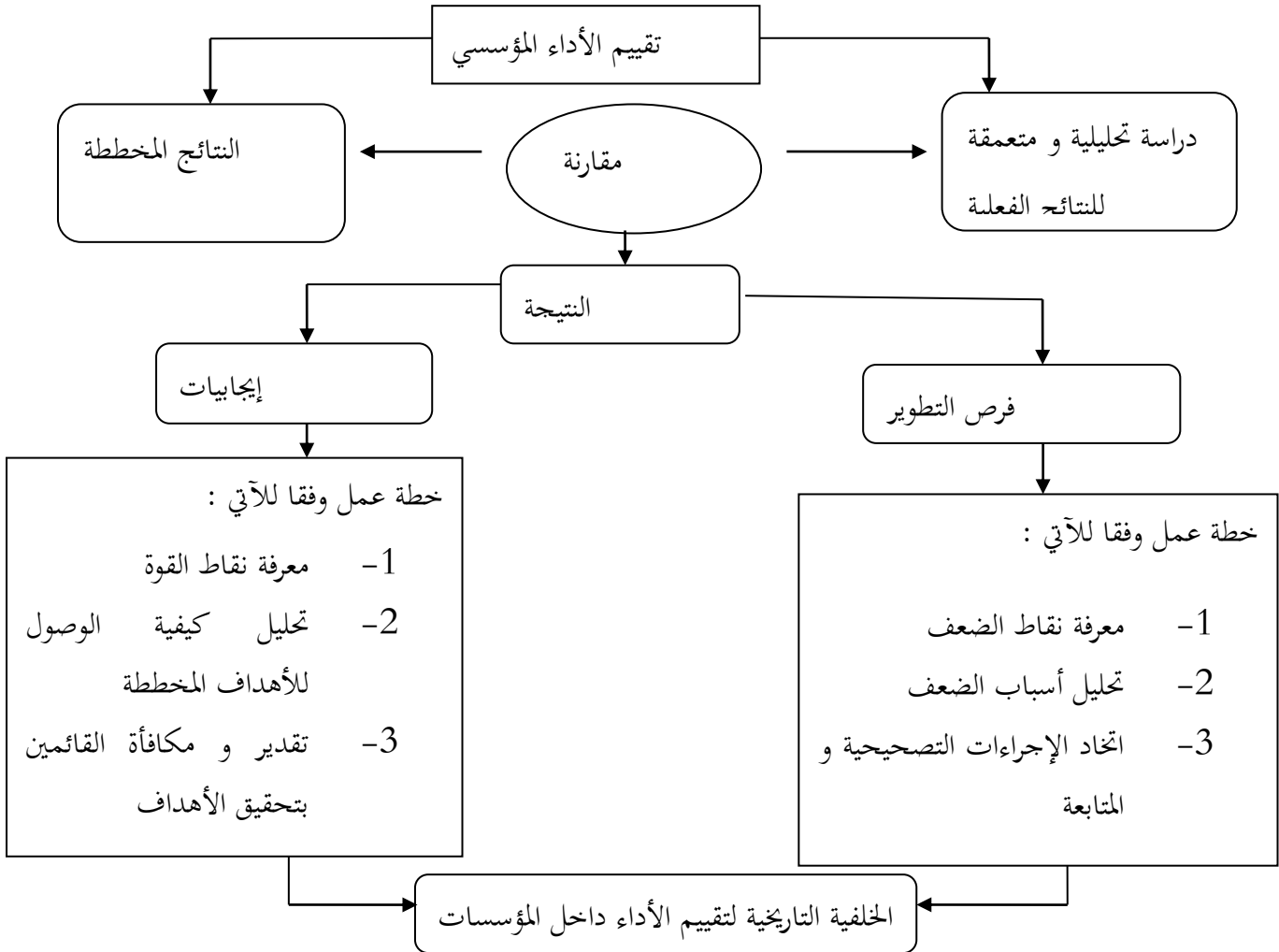
❖ ونظر أحد الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها جزء من عملية الرقابة، فقد عرفها على النحو التالي: " الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وإن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الإنجازات المرغوبة، أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين : الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف، والثانية تصحيح مسارات الأنشطة، وهذا هو تقييم الأداء"²، حيث يعتبر تقييم الأداء المؤسسي هو جهد نظامي لوضع معايير الإنجاز في ضوء الأهداف التنظيمية وتصميم أنظمة معلوماتية للتغذية العكسية ومقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير الموضوعية من قبل وتحديد أي وجود للانحراف والأخطاء واتخاذ الفعل الإداري المطلوب للتأكد من أن كل الموارد المشتركة قد استخدمت بكفاءة وبطريقة فعالة لإنجاز الأهداف المشتركة

¹- توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد ، دار الفكر العربي ، دار النهضة العربية ، 2003 -2004 ، ص: 05.

²- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن ، المجموعة العربية للتدريب و النشر ، ط 1 ، القاهرة ، مصر ، 2012-2013 ، ص: 10.

الشكل التالي يوضح الخلفية التاريخية التي تفيده الإدارة في اتخاذ القرارات مستقبلا.

الشكل رقم (02) : الخلفية التاريخية لتقييم الأداء داخل المؤسسات



المصدر: محمود عبد الفتاح رضوان ، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن ، مجموعة العربية للتدريب و النشر ط1 ، القاهرة ، مصر ، 2012-2013 ، ص :12.

ثانيا : تقييم الأداء المالي

إن الإدارة المالية هي تلك الإدارة المسؤولة عن تملك وتحسين وتطوير الدفعات النقدية، وعلى ذلك فإن المدير المالي يعتبر مسؤولا عن الأموال التي تدخل إلى المنشأة، وبالتالي لا بد من الاستخدام الأمثل بما يحسن من فرض تحقيق المنشأة لأهدافها، ونظام تقييم الأداء المالي يقوم على العديد من المحاور، ولكن من أهمهم النسب المالية وتحليل القوائم المالية.¹

¹ - توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد ، دار الفكر العربي ، دار النهضة العربية ، 2003-2004 ، ص :74.

1- النسب المالية :

يهتم المستثمرون، الشركات والإدارات المالية، مكاتب الاستشارات الإدارية والمحاسبون القانونيون بالنسب المالية باعتبارها أداة من أدوات قياس الأداء والظروف المالية للشركات في وقت ما أو خلال سنة مالية وترجع تلك الأهمية إلى ما يلي¹:

❖ سهولة حساب النسب المالية.

❖ لكونها عبارة عن مقاييس كمية للحكم على الوحدات الداخلية .

❖ تعتبر النسب المالية مؤشرات أساسية للحكم على الأداء دون الحاجة تقديم بعض التفاصيل المالية.

وتقوم النسب المالية على فكرة اختبار ومقارنة وتفسير العلاقة المتداخلة بين القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل) واعتبارها بداية سلسلة من التحليلات المالية المتعمقة، إذ يجب اختيار العلاقات المنطقية وفق النظرية العامة للإدارة المالية أي تجنب المقارنات المنطقية، فالاعتماد على النسبة واحدة لا تكفي، لهذا يتم الاستعانة ببعض الإجراءات و منها ما يلي :

❖ توفر مقياس للمقارنة مع أفضل شركة.

❖ تطبيق المقارنات المطلقة.

❖ المقارنات التاريخية لقياس أداء الاستثمار لعدد من السنوات.

2- القوائم المالية :

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ،و تنقسم هذه المخرجات إلى قسمين : الأول قوائم مالية أساسية والثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية، فالقوائم الأساسية هي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين تتمثل في: قوائم الدخل، الوضع المالي، التدفق النقدي، والتغير في حقوق الملكية، أما القوائم المكملة فهي قوائم التي تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة، والمثلة في : قوائم القيمة المضافة ، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية... الخ.²

ويجدر الإشارة أن القوائم المالية المنشورة هي المادة الأساسية للتحليل المالي، وبالتالي مهمة المحلل المالي تبدأ من حيث ينتهي المحاسب، وهنا يتطلب من المحلل إدراك الأسس التي أعدت طبقاً لها هذه القوائم، حيث يقوم

¹ - محمود عبد الفتاح رضوان ، تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن،مرجع سبق ذكره ، ص:60.

² - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، ط1، عمان ،الأردن ، 2006، ص:28.

المستفيدون أو من ينوب عنهم (المحللون الماليون) بدراسة محتويات هذه القوائم واستنتاج العلاقات بين عناصرها واستخراج النسب المالية بقصد التعرف على القيمة المالية للمشروع في تاريخ معين، بالإضافة إلى إمكانية الحكم على الأداء والربحية والقدرة على الاستمرار في المستقبل.¹

ومن أهداف تحليل القوائم المالية :

- ❖ معرفة الوضع المالي للمنشأة.
- ❖ الحكم على مردودية المشروع.
- ❖ الحكم على كفاءة الأداء المالي والتشغيلي في المنشأة.
- ❖ تقييم قدرة المنشأة على سداد ديونها والتزاماتها في المدى القصير والطويل.
- ❖ وضع الخطط المستقبلية وأحكام الرقابة الداخلية.
- ❖ التعرف على نقاط الضعف في المنشأة واقتراح الحلول والتوصيات الكفيلة بمعالجتها.

ثالثا: أهمية تقييم الأداء

يشكل تقييم الأداء أهمية بالغة للمؤسسات و التي يمكن إجمالها فيما يلي:²

- ❖ يوفر تقييم الأداء معلومات حول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقترابها من تحقيق الأهداف، وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات السليمة.
- ❖ يساهم تقييم الأداء في تحسين الاتصالات الداخلية في المؤسسة بين الموظفين، وكذلك الاتصالات الخارجية مع العملاء، فهذا يؤدي إلى تكوين مناخ إيجابي داخل المؤسسة يؤثر إيجاب على العمليات التي تتم داخلها وخارجها.
- ❖ تقدم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول.
- ❖ يمكن أن يبين تقييم الأداء أن المؤسسة تحقق أهداف اجتماعية وتقدم حلول للعديد من المشاكل الاجتماعية.
- ❖ يساعد تقييم الأداء في وضع الخطط التدريب واختيار البرامج التدريب المناسبة، وكذلك تحديد الأقسام والأفراد الذين هم بحاجة إلى تدريب.
- ❖ المساعدة في اندماج و انخراط الموظفين في المؤسسة.

¹- مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، مرجع سبق ذكره ،ص: 72.

²- إبراهيم الخلوف الملكاوي ، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، دار الوراق للنشر و التوزيع ، ط1 ، الأردن ،2009،ص:37-

بالإضافة إلى ما سبق نجد¹:

- ❖ إن عملية تقييم الأداء تؤدي إلى تحقيق فوائد كثيرة للمؤسسة، حيث أنها توفر مدخلا واضحا للتركيز على الخطة الإستراتيجية للبرنامج فضلا عن غاياته ومستوى أدائه، كما أن التقييم يوفر آلية معنية لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل إلى الإدارة العليا.
- ❖ يمكن تقييم الأداء من تركيز الاهتمام على ما يجب إنجازه ويحفز المؤسسات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف، كما أن التقييم يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف.
- ❖ إن تقييم الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء.
- ❖ يمكن تقييم الأداء من الحصول على صورة واضحة حول فاعلية وكفاءة البرامج والعمليات والأفراد.

المطلب الثالث : خطوات تقييم الأداء المؤسسي والمالي

تعتمد المؤسسة في عملية التقييم التي تقوم بها على مجموعة من خطوات سواء في تقييم الأداء المؤسسي والمالي.

أولا : خطوات تقييم الأداء المؤسسي

إن تقييم الأداء المؤسسي يمر بأربع مراحل أساسية وصولا لفعالية التقييم وكفاءته ، وهي كالتالي²:

- ❖ تأسيس معايير الإنجاز : المعايير هي مقاييس دقيقة ومحددة مقابلة لنتائج الإنجاز المطلوب ضوء الأهداف التنظيمية ومفردات التوصيف الوظيفي، وتصميم المعايير هو الخطوة الجوهرية الأولى لتنفيذ تقييم الأداء في مختلف المستويات الإدارية وبالأخص في المستوى الوظيفي والمستوى التنفيذي للعاملين في خطوة الإنتاج أفرادا ومجاميع عمل، هذه المعايير قد تكون كمية أو إحصائية أو غير كمية وقد تتضمن عناصر متنوعة مثل: الوقت، والتكلفة، وحجم الإنتاج .
- ❖ قياس الإنجاز الفعلي : وهي عملية تحديد النتائج المحققة في إنجاز الأنشطة الوظيفية والواجبات والمهام التي تم تنفيذها من قبل الأفراد العاملين باستخدام أدوات كمية ونوعية، ولا تخلو أيضا من تقديرات المدراء التنفيذيين والمشرفين على إنجاز الخطط والبرامج الإدارية المختلفة.

¹ - وائل محمد صبيحي إدريس ، طاهر محمد منصور الغالي ، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ، دار وائل للنشر ، ط 1 ، الأردن ، 2009،ص ص: 70-71.

² - محمود عبد الفتاح رضوان ، تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب ، ط1، القاهرة ، مصر ، 2012-2013،ص: 16.

❖ مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير: الهدف من هذه الخطوة هو التوصيف الدقيق للانحراف والأخطاء التي حدثت في عملية الإنجاز، إذا كانت هناك انحرافات غير مقبولة عن المعايير الموضوعية للإنجاز، يتم توجيه نحو الخطوة التالية، أما في حالة توافق النتائج مع المعايير الموضوعية فإن سلسلة الرقابة عند الإدارة تنتهي عند استرجاع المعلومات، أي عند تلك الخطوة.

❖ تصحيح الأخطاء و تعديل الانحرافات : تتم في هذه المرحلة معرفة أسباب ومكان الخلل ومعالجته في أي مرحلة من مراحل دورة حياة النظام الإنتاجي، طبعاً لا يكفي أن يتم تعديل الأخطاء ودفع المعلومات الخاصة بذلك إلى الإدارة، إذ لابد من ضمان عدم تكرار نفس المشاكل أو الأخطاء مرة ثانية.

ثانياً : خطوات تقييم الأداء المالي

يقوم تقييم الأداء المالي على محورين أساسيين يتمثلان في النسب المالية وتحليل القوائم المالية¹:

1- النسب المالية : يميز النسب في التحليل المالي هو تعددها الكبير إلا أنه يمكن حصر أهمها انطلاقاً

من هدف الدراسة والتحليل، فمن النسب المالية المستخدمة لتقييم الأداء في المؤسسة مايلي:

1-1- نسب الهيكلية المالية: هي نسب تهدف للحكم على الحالة المالية للمؤسسة، و ذلك انطلاقاً من

تقسيم الميزانية إلى أصول وخصوم ودراسة كل منها، وتتمثل هذه النسب في الآتي:²

❖ نسبة هيكلية الأصول : يسعى المحلل المالي إلى فحص الوسائل المستعملة داخل المؤسسة من أجل

القيام بنشاطها خلال الدورة، واستمرارها لما بعد ذلك، ومن بين نسب هيكلية الأصول نجد:

درجة الاهتلاك وسائل الإنتاج = الاهتلاكات المتراكمة / الأصول الثابتة الإجمالية

❖ نسبة هيكلية الخصوم: ويمكن حصر هذه النسبة في الآتي :

نسبة الاستقلالية المالية = رأس المال الخاص / مجموع الديون

كلما كانت العلاقة إيجابية كلما دل ذلك على وجود ارتباط ضعيف بين المؤسسة ومموليها، والعكس صحيح.

¹- فريد راغب النجار ، المدير المالي المعاصر : تنمية المهارات المالية و التعامل مع البورصات ،بيت الإدارة للاستشارات والتدريب ، القاهرة ،مصر، 2004، ص: 274.

²- piget patrick, gestion financière de l'entreprise, economica ,paris,1998 ,pp :106-110.

1-2- نسب السيولة : تستخدم نسب السيولة كأدوات لتقييم المركز الائتماني والذي يعبر عادة عن مدى قدرتها في الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل، وتمثل نسب السيولة في :¹

❖ نسبة سيولة عامة : تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها في المدى القصير عن طريق أصولها المتداولة ، وتعبر هذه النسبة عن توفرها هامش الأمان في حالة ما إذا كانت أكبر من 1.

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون القصيرة الأجل

❖ نسبة السيولة المختصرة : تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة في تسديد التزاماتها المستحقة في المدى القصير عن طريق القيم القابلة للتحويل والقيم الجاهزة.

نسبة السيولة المختصرة = (القيم القابلة للتحويل + القيم الجاهزة) / الديون القصيرة الأجل

❖ نسبة السيولة الجاهزة : تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها القصيرة الأجل بالقيم الجاهزة فقط.

نسبة السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة / الديون القصيرة الأجل

1-3- نسب المردودية : ويمكن تقسيم نسب المردودية إلى ثلاثة أقسام :²

❖ نسبة مردودية دورة الاستغلال : وهي تشمل النسب الآتية :

الهامش الإجمالي = الهامش التجاري / رقم الأعمال خارج الضريبة

الهامش الإجمالي = (رقم الأعمال خارج الضريبة - تكلفة شراء البضاعة المباعة) / رقم الأعمال خارج الضريبة

¹ - jack fourget, analyse financière, édition d'organisation, paris, 2005, p : 102.

² - jean louis amellom, l essentiel a connaitre en gestion financière, MAXIMA ,pris ,3^e edition, 2002, p : 98.

الهامش الصافي لدورة الاستغلال = نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال خارج الضريبة

نسبة التكاليف المالية = التكاليف المالية / رقم الأعمال خارج الضريبة

ومن خلال هذه النسب يمكن مقارنة أداء المؤسسة مع المؤسسات الأخرى والعاملة في نفس القطاع، فهي تسمح بتقييم إنتاجية المؤسسة وتقييم مركزها التنافسي وهذا مقارنة بمنافسيها.

فعالية اليد العاملة = تكاليف المستخدمين / القيمة المضافة

إن فعالية اليد العاملة تتناسب عكسيا مع هذه النسبة، حيث تتزايد فعالية اليد العاملة مع تناقص هذه النسبة وتتناقص مع تزايد هذه النسبة.

❖ نسب المردودية المالية و المردودية الاقتصادية :

CP: الأموال الخاصة

D: الديون RE: نتيجة الاستغلال i: معدل الفائدة p: الخصوم

المردودية الاقتصادية (re): نتيجة الاستغلال / الخصوم = $p/re = (cp+D)/re$

المردودية المالية (RF): النتيجة الصافية / الأموال الخاصة = $CP/(i*D) - RE$

2- القوائم المالية :

تستخدم القوائم المالية المقارنة لأن القائمة المالية الواحدة لا تعكس الظروف الحقيقية للشركة، كما قد لا تظهر القوة المالية أو الضعف المالي للشركة، لذلك يمكن الاعتماد على اتجاه القائمة المالية بالزيادة أو النقص بين سنتين أو عدد من السنوات، ويمكن عرض أحد الأمثلة للقوائم المالية المقارنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03) : القوائم المالية المقارنة

2001/12/ 31 %	2000/12/31 %	1999/12/31 %	1998/12/31 %	1997/12/31 %	البيان
6	5	6	5	5	الأصول النقدية و أوراق القبض
24	24	23	23	24	صافي حسابات القبض
25	24	21	19	20	المخزون
55	53	50	47	49	إجمالي الأصول الجارية
76	79	84	88	85	الأصول الثابتة
31	32	34	35	34	حجم الاهتلاكات
45	47	50	53	51	صافي الأصول الثابتة
%100	%100	%100	%100	%100	إجمالي الأصول
18	15	11	9	8	الخصوم و رأس المال أوراق الدفع
13	13	14	15	14	الضرائب المستحقة
31	28	25	24	22	الخصوم الجارية
10	9	7	4	7	القروض طويلة الأجل
10	10	9	9	8	احتياطي المعاشات
51	47	41	37	37	الإجمالي
24	28	34	39	44	رأس المال
25	25	25	24	19	الأرباح المحتجزة
49	53	59	63	63	حقوق الملاك
%100	%100	%100	%100	% 100	الإجمالي

المصدر: محمود عبد الفتاح رضوان ، تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن ، المجموعة العربية للتدريب

و النشر ، ط1، القاهرة ، مصر ، 2012-2013 ، ص :66.

المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي و إجراءاته الميدانية

يعتبر التدقيق المحاسبي عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة، وعليه فإن المدقق ملزم بإتباع مجموعة من الإجراءات في مسار عملية التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول : التدقيق المحاسبي للقوائم المالية

يعتبر التدقيق المحاسبي عملية مهمة وضرورية بالنسبة للمؤسسات، فهو يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية والمتوسطة المدى نظرا لما تضيفه عملية التدقيق من مصداقية والتأكد من صحة القوائم المالية لضمان حقوق أصحاب المصالح، وكذا اكتشاف الغش وكل ما هو مخالف للمبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها.

أولا : التدقيق المحاسبي.

يتمثل التدقيق المحاسبي في فحص منظم ومستقل للقوائم المالية ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة¹، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة لإبداء الرأي المحايد على مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي، ونتائج العمليات خلال فترة معينة وتوصيل نتائج التقرير إلى المستفيدين.

ويمكن القول أن التدقيق المحاسبي هو التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء والمستخدمي هذه التقارير.

من خلال التعريف نلاحظ أن التدقيق المحاسبي حتى يصل إلى هدفه الرئيسي ركز على ثلاث نقاط أساسية وهي:²

❖ **الفحص** : يقصد به فحص البيانات و السجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة

❖ **التحقق** : يقصد به إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية، والتأكد الفعلي من وجود العناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلًا يوافق التشريع المحاسبي.

¹- سامي محمد الرقاد، لوي محمد وديان ، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجمع العربي ، ط 1 ، عمان ، الأردن ، 2010، ص: 21.

²- خالد راغب الخطب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار النشر ، عمان ، الأردن ، 2001، ص: 09.

- ❖ التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية داخل المؤسسة وخارجها ويعتبر تقرير المدقق هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.
- ويهدف التدقيق المحاسبي إلى التحقق من بعض الأمور نوجز أهمها فيما يلي:
- ❖ أن النظام المحاسبي سليم والضبط الداخلي كفاء والسجلات ملائمة لأعمال المنشأة وما يتطلبه القانون.
- ❖ أن الميزانية وجدول حسابات النتائج أو أية بيانات ختامية وأخرى تدقق مع السجلات ومطابقة لها.
- ❖ أن المنشأة تملك كافة أصولها التي تظهر في الميزانية وأن القيمة التي تظهر بها هي القيمة الصحيحة.
- ❖ أن الخصوم الظاهرة في الميزانية تظهر بقيمتها الحقيقية.
- ❖ أن المنشأة قد التزمت بالمتطلبات القانونية كافة مثلا : (وجوب قيام المنشأة بعملية الجرد مرة في السنة على الأقل).

ومما سبق يتبين لنا أن التدقيق المحاسبي هو في حد ذاته تدقيق القوائم المالية، حيث يتضمن تقرير المدقق على عدالة القوائم المالية، حيث يشير هذا الأخير إلى مبادئ المحاسبية ولتوضيح أكثر سوف نتطرق إلى معرفة القوائم المالية.

ثانيا : القوائم المالية

تمثل القوائم المالية ترجمة لمكونات أية مؤسسة مالية حيث تعرض أصول وخصوم تلك المؤسسة وإيراداتها ومصروفاتها وبعبارة أخرى يمكن تشخيص قدرة المؤسسة من خلال استعراض تلك الأصول والخصوم للوفاء بالتزاماتها من جهة وقدرتها على مواصلة عملها في الميدان الاقتصادي، حيث تشخص مركزها المالي بين المؤسسات ونتيجة نشاطها من ربح أو خسارة.

1- خصائص النوعية للقوائم المالية:

- ❖ **الملاءمة** : تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملاءمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية : الملاءمة في التوقيت، القدرة على التنبؤ، والقدرة على التقييم الارتدادي .
- ❖ **إمكانية الاعتماد (الوثوق)**: ويقصد بها الثقة بالمعلومات المتوفرة ومصداقيتها، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها، ويمكن لهذه الخاصية أن تتوفر بالمعلومات المقدمة للمستخدم إذا توفرت بها الخصائص

الثانوية التالية: وهي إمكانية التحقق من المعلومات، الصدق في التعبير عن الظواهر والأحداث الاقتصادية، حيادية المعلومات.¹

❖ **قابلية المعلومات للمقارنة** : يسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنات في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة أملا في رصد التغيرات وتفسيرها، كما يسعى لإجراء المقارنات بين الوحدات والمنشآت المختلفة في قطاع الواحد لتقييم أدائها والتعرف على مواضع الضعف والقوة فيها.

❖ **الثبات** : وتعرف أيضا بالتماثل وهي خاصية إن توفرت مكنت المستخدم من إجراء المقارنات في المنشأة الواحدة أو بين المنشآت المتعددة ويقصد بالتماثل والثبات تطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة.

❖ **قابلية للفهم** : يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض، بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيدات.²

2- عرض القوائم المالية:

تقوم معظم المؤسسات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي، السداسي والثلاثي، وتشمل على الميزانية، حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة.

❖ **قائمة المركز المالي** : تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسة، كما توفر معلومات مقيدة عن مدى قوة المركز المالي للمؤسسة لتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير، و تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة من خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

❖ **قائمة حساب النتائج** : تبني قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح، وهو كشف إجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزتها المؤسسة خلال مدة معينة وتبرز النتيجة الصافية لهذه المدة، كما يسمح

¹- سعد بوزاوي، مداخلة بعنوان ، الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري، ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب تطبيقات و أفاق معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص:

²-هوارى سويسي ، بدر الزمان خمتاني، مداخلة بعنوان، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، ملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قاصدي مرباح ورقلة ، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص: 06.

بتحديد مردودية المؤسسة، إذ يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن.

❖ **قائمة جدول سيولة الخزينة :** الغرض الأساسي منها هو تحديد معلومات على المقبوضات (مصادر السيولة) والمدفوعات (المخصصات النقدية) للمؤسسة التي تؤثر على التدفقات خلال الفترة، كما تهدف هذه القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

❖ **قائمة تغيرات الأموال الخاصة :** يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشككة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية، كما تعرف على أنها عبارة عن قائمة توضح مختلف التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية، حيث تضم هذه القائمة مختلف المعلومات المتعلقة بالنتيجة الصافية للفترة وكل عناصر النواتج والأعباء والأرباح والخسائر المتعلقة بالأموال الخاصة.

❖ **ملاحق القوائم المالية :** تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصاً لسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق بنود القوائم المالية إضافة إلى ذلك الإفصاح عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال وبالأنحص توضح المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

المطلب الثاني : جودة التدقيق المحاسبي وأثره على القوائم المالية

يعتبر مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم المثيرة للجدل التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي بعد، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها عدم قابلية جودة خدمات التدقيق للملاحظة المباشرة، فضلاً عن تعدد الأطراف المهمة بنتائج عملية التدقيق واختلاف إدراكها لطبيعة وحدود هذه الجودة، حيث يعتقد بعض المستثمرين أن عملية التدقيق يجب أن توفر تأكيد مطلق بأن القوائم المالية للمؤسسة لا تتضمن أخطاء مادية أو غش، كما يجب على المدقق أن يعمل على تحسين جودة عملية التدقيق بشتى الطرق وأن يقوم بتقييم المخاطر بهدف تجنب التقاضي والتقليل من عدم رضا العملاء والحد من الأضرار التي قد تلحق بسمعته نتيجة القيام بعمليات تدقيق

ذات جودة منخفضة، ومما سبق نستخلص مجموعة من النتائج حول جودة التدقيق المحاسبي وأثره على القوائم المالية:¹

- ❖ جودة التدقيق المحاسبي من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكتب التدقيق وتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص والمقومات الشخصية الواجب توافرها في العاملين.
- ❖ تبنت بعض الدراسات جودة التدقيق تقوم على أساس التزام المدقق بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة التدقيق على أنها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء والتعريفات الجوهرية والتقرير عنها، حيث زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحاسبية وزيادة استقلالية، حيث أن عملية تدقيق القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس لنا جودة عملية التدقيق.
- ❖ الوسائل والإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية والمتمثلة في محاولة المدقق اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي ينطوي عليها القوائم المالية والالتزام بالمعايير المهنية.
- ❖ التزام مدقق الحسابات بالمعايير والإرشادات المهنية تعتبر من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق لكنها في نفس الوقت تمثل الحد الأدنى لجودة الأداء.
- ❖ جودة التدقيق المحاسبي تؤدي إلى زيادة مصداقية القوائم المالية وبالتالي يعتمد عليها الأطراف ذات المصلحة لاتخاذ القرارات.
- ❖ يرتبط مستوى جودة التدقيق بمستوى جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.²

¹-عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص: 443.

²- سمير كامل محمد عيسى ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008، ص: 04.

المطلب الثالث: إجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريع القوائم المالية والحسابات المكونة لها، كما تذكر أن فهم الإجراء العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي أن تكون ملما بالجانب النظري سابقا. يتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة خصائص بغية الوقوف على المعلومات ذات درجة من المصدقية لتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

1- إجراءات تدقيق حسابات الميزانية :

تعتبر الميزانية كشف من الموارد المتاحة لدى المنشأة أو المؤسسة ومصادر تمويل هذه الموارد (الحقوق الالتزامات) في نقطة زمنية معينة تتكون الميزانية من جانبين الأصول والخصوم محققة التوازن المالي.¹

1-1- حسابات الأصول :

يعرف الأصل حسب لجنة المصالحات المحاسبية AICPA لسنة 1953 هو كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للقواعد أو المبادئ المتعارف عليها، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المدين المرسل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص دورات لاحقة.²

1-1-1- تدقيق حسابات الأصول الثابتة :

❖ تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة : القيام بالجرد الفعلي، التأكد من ملكية الأصل، التأكد من صحة التقييم.

❖ تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة : القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة، القيام بالإطلاع على المستندات الدالة على الملكية المنشأة لهذه الأصول، التأكد من أن الأصول المعنوية أو الاسمية قد قيمت حسب الأصول المرعية والمبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة.

1-1-2- تدقيق حسابات الأصول المتداولة :

❖ تدقيق حسابات المخزون : التأكد من سلامة الجرد الفعلي، تدقيق اختياري بعض المستندات

الخاصة ببعض الأصناف شراء وبيع، الحصول على شهادات ممن تودع لديهم بضاعة مملوكة للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية تفيد وجودها وقيمتها.

¹- حواس صالح ، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2008، ص: 08.

²- رضوان حلوة، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة ، ط1 ، عمان ، الأردن، 2009، ص: 281.

❖ **تدقيق حسابات النقدية :** تشمل بنود الصندوق والبنك ويمكن للمدقق التحقق من بنود النقدية من خلال تطبيق الإجراءات المتعلقة بتدقيق الحسابات النقدية وقيام المدقق بعملية الجرد الفعلي مع الدفاتر، تدقيق دفتر النقدية حسابيا، تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض والصرف من الناحية الشكلية والموضوعية، الحصول على كشف مفصل لحساب البنك.

❖ **إجراءات تدقيق الأوراق المالية :** تحليل العمليات التي تمت على حسب الاستثمارات، التحقق من صحة سعر البيع أو الشراء بتدقيق أسعار البورصة، القيام بالجرد الفعلي عن طريق جرد محفظة الاستثمارات والحصول على تأييد بالمصادقة من طرف ثالث، التأكد من سلامة التسجيل بالدفاتر والتأكد من الملكية.

1-2-1- حسابات الخصوم :

❖ إن الخصوم تتضمن في المحاسبة كافة الالتزامات المحققة على المشروع كشخصية معنوية مستقلة، في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، فإنه من الضروري التأكد من أن أرصدة حسابات الخصوم تعبر عن كل الالتزامات الفعلية المحققة على المشروع في تاريخ إعداد الميزانية لا أكثر ولا لأقل في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹

1-2-1-1 تدقيق حسابات الأموال المملوكة :

❖ فحص الإضافات والمسحوبات التي تطرأ على رأس المال، تدقيق حسابات النقدية المحصلة بالصندوق والبنك، تدقيق دفاتر اجتماعات مجالس الإدارة والجمعيات العامة، التأكد من إخطار الجهات التي يلزم إخطارها بتعديل رأس مال، تدقيق المستندات إلى تتعلق برأس المال، التحقق من سلامة وسهات إظهار رأس مال بالميزانية.²

1-2-2-1-2 تدقيق حسابات الالتزامات :

❖ تتكون الالتزامات أو الديون من صنفين التزامات طويلة الأجل التي يفوق تاريخ استحقاقها دورة مالية والمتمثلة عموما في السندات والقروض، أما الثاني هي التزامات قصيرة الأجل التي لا تتعدى تاريخ استحقاقها دورة مالية واحدة نجد منها حسابات الدائنين أوراق الدفع إيرادات محصلة مسبق، وعليه إجراءات التدقيق تختلف من صنف الأخر حسب تاريخ الاستحقاق.

¹- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية ، دار وائل للنشر ، ط2 ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص ص: 57-58.

²- حامد طلبة محمد أبو هيبه ، أصول المراجعة ، دار زمزم للنشر ، ط1 ، عمان ، الأردن ، 2011 ، ص ص: 128-129.

2- إجراءات تدقيق حسابات التسيير:

بعد الانتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق في مفردات جدول حسابات النتائج المتمثلة في حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والإيرادات، علما أن هذه الحسابات تتميز عن سابقتها لكونها حسابات متناظرة وتفتح عن بداية كل دورة محاسبية وتقفل في نهايتها، ولكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالية :

2-1- تدقيق حسابات المصاريف :

- ❖ استخدام كافة الأساليب الفنية المتعارف عليها من تدقيق حسابي ومستندي ومقارنات.
- ❖ التحقق من دراسة الأحداث اللاحقة لتأكد من سلامة بعض البيانات أو التوصل إلى حقيقة بعض التصرفات التي وقعت خلال السنة.

2-2- تدقيق حسابات الإيرادات :

- ❖ إجراء دراسة مقارنة لعناصر وبنود الإيرادات الحالية مع تلك المتعلقة بالعام الماضي.
- ❖ القيام بدراسة الأحداث اللاحقة وهي الأحداث التي تقع في بداية السنة التالية لسنة الفحص.
- ❖ القيام بإتباع كافة الوسائل الفنية المتعارف عليها للحصول على أدلة وقرائن من تدقيق حسابي، مستندي.

3- إجراءات تدقيق حسابات النتائج¹:

- ❖ التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحقق من النشاط التجاري.
- ❖ التأكد من صحة حساب القيمة المضافة.
- ❖ التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها نتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة.
- ❖ التأكد من نتيجة خارج الاستغلال نتيجة النشاط غير العادي للمؤسسة تم تحويلها للنتيجة الإجمالية.
- ❖ التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقية و ليس صورية ، ويعتبر المدقق مسئولا إذا صادق عليها.
- ❖ التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية.

¹ - محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2003،ص:184.

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية أداء المؤسسات

إن عملية التدقيق المحاسبي تخدم عدة أطراف بأغراضهم المختلفة، فهي تعتبر بمثابة ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر، وكذلك تساعد في اتخاذ القرارات وترشيح الأداء للمؤسسة.

المطلب الأول : أهمية التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية أداء المؤسسة

إن المسؤولية الإدارية عن حماية أموال المنشأة ضد السرقة أو الاستخدام غير المرغوب به إضافة إلى منع الأخطاء والغش و تقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة، ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية فإن عليها توفير نظام سليم للرقابة والتدقيق الداخلي من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها، كذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم أثارها، وما هو جدير بالذكر أيضا أن أهمية التدقيق الداخلي إلى ما أشار إليه seiler وهو : أن سنة عمل التدقيق الداخلي تساوي ثلاث سنوات عمل تدقيق مالي خارجي.¹

لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها ، ووقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية وإنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة ، وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.

بعد عام 2000 ظهر مفهوم جديد للتدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيد واستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمنشأة ... الخ، تأكيد لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب واستشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستثمارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات ومستقل بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم وموضوعي بأداء الأعمال الموكلة إليه، جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل على اقتراح من شأنه تحسين العمل.²

¹- أحمد حلمي جمعة ، مدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، ط2، عمان ، الأردن ، 2005، ص:95.

²- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط1، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص :63.

وتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيح أحكامهم وقراراتهم، و يمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة، أهمية عملية تدقيق الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:¹

❖ تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.

❖ يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

المطلب الثاني : دور التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية أداء المؤسسة

يقوم التدقيق بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية:²

❖ تحديد كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة : تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها ولها تأثير على الأهداف المنشودة التي سوف يتم تحقيقها، لذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

❖ قابلية المعلومات للاعتماد عليها : يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة، مفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

❖ حماية الأصول : يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، التصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

❖ الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية : يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك، إذ قد تكون الإجراءات خاطئة و لا يمكن

¹ - أحمد حلمي جمعة ، مدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، ط2، عمان ، الأردن، 2005، ص: 40.

² - خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص: 39.

تطبيقها والمسئول عن ذلك ليس الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام والطريقة التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

❖ **الوصول إلى الأهداف والغايات :** يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

❖ **تحديد مواطن الخطر :** على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات ملتقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

❖ **منع و اكتشاف الغش و الاحتيال :** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش، ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال ، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش، رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال، إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

❖ **الشك المهني :** يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة ، وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي أن وجدت، حيث اخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

ويجدر الإشارة إلى أن زيادة حجم المؤسسات وتعقد الأنشطة التي تقوم بها أدى إلى ضرورة وجود أداة إدارية تقوم بمراقبة ومتابعة نظام الرقابة ذاته، فإدارة المؤسسة ترغب في التحقق من أن نظم الرقابة تعمل بصفة مرضية، ذلك أنه مهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضا للخطر إذا كانت

الإجراءات الرقابية غير كافية أو لا تنفيذ بطريقة سليمة، فمسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية تقع على إدارة المؤسسة بينما متابعة هذا النظام فيكون من مهام المراجعين الداخليين.¹

المطلب الثالث : أثر تقرير مدقق الحسابات على تحقيق فعالية أداء المؤسسة

يعبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية للوحدة الاقتصادية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال التي تمكن المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه ورأيه في مصداقية نتيجة سنة المالية وصحة القوائم المالية بأكثر شفافية ومصداقية.²

أولاً: تعريف تقرير مدقق حسابات .

"وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله مؤهلاً لإبداء رأي محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر السجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط المركز المالي.³

ثانياً: العناصر الرئيسية لتقارير المدقق

يتضمن تقرير مدقق الحسابات العناصر الرئيسية التالية:⁴

- 1- **عنوان التقرير:** حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مدقق الحسابات).
- 2- **الجهة الموجهة إليها التقرير:** وهي الجهة التي كلفت المدقق بالقيام بمهمته سواء الإدارة أو مجموع مساهمي الشركة .
- 3- **الفقرة الافتتاحية:** يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية لتقرير على العناصر التالية
 - ❖ أن يذكر المراجع القوائم المالية التي راجعها بالكامل والفترة التي تشملها كالميزانية وجدول حسابات النتائج وتاريخ هذه القوائم أي 31/12/xx .
 - ❖ الإيضاح و التأكيد على أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية لإزالة أي غموض عن قام بإعداد هذه القوائم .

¹ - الصبان محمد سمير ،جمعة إسماعيل إبراهيم ، السوافيري ،فتح رزق ، الرقابة و المراجعة الداخلية :مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر ،1997،ص:12.

² -عبد الفتاح محمد الصحن ،حسن احمد عبيد و شريفة على حسن ،أسس المراجعة الخارجية،المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر، 2007،ص:316.

³ -سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان ،تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع الغربي للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ، الأردن ،2010،ص:243.

⁴ -يوسف محمد الجربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، ط1، عمان ، الأردن،2008، ص ص: 256-258 .

4-فقرة النطاق: وتشمل ما يلي:

- ❖ وصفاً لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء القوانين واللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مدقق الحسابات، من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة.
- ❖ تضمين التقرير عبارة تفيد أن التدقيق قد خططت و نفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من، التحريفات المؤثرة أو الجوهرية.
- ❖ وصفاً لعملية التدقيق متضمناً:
- أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، و الإفصاح الواردة بالقوائم المالية.
- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
- تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدم في إعداد القوائم المالية.
- تقييم عرض القوائم المالية ككل.

❖ فقرة تفيد أن مدقق الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض التدقيق، وكذلك بياناً بأن توفر أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية وأعمال التدقيق التي قام بها .

5- فقرة الرأي: تتضمن ما يلي:

- ❖ رأياً صريحاً عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقد طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.
- ❖ رأياً عن مدى تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة وتاريخ التقرير ، عنوان مدقق الحسابات، توقيع مدقق الحسابات.

6-الركن الأخير في التقرير :وعلى العموم يجب أن يحتوي على العناصر التالية

- ❖ تاريخ التقرير
- ❖ اسم مكتب المدقق (صاحب المكتب) .
- ❖ رقم المدقق .
- ❖ الفئة التي ينتمي إليها .
- ❖ توقيع المراجع وختمه .

ثالثا: أنواع التقارير

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد :

- ❖ من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى : تقارير عامة، تقارير خاصة.
- ❖ من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى : تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة.
- ❖ من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى : التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي.

عموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي:

1- التقرير النظيف :

- يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي¹ :
- ❖ أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- ❖ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في جدول حسابات النتائج أو في الميزانية.
- ❖ صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.
- ❖ حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

2- التقرير التحفظي :

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.²

¹-يوسف محمد الجربوع،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق،مرجع سبق ذكره،ص ص: 260-261.

²- أحمد حلمي جمعة،مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع،ط2،عمان،الأردن،2005، ص :335.

3- التقرير السالب :

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، ويعتبر الرأي السلبي أمراً نادر الحدوث لأن المدقق يقوم بوضع مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالباً ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات .

4- تقرير الامتناع عن إبداء الرأي :

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي في عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

❖ وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة المؤسسة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنهم مع المؤسسة من الاتصال بالعملاء المدنين للحصول على مصادقات بصحة أرصد.

❖ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التنبؤ بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديها على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاتهم ... وغيرها.

❖ في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

❖ عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك.

❖ غالباً ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المدقق رأيه فيها.

كما يعتبر تقرير المدقق المحاسبي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي مما تبرز هذه التقارير انعكاساً إيجابياً في تطبيق المؤسسة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية وأهم ما توفره التقارير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف محايد المدقق المحاسبي الذي يبدي رأيه الفني حول

مصادقية القوائم المالية و التأكد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية لضمان جودة فعالية لقوائم المالية وبالتالي تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة.¹

¹- مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، ط1، عمان ، الأردن،2006،ص:51.

خلاصة :

يعتبر مصطلح الأداء من بين المصطلحات المتعددة المعاني، فهناك من الباحثين والمفكرين، من يقوم بربطه بالكفاءة وهناك من يربطه بالفعالية وهناك من يربطه بالإنتاجية، إلا أنه وحسب ما توصلنا إليه فإن الأداء يشمل الكفاءة والفعالية والإنتاجية معا ، وتتعدد تصانيف الأداء وذلك لتعدد المعايير واختلاف وجهات النظر، فنجد الأداء الظاهري، الأداء الذاتي، الأداء الكلي والأداء الجزئي.

ويتم تقييم الأداء وذلك من خلال استعمال مجموعة من الخطوات سواء في تقييم المؤسسي أو المالي، وتقييم الأداء يعتبر كعملية مساعدة وجزء من عملية الرقابة يسعى من خلالها المقيم كشف النقائص ومحاولة تحليلها والبحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا .

ومن خلال هذا الفصل توصلنا إلى مدى مساهمة التدقيق المحاسبي ودوره كبير في تقييم وتحسين وتحقيق فعالية المؤسسة من خلال ما توفره القوائم المالية من المعلومات المناسبة لمساعدة المهتمين بالأداء في عمليات تقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة واللازمة لنجاح المؤسسة .



تمهيد:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة العليا مباشرة، ولمسايرة التطور والرفع من مستوى أداء المدققين الداخليين في المؤسسات المينائية تنظم أيام دراسية حول التدقيق الداخلي لمختلف المؤسسات المينائية على مستوى التراب الوطني، كما يعتمد المدقق في المؤسسة على دليل يحدد الأسس والقواعد التي تنظم عملية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم مما يحضن التدقيق الداخلي بمكانة عالية على مستوى المؤسسة.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

يعتبر ميناء مستغانم جزء أساسي من النية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري.

المطلب الأول : لمحة تاريخية حول المؤسسة ميناء مستغانم

يتم تطوير ميناء مستغانم بما يتماشى مع متطلبات المنطقة، حيث أصبح يشكل اليوم جزء أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة الأنماط.

1- نشأة الميناء :

كان ميناء مستغانم خليجا صخريا حادا يمتد بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة، استخدامه القراصنة لاقتسام الغنائم، سمي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 بـ "مرسى الغنائم"، ومن هنا سميت المدينة "مستغانم".

في سنة 1848، أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول سنة 1881، حيث انطلق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعاً ذا منفعة عامة، تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1890 و1904 انتهت بميلاد أول حوض للميناء، بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941، تم إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955 وبداية 1959.

2- نشأة مؤسسة ميناء مستغانم :

يقدم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات : الخدمات التجارية و خدمات الصيد البحري ، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم EPE/EPM/Spa أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-87 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982.

في 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية / شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة " الموانئ"، تحمل للسجل التجاري رقم 88.B.01 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقاً لأحكام القوانين 01-88 و 03-88 و 04-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات

وطبقا للمرسوم 88-101 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 88-119 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988 والمرسوم 88-177 الصادر بتاريخ سبتمبر 1988.

3- مهام المؤسسة :

- ❖ استثمار وتطوير ميناء مستغانم.
- ❖ استغلال الآلات والإنشاءات المينائية.
- ❖ إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية.
- ❖ إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين.
- ❖ مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية.
- ❖ مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها.
- ❖ القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

4- الموقع الجغرافي :

يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و 56° شمالا و خطي طول 00° و 05° شرقا .

5- قدرات الاستقبال و معالجة البواخر :

- ❖ كاسرة الأمواج: بطول 1830م.
- ❖ المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100م وعمق 12م
- ❖ الأحواض:
- الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر بـ 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77م و 8,17م (يحتوي على 06 محطات رسو)
- الحوض الثاني: بمساحة مائية تقدر بـ 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95م و 8,22م (يحتوي على 04 محطات رسو).
- ❖ الأرصفة: تحوي 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1296 متر خطي مقسمة كما يلي:
- ❖ الرصيف الشمالي الشرقي: 117 متر خطي (المحطة 0).
- ❖ رصيف المغرب: 412 متر خطي (المحطة 1، 2، و 3).

- ❖ الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة الجديدة 1 و 2).
 - ❖ رصيف الاستقلال: 270 متر خطي (المحطة 4 و 5).
 - ❖ الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 و 7).
- 6 المنشآت المتخصصة :**
- ❖ وحدات استقبال وعبور الزيت
 - ❖ NAFTAL : مجهزة بثلاث أوعية (أحواض) ذات سعة إجمالية تقدر بـ 4 200 طن.
 - ❖ Sarl Bitumes Ouest: مجهزة بوعاءين (حوضين) ذات سعة إجمالية تقدر بـ 5 000 طن.
 - ❖ Sarl HA. C.E: مجهزة بوعاءين (حوضين) ذات سعة إجمالية تقدر بـ 5 000 طن.
 - ❖ وحدات استقبال وعبور الحبوب
 - ❖ UCA O.A.I.C : سعتها 30 000 طن، وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب/ساعة لكل منهما.
 - ❖ Spa Comptoir du Maghreb: مجهزة بثلاثة صوامع ذات سعة إجمالية تقدر بـ 18000 طن
 - ❖ وحدات استقبال وعبور السكر الأحمر
 - ❖ Spa SORASUCRE (Groupe Ouest Import) : سعة استقبال تقدر بـ 16 000 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور تصل إلى 150 000 طن سنويا.
- 7 التسهيلات المينائية :**
- ❖ إرشاد السفن : تؤمّنه لـ 24 سا / 24 سا مديريّة قيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة و زورقي إرساء.
 - ❖ قطر السفن : تُقَطَّر السفن التجارية ليلا و نهارا باستخدام قاطرة 2 ISSER ذات قوة 1 700 حصان.
- 8 عدد العمال 2014:**
- ❖ العمال الدائمون : 391 (20 امرأة + 371 رجلا) والعمال المتعاقدون: 319 (25 امرأة + 294 رجلا)
 - ❖ ينقسم عدد العمال الدائمين (391) من حيث التدرج في المسؤوليات إلى 69 إطارا و 62 مسيرا و 260 منفذا.
 - ❖ وينقسم نفس العدد أيضا أي (391) من الناحية السوسيو مهنية إلى 192 عاملا منتجاً و 47 عاملا تقينيا و 152 إداريا.

❖ صومعة السكر:

أنشأت سنة 1971م على مساحة 5 697 م² من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي SOGEDIA (أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر SORASUCRE)، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 16 000 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى 150 000 طن سنويا.

-9 المشاريع المستقبلية :

❖ مشروع إنشاء الحوض الثالث : من أجل مواجهة معوقات الميناء من جهة ونظرا للنمو المشاريع

للتبادل على مستوى الميناء من جهة أخرى، أصبحت تنمية الميناء وتطويره بإنشاء الحوض الثالث واقعا حتميا من أجل مواجهة العجز المتوقع للقدرات المينائية في المستقبل القريب .

❖ مشروع محطة بحرية : أصبح إنشاء محطة بحرية للمسافرين من أهم انشغالات الميناء وكذا السلطات

المحلية والمركزية، حيث أجريت عدة لقاءات ودراسات تناولت هذا الموضوع، حيث أن عدة شركات نقل بحري للمسافرين أبدت اهتمامها بفتح خطوط بحرية بين ميناء مستغانم وجنوب إسبانيا أو جنوب فرنسا.

❖ مشروع مرآب الحريق : هو مركز لعبور المواد الخطيرة يسمح بمعالجة عدة مواد منها المواد السائلة

والصلبة القابلة للالتهاب والمواد المحرقة، المواد السامة، المواد المذيبة.

❖ المراقبة عن بعد : هو وضع نظام متكامل لمراقبة وتأمين الحركة البحرية كما يساعد على تبادل

المعلومات المرقمة وحماية مداخل الميناء والمنشآت والمناطق الحساسة عن طريق مراقبتها عن بعد.

❖ الميناء الجاف : نظرا لتزايد المبادلات التجارية بشكل كبير ومن أجل منع تكديس الميناء تقدمت

مؤسسة ميناء مستغانم بطلب من السلطات المحلية بغية الحصول على قطعة أرض تصلح كبنية أساسية لإنشاء ميناء جاف، يشار إلى أن الميناء الجاف هو عبارة عن محطة التخزين البضائع متصلة مباشرة مع الطرق أو السكة الحديدية الواصلة إلى الميناء الجاف .

المطلب الثاني : أهداف و خصائص ميناء مستغانم .

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي

تميزها، مع العلم أن هناك عدة عراقيل التي تواجهها المؤسسة .

1- أهداف ميناء مستغانم:

تسعى المؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية :

- ❖ تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر .
- ❖ تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور و معالجة و تخزين ذات كفاءة عالية).
- ❖ تسيير أملاك الدولة.
- ❖ تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم .
- ❖ استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية .
- ❖ تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتجديد البنيات الفوقية للميناء.
- ❖ إصدار برنامج أشغال الصيانة و التهيئة و خلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين.
- ❖ تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية.
- ❖ تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو.
- ❖ تنفيذ كل عمليات التجارية، المالية، الصناعية، العقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الاجتماعي.

2- امتيازات وخصائص الميناء:

بوجود ميناء مستغانم في منطقة فلاحية بين وهران، أرزيو والجزائر العاصمة، فهو يعتبر من جهة منفذا طبيعيا لعدة ولايات: مستغانم، شلف، غليزان، معسكر، تيارت، تيسمسيلت، سعيدة،، ومن جهة أخرى يعتبر ملتقى لأهم الطرق المؤدية إلى الجنوب الجزائري (الأغواط، غرداية، بشار، عين الصفراء،....).

كذلك فإن ميناء مستغانم يقع في محور تقاطع فيه أهم شبكات المواصلات (طرق معبدة وسكك حديدية) من وإلى مختلف مناطق الوطن والتي تعتبر شريانا حيويا لتنمية المشاريع الصناعية والتجارية فهو موصول بشبكة السكك الحديدية عن طريق السكة الحديدية مستغانم - المحمدية (محطة الفرز) كما أنه يوفر إمكانية الوصل بالشبكة الحديدية مع ولاية تيارت دون المرور بالمحمدية بما يضعه في اتصال مباشر مع منطقتيه الخلفية (الجنوب والجنوب الغربي للجزائر إلى غاية تمنراست) وهذا من أجل نقل مختلف السلع والتجهيزات الموجهة إلى الشركات الوطنية والأجنبية المتخصصة في التنقيب عن البترول التي تنشط في الجنوب الجزائري.

ومن الامتيازات الأخرى التي تميز ميناء مستغانم هي وجود شبكة طريق بطول 4 885 متر خطي داخل الميناء تربطه مباشرة بالطرق الوطنية لشرق وغرب وجنوب الجزائر وهذا دون المرور بوسط مدينة مستغانم.

الموقع الجيوإستراتيجي لميناء مستغانم والشبكة الطرقية التي تربطه مع منطقتيه الخلفية المتكونة من 12 ولاية يُعدّان من أهم ما يقدمه الميناء لمتعاملين الاقتصاديين من امتيازات كما أنه يوفر لمستعمليه أحسن الخدمات بأقل كلفة.

الأداء الجيد والمتواصل للخدمات المينائية من حيث الإنتاجية، المردودية، معدلات الشحن والتفريغ، قِصَر مدة المكوث في الميناء والمحافظة الجيدة للبضائع يُفسّرُ اختيار ميناء مستغانم من قبل عدد كبير من المتعاملين الاقتصاديين ومجهزي السفن من مختلف الجنسيات.

3- معوقات الميناء :

❖ محدودية عمق الأرصفة بـ 8,22 م.

❖ عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين.

الجدول التالي يوضح طول الأرصفة و عدد محطات الإرساء

الجدول رقم (04) : طول الأرصفة و عدد محطات الإرساء

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص	مساحة التخزين الحالية	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص
10	1.296 متر	200.000 م ²	204- م	44.430 م ²	155.570 م ²	

المصدر: مصلحة الموارد البشرية مؤسسة ميناء مستغانم، 20-05-2015.

❖ غياب مرأب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي 2010-2014)

❖ مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري.

4- الانعكاسات السلبية:

❖ طول المكوث المؤدّي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ.

- ❖ تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن (surcoûts) إضافية.
- ❖ صعوبات على مستوى التخزين مسئولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل.
- ❖ إختناق مينائي ناجم عن التزاحج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيم العام لمؤسسة ميناء مستغانم

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم :

1- **المديرية العامة:** وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم، والسير الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليهم.

1-1- **رئيس مدير عام :** هو الممثل الوحيد القانوني للشركة و المسئول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة .

1-2- **مساعد مدير عام :** حيث يعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة .

1-3- **مساعد الأمن الداخلي :** وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل الحرم المؤسساتي للشركة ومعاونيه يشرفون على الحفظ من الأخطار المادية والبشرية وتصدي لكل الأخطار المحتملة.

1-4- **مكتب التنسيق العام :** وهو الشخص الذي يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه، والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن والسكينة للمديرية ومنع دخول الأجانب.

1-5- **خلية التدقيق :** هذه الخلية على علاقة مباشرة بالإدارة العامة وتمثل مهامها في التأكد من احترام إجراءات التسيير وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2- مديرية الأشغال و الصيانة:

وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ونعني بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الأجواء الملائمة للسير الحسن للعمل والمتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء الهياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد السلامة للعمال.

أما الصيانة يقصد بها أن الشركة تمتلك عتاد وآلات تساعد على تنفيذ العمل بصفة منتظمة وسريعة وعليه فإن هذه الآلات قد تحتاج إلى عملية إصلاح في حالة تعرضها لعطب، فيقوم عمال مؤهلون بعملية الإصلاح لتلك الآلات.

2-1- قسم الصيانة : يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع أنشطة فقط وصيانة

وإصلاح المعدات بالإضافة إلى استبدال المعدات وقطع الغيار ويتكون من مصلحتين :

2-1-1- مصلحة الصيانة : وهي مسؤولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموفق

السيارات والمعدات الميكانيكية .

2-1-2- مصلحة العتاد : تهتم مصلحة العتاد بتنظيم عمل مشغلي الآلات وتوفير ومراقبة معدات

المناولة.

2-2- قسم الأشغال : يهتم قسم الأشغال بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة

ويتكون من مصلحة أشغال وصيانة .

2-2-1- مصلحة الأشغال و الصيانة : تشرف هذه المصلحة على تنفيذ أعمال صيانة أصول

المؤسسة.

3- مديرية قيادة الميناء :

تأمين حركة الملاحة (دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها إلى آخر) وتأمين الحدود

المينائية ، و تتكون من دائرتين :

3-1- دائرة الملاحة : وهي دائرة التي تشرف مباشرة على جميع البحارة النابئين لها والملازمون بتنفيذ

الأوامر الصادرة لهم من طرف مسئولهم المباشرين، ويلزم أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز

كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن هؤلاء البحارة يتولوا

مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع مؤهلات كل بحار على حدة .

3-1-1- وقوف القاطرة : وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ

المهام المنيطة بها وأثناء العودة من تنفيذ هذه المهام، حيث لا يجوز بل يمنع باتا على أي سفينة أخرى

مهما كان نوعها أن تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق يحول عليها تنفيذ أعمالها بطريقة سليمة .

3-1-2- وقوف سفينة الإرشاد : وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة إرشاد (pilatine) المخصصة لنقل (le pilote) أثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند إدخال السفن أو إخراجها من الميناء ، باعتباره المسئول الأول على عملية إدخال وإخراج السفن وبدونه لا يمكن أن تتم العملية.

3-2- دائرة الأمن : وهي الدائرة المختصة في حفظ الأمن، و تعني بالأمن كل الأخطار التي من شأنها أن تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال.

3-2-1- ضابط الميناء : وهو الشخص الذي يشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الاتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة.

4- مديرية الاستثمار التجاري : و تقوم بـ :

- ❖ تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن ، التفريغ ، التخزين) .
- ❖ تسيير أملاك الدولة المينائية.
- ❖ تسيير الإنشاءات المتخصصة.

❖ متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة .

وتتفرع هذه المديرية إلى :

4-1- دائرة الشحن و التفريغ : تقتصر مهامها على الشحن والتفريغ والتخزين أما عمليات التصدير والاستيراد تتكون من مصلحتين :

4-1-1- مصلحة الشحن و التفريغ : هي الدائرة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرافئ الميناء أو التي تنتظر دورها للرسو وتتطلب عملية الشحن والتفريغ يد عاملة مؤهلة وغير مؤهلة كما تتطلب آلات ورافعات لتنفيذ العمل المنشود، وتعتبر عملية الشحن والتفريغ هي أهم عملية في مفهوم النشاط التجاري كونها تمثل مجموعة السلع والبضائع التي تتطلب شحنها وتفريغها

بذل الكثير من العناية والصرامة والاحتراس أثناء العملية، كما تتميز بتنوع مصدرها كونها بضاعة خطيرة أو سريعة التلف أو باهظة الثمن وما يميز ميناء مستغانم هو أنه ميناء مخصص لتفريغ البضائع بحجم أكبر عند الشحن .

4-1-2- مصلحة التخزين : تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم كما تسهر على الاستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين وتراقب وترسل مستندات التخزين إلى مصلحة الفواتير .

4-1-3- مصلحة الحاويات : و هي المصلحة المختصة على الإشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء ، ومعرفة محتوياتها وفرزها.

4-2- الفرع التجاري : ينظم مهام مصلحة الفواتير، الأملاك والإنشاءات المتخصصة، تسهر على ترجمة وتطبيق سلم الأثمان المعمول به، و ينقسم إلى مصلحتين :

4-2-1- مصلحة الفوترة : هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة ومكلفة بمتابعة دخول السفن ، إنشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في إعدادها.

4-2-2- مصلحة الإحصائيات : إعداد الدوريات الإحصائية .

وتضم مديرية الاستثمار التجاري الخلايا التالية :

❖ **خلية الدراسات و التخطيط :** وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية و سنوية

توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر، ومع إحصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد ، وتحديد نوعية حمولة كل سفينة على حدة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه، كما توضع مخططات تبين نسبة النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة ومقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل إذا وجد، وتوضح المخططات توضح السنة المقبلة وتحدد فيها الأهداف والأرقام التي تهدف الشركة للوصول إليها، و هذا طبعاً عن طريق وضع احتمالات تقريبية.

❖ **خلية التسويق :** وهي الخلية التي يتمحور دورها الأول في التعريف بالميناء ودوره الجيو استراتيجي بمنطقة الغرب الجزائري، كونه يعتبر همزة وصل بين الغرب الجزائري منطقة الوسط الجنوب الجزائري .

❖ **خلية المنازعات :** وهي الخلية المختصة في المنازعات التي قد تنشأ أثناء تنفيذ العمل، فهي قد تكون منازعات ناتجة عن إخلاء أحد المتعاملين مع الشركة بالتزامات أو نتيجة اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية أو على أي أشكال من شأنه أن يؤثر على صحة التعاملات التجارية .

5- مديرية المالية و المحاسبة :

وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة واحدة و مدى مطابقتها للأهداف المسطرة، إحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، إمساك الدفاتر التجارية المبين للنشاط التجاري .

5-1- **قسم المحاسبية :** إن المحاسبة العامة تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج .

5-2- **مصلحة المحاسبة :** وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع عمليات الحسابية التي قامت بها الشركة والناجمة عن عمليات النشاط التجاري وتمثل في قيد هذه العمليات سواء كانت مصروفات أو إيرادات أو أرباح في الدفاتر التجارية، وإعداد الميزانية السنوية ولمعرفة الأصول والخصوم، وهل الشركة حققت أرباح أو خسائر، وإعداد تقرير سنوي يتولى الإشراف عليه الخبير الاقتصادي ويتولى هذه الأعمال عمال مؤهلين ومتخصصين في المحاسبة العامة وكل هذا تحت إشراف ومتابعة مدير المحاسبة والمالية للشركة .

5-3- **مصلحة التحصيلات :** وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على متابعة الأوضاع المالية للشركة وذلك بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الاقتصاديين وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين أو الالتزامات تجاه الشركة مع تهديد هؤلاء المتعاملين (الزبائن) باللجوء إلى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم.

6- مديرية الموارد البشرية : تهتم بالعمال وما يحتاجون إليه من تكوين كما أنها تنظم عملها اتجاه كامل بنية المؤسسة وتقوم بتطوير وتفتح العمال ولتحقيق الأهداف المرجوة كما أنها لها تنظيم خاص بها.

6-1- **مصلحة الأجر و التكاليف** : وهي المصلحة التي تشرف على دفع أجور العمال وتكاليف العمل من منح ومكافئات نضير العمل الذي يقوم به العامل خلال الشهر الواحد وطول مدة تواجده في الشركة، والاستفادة كذلك من باقي الأرباح التي تحققها الشركة ، وبمساعدة العمال وذلك بمنحهم كل الوثائق التي تبين ارتباطهم بالشركة.

6-2- **مصلحة الإعلام الآلي** : ينحصر دورها في إدخال أحدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال وذلك لتسهيل العمل بالوحدة وجعلها تواكب العصر الحالي .

6-3- **مصلحة الوسائل العامة** : وهي المصلحة التي تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات للمساعدة على تنفيذ العمل وقطاع غيار مختلف المركبات وقطاع الغيار الخاص بالقاطرة ومختلف العتاد، كما تشرف مباشرة على جميع المهام التي يقوم بها أعوان الشركة أثناء تنفيذ أعمالهم في المهام الخاصة بداخل وخارج الوطن ، كما تحرص وتضبط وتقيّد جميع أملاك الشركة سواء كانت منقولة أو عقارات، وتقوم بعملية جرد لهذه الأملاك سنويا ، كما تقوم بتأمينها من كل الأخطار المحتملة التي قد تتعرض لها.

6-4- **مصلحة الخدمات الاجتماعية** : وهي المصلحة التي تشرف وتعالج الجانب الاجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الاجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد تصيبه سواء كانت حوادث عمل أو أمراض مهنية واستفادته من منح وتعويضات أثناء كامل مدة العجز أو المرض ومن جميع التأمينات الاجتماعية.

6-5- **مصلحة التكوين** : تهتم بتكوين وإعادة تأهيل الأشخاص المرشحين للتكوين في الخارج وتقوم بتوفير كل المستلزمات الخاصة بعملية التكوين ويقوم كذلك بوضع مخططات التكوين وإعداد الميزانية .

6-6- **مصلحة النشاط الرياضي الثقافي** : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية والترفيهية التي تتم طوال السنة الواحدة لصالح أبناء العمال والعمال كمكافأة لهم على الجهود المبذولة طوال السنة وتمثل في برجة رحلات سياحية خلال الأعياد الموسمية والموسم الاصطياف، أما الأنشطة الرياضية فتتمثل في برجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الاقتصادية الأخرى لتوحيد العمال وإشعارهم بروح التضامن والإخاء فيما بينهم.

المبحث الثاني : تقييم التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم مدقق يقوم بتدقيق جميع الوظائف والعمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة، ونظرا لكون حجم مؤسسة ميناء مستغانم وتنوع نشاطاتها، يتم اقتراح تدعيم خلية التدقيق في هذه المؤسسة بمدقق محاسبي ومالي، ومدقق الأداء، وذلك من أجل تسهيل وتفعيل عمليات التدقيق التي تكتسي أهمية بالغة في تحقيق فعالية أداء المؤسسة والسير الحسن للمؤسسة.

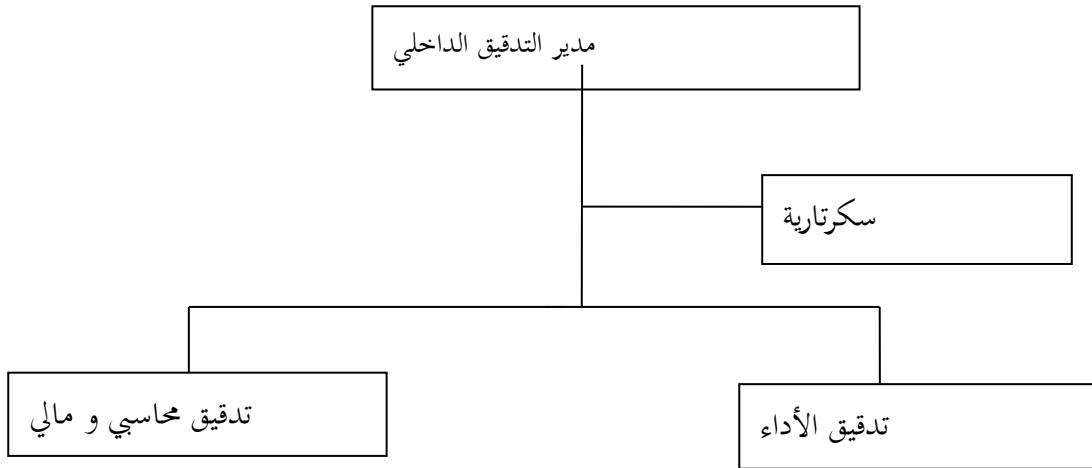
المطلب الأول : التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

يلعب التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا أساسيا، حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في المعلومات ذات الثقة والتي تساعد في ترشيد أداء المؤسسة .

أولا : الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

امثالا لدليل التدقيق الداخلي الذي أعدته شركة تسيير الموانئ، فإن وظيفة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عند أدائه لمهامه. ومن أجل تسهيل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم يتم اقتراح هيكل تنظيمي للتدقيق الداخلي للمؤسسة ، كما يوضحه الشكل التالي :

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي .



المصدر : خلية التدقيق ، مؤسسة ميناء مستغانم ، 20-05-2015.

ثانيا : العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- ❖ يقوم المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم بتقديم جميع التقارير الخاصة بعمليات التدقيق إلى المديرية العامة .
- ❖ يقوم المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم بمساعدة جميع المديريات، الأقسام، والمصالح من أجل تطوير الأداء وتحسين العمل .

ثالثا : أخلاقية المهنة

عند تنفيذ عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تتوفر لدى المدقق مجموعة من الخصائص منها:

- ❖ النزاهة و الاستقامة .
- ❖ الموضوعية .
- ❖ الاستقلالية .
- ❖ الثقة والسرية .
- ❖ الكفاءة المهنية.

المطلب الثاني : دعم خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق محاسبي ومالي

نظرا للتعاملات المتنوعة التي تقوم بها مؤسسة ميناء مستغانم ، وكثرة تدفق المعلومات المحاسبية والمالية، ومن أجل منع الأخطاء والانحرافات والتلاعب، يتم اقتراح تدقيق محاسبي ومالي تابع إلى الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق في هذه المؤسسة .

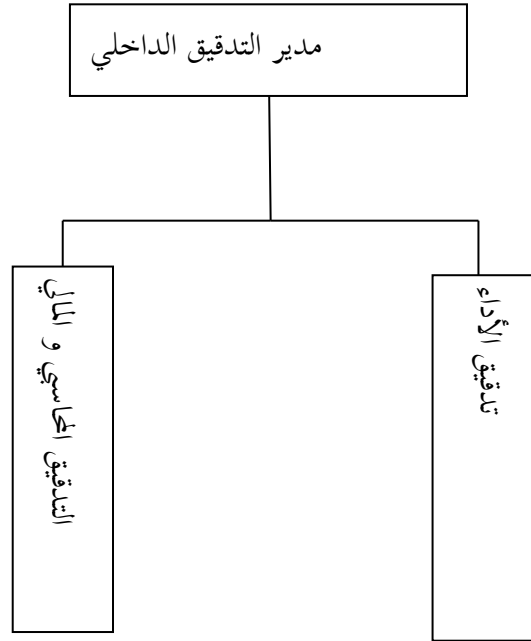
أولا : مهمة التدقيق المحاسبي و المالي

يقوم المدقق المحاسبي والمالي بفحص مصداقية وصحة وشرعية وعدالة المعلومات المحاسبية والمالية وفقا لمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والوسائل والأساليب المستخدمة لتحديد قياس وتصنيف ونشر هذه المعلومات .

ثانيا : الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي

يوضح الشكل الموالي التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي :

الشكل رقم (04) : الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي و المالي



المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم، 20-05-2015.

ثالثا : تنظيم العمل

- ❖ التأكد من التسجيل المحاسبي وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما.
- ❖ التأكد من التسجيل الصحيح لجميع العمليات لكل دورة محاسبية.
- ❖ التأكد من صحة وتوزيع الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالدورات المحاسبية الأخرى.
- ❖ دراسة سبل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها.
- ❖ التأكد من الاستخدام الكفاء والاقتصادي للموارد.
- ❖ تحديد الأخطاء والغش.
- ❖ التحقق من تنظيم الأوضاع المالية في إطار الجوانب المالية والمحاسبية والاقتصادية.
- ❖ فحص العمليات والبرامج من أجل التأكد من أن النتائج متناسقة مع الأهداف المسطرة لها.
- ❖ إعداد التقرير في الوقت المحدد وفقا للمعايير المقبولة عموما.

رابعا: المسؤوليات

- ❖ تنفيذ جميع المهام الموكلة إليه من طرف مدير التدقيق.
- ❖ احترام البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي على كدار العام.

❖ المحافظة على الوسائل الموضوعة تحت تصرفه.

❖ احترام قواعد السلوك وفقا لأخلاقية المهنة.

خامسا: علاقة المدقق المحاسبي والمالي مع الهياكل الأخرى

❖ تقديم التقارير إلى مدير التدقيق الداخلي.

❖ يعمل بالتنسيق و التعاون مع هياكل المؤسسة من أجل تطوير و تحسين العمل.

سادسا : مؤهلات المدقق المحاسبي و المالي

❖ التعليم العام : شهادة جامعية في المحاسبة والمالية.

❖ التكوين المهني : التدقيق المحاسبي والمالي، معايير IAS/IFRS.

❖ الخبرة المهنية : الحد الأدنى 5 سنوات في المحاسبة والمالية.

سابعاً : شروط العمل

❖ المهارات البدنية : حدة البصر والسمع ، وحالة بدنية جيدة.

❖ المهارات العقلية : العمل الجاد، القدرة على الاتصال والتنظيم، الفكر التحليلي والتركيب.

ثامنا : مقاييس التقييم

❖ الانتهاء من مهام التدقيق المحاسبي والمالي في الوقت المناسب.

❖ تقديم توصيات بناءة.

❖ الامتثال للقوانين وأخلاقيات المهنة.

المطلب الثالث : دعم خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق الأداء

نظرا لتعدد الأنشطة والوظائف في المؤسسة ميناء مستغانم، ومن أجل فحص وتقييم جودة أداء تنفيذ

المسؤوليات المرتبطة بوظائف هذه المؤسسة، يتم اقتراح وظيفة تدقيق الأداء تابعة للهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق

الداخلي.

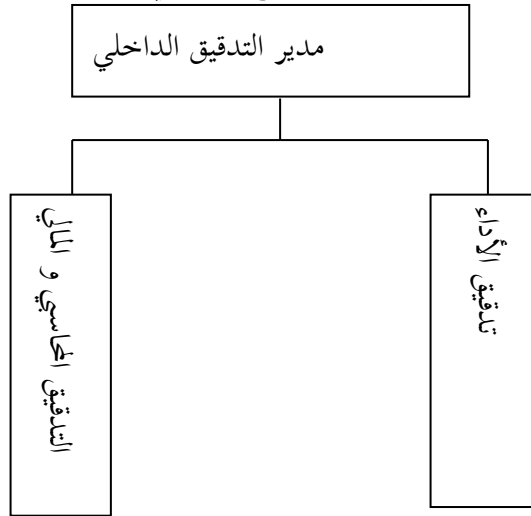
أولاً : مهمة مدقق الأداء

يقوم مدقق الأداء بفحص وتقييم أنشطة المؤسسة من أجل المساعدة في القيام بالمسؤوليات على أحسن وجه، وكشف القصور أو الضعف أو الأخطاء التي قد تحدث، واقتراح الخطوات لتصحيحها لمساعدة الإدارة في أداء مسؤولياتها بكفاءة وفاعلية .

ثانياً : الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء

يوضح الشكل الموالي الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء :

الشكل رقم (05) : الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء



المصدر : خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم، 20-05-2015.

ثالثاً : تنظيم العمل

❖ فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وفقاً للسياسات الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح.

❖ التحقق من أن السياسات والإجراءات تتناسب مع :

● معايير الأداء.

● الاستخدام الكفء والاقتصادي للموارد.

● تحقيق الأهداف المسطرة.

❖ اكتشاف نقاط القوة والضعف من النظم الفرعية وإجراءات العمليات وتحديد أسبابها، وتقييم نتائجها، وتقديم اقتراحات أو توصيات لتصحيحها.

❖ تقييم درجة تنظيم البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات داخل المؤسسة من خلال ضمان الفصل مع المسؤولين التالية :

- التحليل و البرمجة.
- إدخال البيانات.
- مراقبة البيانات.
- الحفاظ و تخزين البيانات.

❖ تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية لأجهزة الإعلام الآلي عن طريق التحقق من النقاط التالية :

- إنشاء وثائق كاملة لجميع البرامج.
- تغيير البرامج خاضع لفحص وإذن.
- إنشاء وصيانة أدلة كاملة من العمليات لتوجيه العمال وغيرهم من المشاركين في هذا النظام
- ❖ بعد الانتهاء من كل عملية تدقيق، يقوم مدقق الأداء بتقديم تقريره إلى مدير التدقيق الداخلي.

رابعا : المسؤولين

- ❖ تنفيذ جميع المهام الموكلة إليه من طرف مدير التدقيق الداخلي.
- ❖ احترام البرنامج السنوي على مدار العام.
- ❖ توفر السرعة القصوى والاجتهاد في أداء مهامه.
- ❖ المحافظة على الوسائل الموضوعة تحت تصرفه.
- ❖ احترام قواعد السلوك وفقا لأخلاقية المهنة.

خامسا : علاقة مدقق الأداء مع الهياكل الأخرى

❖ تقديم التقارير إلى مدير التدقيق الداخلي، وإعلامه بكل الصعوبات التي واجهها، مع تقديم اقتراحات من أجل التطوير.

❖ يعمل بالتنسيق والتعاون مع هياكل المؤسسة من أجل تطوير وتحسين العمل .

سادسا : مؤهلات مدقق الأداء

- ❖ التعليم العام : مهندس دولة في الإعلام الآلي، ونظام المعلومات والشبكات .
- ❖ التكوين المهني : التدقيق الداخلي، مناجمت، تسيير وإدارة قواعد البيانات.

سابعاً : شروط العمل

- ❖ المهارات البدنية : حدة البصر والسمع ، حالة بدنية جيدة.
- ❖ المهارات العقلية : العمل الجاد، القدرة على الاتصال والتنظيم، الفكر التحليلي والتركيب.

ثامناً : مقاييس التقييم

- ❖ الانتهاء من مهام تدقيق الأداء في الوقت المناسب.
- ❖ تقديم توصيات بناءة.
- ❖ الامتثال للقوانين وأخلاقيات المهنة.

المبحث الثالث : تقرير مدقق الداخلي و أثره على الوضعية المالية لمؤسسة ميناء مستغانم

من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم ولإلمام بموضوع البحث تم على الاعتماد على تقرير مدقق الداخلي كأداة لتقييم وضعية المالية للمؤسسة من خلال إعطاء مجموعة من التوصيات والاقتراحات التي من شأنها تحسين وترشيد أداء المؤسسة.

المطلب الأول :تشخيص وضعية مديرية تسيير الموارد البشرية من طرف مدقق الداخلي

تتمثل مهام مديرية تسيير الموارد البشرية على مستوى ميناء مستغانم في:

- ❖ وضع سياسات فيما يخص تسيير الموارد البشرية
 - ❖ ربط وتحريك مختلف هياكل التسيير الموارد البشرية.
 - ❖ تطوير وتكييف مختلف أنظمة التسيير الإدارية للفرد.
 - ❖ تقييم تكوين المتربصين.
 - ❖ تسيير الوسائل وممتلكات المؤسسة.
 - ❖ القيام بمختلف التعديلات والتكاملات الخاصة بالمعاهدات المحاسبية والنظام الداخلي.
 - ❖ وضع لوحة القيادة.
 - ❖ القيام بوضع الميزانيات السنوية والشهرية عن طريق الأجور، تحركات العمال، حوادث المرور، التكوين، علاقات العمال.
 - ❖ وضع خطة سنوية للميزانية التقديرية.
- إن الوضعية المالية على مستوى المؤسسة تتصف بعدد معين من النقائص، والتي تتخلص في النقاط التالية:

- ❖ المنظمة: المخططات التنظيمية قد تم وضعها من طرف الهياكل الخاصة بالمؤسسة بعيدة عن كل الاستراتيجية التي تجيب أهداف المؤسسة، ففي حالة مصلحة الوسائل العامة نجد بصفة عامة مصالح التسويق وتسيير المخزونات تابعون لإدارة الموارد البشرية، وهذا يوجد في كل إدارات المؤسسات الاقتصادية كما توجد حالات أخرى تؤكد لنا هذه الوضعية:
- هيكل التكوين فيما يخص التسلسل العمودي لإدارة التوظيف (من العامل إلى رئيس مصلحة إلى مدير) يبقى غير واضح.

- الخلية الإعلامية مرتبطة بإدارة المالية والمحاسبة لا تتركز على أي منطقتين من المهام المتعلقة بكلتا المصطلحتين، وهذا يوضح غياب المخطط المعلوماتي في المؤسسة.
 - خلية المنازعات القانونية لا تقوم بأكملها واجبتها اتجاه المؤسسة.
 - من جهة أخرى الهيكل التنظيمي لا يعتبر كأداة ديناميكية للمنظمة.
 - أغلب المصالح متكونة من تطبيق المهام الإدارية الروتينية للعمال والوسائل.
- ❖ عدم وجود إجراءات التوظيف: التوظيف مصادق عليه في مارس 1995 الذي لم يصحح أو يراجع من وقتها، حيث أن المؤسسة لا ترتب إجراءات التوظيف بطريقة دقيقة وواضحة.
- ❖ نقص في ضبط فرق النقل والتفريغ: عمليات النقل و التفريغ هي من أكثر عمليات المكلفة في عمليات الميناء البحرية والأكثر تعقيدا في البرمجة التنظيم، المراقبة من أجل متابعة النقل البحري و رفع المردودية البحرية لهذا من المهم مباشرة في محاولات توقيف فريق لنقل وتفريغ وتعين المقومات للعمليات المقررة للعناصر التي تركبها طبيعة البضاعة المنقولة أو المفرغة وطبيعة تجهيزها، إمكانية العتاد المستعمل وشروط العمل.
- ❖ نقص تهيئة الكشف: المؤسسة يجب دائما أن تضع كشف تحسبا للأشخاص واليد العاملة التي تلائم متطلبات المنصب وزيادة التأكد من التقدم التكنولوجي في العمل.
- ❖ التكوين موجود كهيكلي وليس كعمل: النشاطات الأساسية مرتبطة بالدراسات على حسب الاحتياج بالنظر إلى منصب العمل أو الدراسات الخاصة بالاحتياجات بالنظر إلى هيئة ذاتية، حيث أن التحليل المتلقي لهذين الاثنين أن التقييم الأداء لا يتوفر على الجانب البشري مع أنه يوجد تعاقد يتضمن 17 بندا للتكوين الذاتي.
- التكوين له أهمية أساسية داخل العمل البحري بما فيه النقل والتفريغ والمشكل أنه العامل يتكون داخل مكان عمله وأثناء قيامه بالعمل والنتائج المترتبة عليها هي:
- العمل الخاطئ والخطير.
 - الاستعمال الخاطئ للمعدات والسيئ.
 - الإصابات المتكررة.
 - الخسائر الكبيرة والمتكررة في البضاعة والمركبات.

المؤسسة يجب أن توفر تكوين مهما وشاملا لعمالها في المجال البحري لتفادي الخسائر البشرية والمادية ليس المهم كم يكلف التكوين ولكن كيف يمكن أن يقوم برفع المردودية من أجل إنتاج أحسن للمؤسسة، في نفس الوقت على المؤسسة أن تضع أشخاص كفيين لمتابعة العمال تحت التكوين لتطوير مهاراتهم وكذلك تكوين وتأطير فريق من العمال المؤهلين بمعلومات متفحة خاصة بالمهمات والعمليات التي يكلفون بها.

❖ نظام المعلومات ومؤشرات التسيير والمراقبة الداخلية: يتأكد من:

- غياب جدول لوحة القيادة في وظيفة الموارد البشرية.
- غياب نظام المعلومات الموارد البشرية مسبب لغياب الانعكاسات على نوع وطبيعة المعلومات المتلقاة وخاصة التموين.
- غياب نظام المكون مادة التسيير الإداري الذاتي يقود إلى نظام غير كفي للمراقبة الداخلية.

❖ المعالجة الموضوعية بالطريقة العلمية للهيكلية: الهيكل لا يترتب على نظام مادة التسيير الإداري

للأشخاص ما عدا الرواتب تأخذ بعين الاعتبار ووجود تطبيق ألي بسيط مكمل بجزئية كبيرة جدا لمعالجة اليدوية والمعلومات الموجودة ليس لها أرشيف في الذاكرة الإضافية.

المطلب الثاني : تقرير مدقق الداخلي لمؤسسة ميناء مستغانم

من خلال الخمس سنوات الأخيرة مدقق حسابات قام بالمهام التالية:

1- تدقيق نقل وتوزيع البضائع: الهدف من هذا التدقيق هو التأكد من:

❖ برمجة عمليات المعالجة والتأسيس.

❖ كل معاملات النقل مرخصة وفقا للتسعيرة المعمول بها.

❖ طبيعة الإحصائيات مرتبطة بأداء ميناء.

❖ المؤشرات الرئيسية لأداء الميناء محسوبة.

1-2- نقاط الضعف الأساسية المعروفة:

❖ الوثائق المحصل عليها تحتوي على فواتير مختلف القروض الممونة من طرف المؤسسة وتحتوي في بعض

المرات على زوائد نواقص ومعلومات خاطئة ولا تحمل دائما على تأشيرة.

❖ عمال التفريغ يتوقفون عن العمل نظرا لنقص التكوين في المجال بسند مكتوب من أجل أفضل مردود.

❖ عدم وجود دراسات معمقة لمناصب العمل و التكوينات للأشخاص المعنيين داخل مجال العمل المينائي شحن و تفريغ.

❖ المؤشرات المحسوبة من طرف المؤسسة ليست مستعملة بكيفية منتظمة وبعض المؤشرات المهمة ليست محسوبة.

❖ وتيرة التفريغ الموجودة في برنامج المحاسبة PRI/PRS الذي يعود تاريخها إلى سنة 1995 ولم يتم النظر فيها أو تجديدها منذ ذلك الوقت.

3-1- المقترحات و التوصيات:

3-1-1- إعداد إجراءات التسيير تحتوي على النقاط التالية:

❖ التنسيق بين الأهداف العملية والإجراءات المكتوبة.

❖ الرسوم التخطيطية ووصف المهمات.

❖ طبيعة المعلومات الواردة وتنسيقها.

❖ النقاط المفتاحية للمراقبة الداخلية، العمليات والإجراءات.

❖ العلاقة مع مختلف الوظائف الأخرى المتعلقة بالتخصص.

3-1-2- إنشاء وصيانة وسائل المعلومات : لأسباب التسيير وقواعد التنظيم، من المهم جدا بالتعريف بطريقة واضحة ودقيقة، طبيعة وشكل حركة وسائل التوثيق المرافقة لعمليات والإجراءات المرفئية في إطار إجراءات التسيير.

3-1-3- إنشاء وتيرات للتفريغ: لهذه التيرات فاتورة مفتاحية للكفاءة والتنافسية للمؤسسة وذلك من خلال أثر سعر المناولة من طرف التجار والمتعاملين.

2- تدقيق لمقاولة الشحن و التفريغ: الهدف من هذا التدقيق هو التأكد من:

❖ مناطق تخزين السلع والتخزين بطريقة جيدا بالنسبة للتجار ومحترمة لقواعد والأمن للمحتويات لكل نوع من السلع.

❖ سيولة للتسعيرة للتجار مضمونة.

❖ كل التجار الداخليين أو الخارجيين يخضعون للتسجيل والتعريف.

- ❖ كل عروض المستعملين لديهم فاتورة.
- 2-1- نقاط الضعف الرئيسية المعروفة:
- ❖ الطريقة الخاصة لتنفيذ عملية الشحن و التفريغ ليست لها منهج لكتابة الإجراءات.
- ❖ ضعف في دراسة مناصب الشغل.
- ❖ لحساب قياسات استعمال مناطق الشحن والتفريغ يلحظ نقص في مصادر على مؤشرات.
- 2-3- المقترحات و التوصيات:
- ❖ إعداد إجراءات التسيير في إطار نهج شامل ومتكامل.
- ❖ إنشاء وحفظ الناقلات المعلوماتية في إطار إعداد إجراءات التسيير، لأنه من أهمية التوضيح بطريقة دقيقة وواضحة، طبيعة وشكل حركة وسائل التوثيق المرافقة لعمليات والإجراءات المرفئية.
- 3- تدقيق وظيفة الرفع: الهدف من هذه المهمة هو ضمان:
- ❖ تحقيق الذمة الجيدة للطلب.
- ❖ توفر وتسيير عقلاني للوسائل المادية والبشرية.
- ❖ تأكيد وتوثيق الفاتورة وفق التعريف المتفق عليها.
- 3-1- نقاط الضعف الرئيسية:
- ❖ الفواتير الموحدة المتعلقة بالأجهزة لا تحمل دائما المعلومات المرفقة بالملف الموضوع وتحمل أحيانا زوائد.
- ❖ لحساب الوقت الحقيقي الذي تعمل فيه عادة ما لا يوجد حساب دقيق لذلك.
- ❖ شراء معدات جديدة أو وسائل خاصة لا تخضع لدراسة تكنو اقتصادية.
- ❖ عدم توافر مقياس مدى توافر وصلاحية الأجهزة، وعدم الأخذ بعين الاعتبار الوقت وفئات الآلات المستغلة.
- 3-2- المقترحات و التوصيات:
- ❖ يستحسن مراقبة وضمان حالات الفواتير لأجهزة المستأجرة أن تحمل مجموعة معلومات من خلال الملف الموضوع لها وعدم حملها زوائد.
- ❖ لحساب الوقت الحقيقي الذي تعمل فيه الأجهزة المعنية ينبغي حسابه من خلال وضع معدل استعمال الأجهزة.

4- تدقيق وظيفة استغلال في مجال المرفأ العام (مهمة محققة في 2009):

4-1- نقاط الضعف الرئيسية:

- ❖ نقص في متابعة الإمتيازات المرفئية الممنوحة والمعروفة والمتعلقة باحترام مهلة تحقيقها.
- ❖ في المخطط التنظيمي للمؤسسة الهياكل المحملة تتبع مجالات خاصة غير معمول بها.
- ❖ نقص في كمية المعلومات.

4-2- المقترحات و التوصيات:

- ❖ يستحسن تعزيز و تنشيط الهياكل المحملة في المجال العام ووضع تطبيقات خاصة وتحديد بدقة ووضوح طبيعة المهمات في إطار تحليل عام لمناصب الشغل.
- ❖ من الضروري مراقبة ومتابعة دقيقة لحالات التقدم لتحقيق إمتيازات مرفئية.
- ❖ المؤسسة عليها مراقبة وستأكد الأشخاص المعنيين.

المطلب الثالث : تقييم الأداء المالي عن طريق التحليل المالي

عند تحليل المركز المالي للمؤسسة وعند تقييم الأداء فيها يمكن استخدام العديد من النسب والمعايير المختلفة، لكن هناك أكثر من طريقة لاستخدام هذه النسب في تحليل عمليات وأنشطة المؤسسة.

أولا : التحليل المالي بواسطة التوازنات المالية

تستعمل هذه التقنية ثلاثة عناصر أساسية وهي كالتالي :

1-1- رأس مال العامل **FR**: يكون رأس مال العامل موجب أي يجب على المؤسسة أن تتوفر على

هامش الأمان، و ذلك لمقابلة الصعوبات المفاجئة التي تتعرض لها، و تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رأس مال العامل} = \text{الأموال الدائمة} (580+2106) - \text{الأصول الثابتة} (1220) = 1467.$$

1-2- احتياجات رأس مال العامل **BFR**: و هو الفائض الناتج عن استخدامات الدورة بعد موارد

الدورة التي حان موعد استحقاقها تحسب بالعلاقة التالية

$$(\text{قيمة الاستغلال} 24 + \text{قيمة البيعية} 1397) - \text{ديون قصيرة أجل} (434) = 987.$$

1-3- الخزينة **TR**: وجود فائض خزينة المؤسسة موجبة و بقيم كبيرة فإن يعاب على المؤسسة بأنها لا

تستثمر أموالها بل تفضل تجميدها في شكل سيولة متاحة، و تحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{رأس مال العامل} (1467) - \text{احتياجات رأس مال العامل} (987) = 479.$$

ثانيا : التحليل بواسطة النسب المالية

التقنية الثانية المستعملة والتي يستعين بها المقيم و المحلل المالي في ربط القيم المالية ودراستها و تحليل نتائجها واتخاذ القرارات اللازمة.

1- نسب التسيير: يجب على المؤسسة أن تحقق دوما إنتاجا اقتصاديا أكبر من مصاريف مستخدميها وهذا حتى تتمكن من تغطية باقي المصاريف، والجدول التالي يوضح كيفية حسابها:

جدول رقم (05): نسب التسيير

N-1	N	الصيغة	النسب
22 يوم	19 يوم	تمويلات العملاء *360/رقم الأعمال خارج الرسم	1- النسب ائتمان العملاء
0.40	0.38	تكاليف الموظفين / رقم الأعمال خارج الرسم	2- نسبة تكاليف الموظفين
0.42	0.41	تكاليف الموظفين / القيمة المضافة	3- نسبة كفاءة العمل

المصدر : خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم، 20-05-2015.

❖ نسبة ائتمان العملاء : سجلت فترة تحصيل العملاء تحسن بفارق 3 أيام.

❖ تكاليف الموظفين : تطور رقم الأعمال يبرر الحفاظ على المستوى بالرغم من زيادة تكاليف الموظفين.

2- نسبة كفاءة العمل : هناك علاقة عكسية بين كفاءة العمل والنسبة، حيث تزداد فعالية اليد العاملة مع تناقص هذه النسبة ، وتتناقص مع تزايد هذه النسبة، فيجب على المؤسسة أن تحقق دوما إنتاجا اقتصاديا أكبر من مصاريف مستخدميها ، وهذا حتى تتمكن من تغطية باقي المصاريف

3- نسب السيولة : تستخدم نسب السيولة كأدوات لتقييم المركز الائتماني والذي يعبر عادة عن مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، والجدول التالي يوضح كيفية حسابها:

الجدول رقم (06): نسب السيولة

N-1	N	الصيغة	النسب
3.51	4.71	الأصول المتداولة / ديون قصيرة أجل	1- نسبة السيولة العامة
3.53	4.65	قيم قابلة للتحصيل + قيم الجاهزة/ديون قصيرة الأجل	2- نسبة السيولة المختصرة
3.24	4.41	قيم الجاهزة /ديون قصيرة أجل	3- نسبة السيولة الجاهزة

المصدر : خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم، 20-05-2015.

❖ **نسبة السيولة العامة:** تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها في المدى القصير عن طريق أصولها المتداولة وتعتبر هذه النسبة عن توفر هامش الأمان في حالة ما إذا كانت أكبر من 1 وهن المؤسسة في حالة جيدة باعتبار أن النسبة أكبر من 1.

❖ **نسبة السيولة المختصرة :** تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة في تسديد التزاماتها المستحقة في المدى القصير عن طريق القيم القابلة للتحصيل والقيم الجاهزة.

❖ **نسبة السيولة الجاهزة:** تقيس مدى تغطية لالتزاماتها القصيرة الأجل بالقيم الجاهزة فقط.

4- **نسب الهيكل المالي:** هي نسب تهدف للحكم على الحالة المالية للمؤسسة وذلك انطلاقا من تقسيم الميزانية، والجدول يوضح كيفية حسابها:

الجدول رقم (07): نسب الهيكل المالي

N-1	N	الصيغة	النسب
1.45	1.73	الأموال الدائمة / أصول ثابتة	1- النسب التمويل الدائم
1.82	2.08	رأس مال الخاص/مجموع الديون	2- نسب الاستقلالية المالية
0.54	0.53	ديون متوسطة وطويلة أجل / أموال دائمة	3- نسب على مستوى الديون
0.76	0.78	أموال الخاصة /أموال الدائمة	4- نسب الاستقلال المالي
0.36	0.51	مجموع الديون / مجموع الأصول	5- نسبة الديون

المصدر : خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم، 20-05-2015.

- ❖ قيمة هذه النسبة أكبر من 1 فهذا يدل على أن رأس مال العامل للمؤسسة موجب أي أنها تملك هامش أمان لتمويل أصولها المتداولة.
 - ❖ زيادة نسبة الاستقلالية المالية تؤكد على أن هناك تغطية مضاعفة لإجمالي للديون.
 - ❖ زيادة طفيفة مقارنة بالعام الماضي تشير إلى أنها أقل من 1 لكنها مازالت النتيجة مرضية بالنسبة للمؤسسة.
 - ❖ أكثر من 0.50 هذه النسبة لا تزال مرضية بالنسبة للمؤسسة.
 - ❖ بالرغم من أن نسبة 42% قيمة ثابتة وقابلة للتحقيق، هذه النسبة وصلت إلى زيادة بـ 15 نقطة على مستوى الديون مقارنة بالعام N-1.
- 5- نسب المردودية (الربحية): مع صعوبة حصول المؤسسة على التمويل وتفاقم الأزمة الاقتصادية، فإنه من واجب المؤسسة أن توفر فوائض نقدية من أجل تمويل احتياجاتها فالمردودية تعد بعدا في المؤسسة تمثل هدف للمؤسسة والمؤشر على كفاءتها، وضامن لاستمرارية للمؤسسة.
- والجدول التالي يوضح كيفية حسابها:

الجدول رقم (08): نسب المردودية

النسب	الصيغة	N	N-1
1- نسب الربحية الاقتصادية	نتيجة الصافية / مجموع الأصول	0.18	0.12
2- نسب الربحية المالية	نتيجة الصافية / الأموال الخاصة	0.26	0.19
3- نسب الربحية التجارية	نتيجة الصافية / رقم الأعمال الصافية	0.31	0.29

المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم، 20-05-2015.

- ❖ نسب الربحية الاقتصادية والمالية والتجارية الصافية تسجل تغير إيجابي متوسط بـ 6% هذا التقدم يبرر تحسن في النتيجة الصافية.

خلاصة:

للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في مؤسسة ميناء مستغانم لما يلعبه من دور مهم في تحقيق وتحسين فعالية أداء للمؤسسة، واعتباره وسيلة وقائية ونظام معلوماتي يساعد على ترشيد قرارات وذلك من خلال عمليات التدقيق الداخلي التي يقوم بها المدقق في تقدمه لتقرير المتضمن المعلومات موثقة وذات مصداقية بتدارك النقائص الموجودة على مستوى الإجراءات المعمول بها في المؤسسة وتقوم الإدارة العامة بتعديلها، والعمل على تطوير الأداء باستمرار بما يتماشى والأهداف المراد تحقيقها .

تعتبر عملية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم محدودة و هذا راجع إلى :

- ❖ وجود مدقق داخلي واحد مسؤول على عملية التدقيق ، وهذا يؤدي إلى قصور في الأداء، خاصة أن حجم مؤسسة ميناء مستغانم كبير ومتعدد النشاطات .
- ❖ لا يوجد إجراءات تسيير مكتوبة تساعد المدقق في القيام بمهامه .

مما سبق يتضح أن خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بحاجة إلى مدقق محاسبي ومالي، ومدقق الأداء، لتغطي أكبر حجم ممكن من عمليات التدقيق على مدار السنة، وبالتالي الحصول على قدر ممكن من المعلومات بالاعتماد على التدقيق الداخلي والتدقيق المحاسبي والمالي وتدقيق الأداء مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها و المحافظة عليها مما يسمح لها بالبقاء و الاستمرارية.

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية والاجتماعية، وخاصة الاقتصادية التي شهدتها خلال القرن الماضي، فكانت لهذه التحولات أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات، والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بعد الأزمة المالية التي شهدتها العالم في أواخر العشرينات من القرن التاسع عشر.

فهذا التطور الاقتصادي مس حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تمنح لمؤسساتها أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام الرقابة الداخلية فعال كفيل لحماية هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير، حيث تكمن أهمية الرقابة الداخلية في أداة تقييم مستوى أداء المؤسسة وتحقق من أن العمل قد تم طبقا للسياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة من قبلها سعيا منها إلى زيادة كفاءة العمليات المؤسسة المختلفة، فنظام الرقابة الداخلية يعتمد على تنظيم جيد وتقييم بناء لمختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية وأدوات رقابية ملائمة، ومن بين الأدوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية أداة التدقيق الداخلي باعتباره خدمة وقائية وإنشائية للإدارة، حيث يتأكد من مدى وجود حماية كافية لأصول المؤسسة وضمان دقة المعلومات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة في المؤسسة خاصة الجانب المالي والمحاسبي.

تعتمد المؤسسة الاقتصادية على التدقيق المحاسبي الداخلي من أجل اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة التي تضمن لها الاستمرارية والحفاظة على كيانها وزيادة في رأس المال ، لهذا يحض التدقيق المحاسبي الداخلي مكانة هامة وبالغة في المؤسسة من خلال تفعيل الأداء المحاسبي وبدوره الفعال في ترشيد أداء المؤسسة عن طريق الخدمات المقدمة من طرف المدقق التي يدرجها على شكل تقرير مع إعطاء الاقتراحات والتوصيات التي تعتمد عليها المؤسسة لتقييم الأداء نحو اتخاذ قرارات صحيحة .

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات وأفاق البحث.

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

- ❖ التدقيق المحاسبي هو الفحص الانتقادي لمعلومات المؤسسة التي يتم تنفيذها من طرف شخص مهني مستقل بغية إعطاء رأي محايد على مصداقية القوائم المالية واحترام المعايير، ثم توصيل نتائج إلى الأطراف المعنية.
- ❖ يساهم المدقق المحاسبي بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار في المؤسسة من خلال تقريره المتضمن كل الاقتراحات والتوصيات حول وضعية المؤسسة.
- ❖ من بين مكونات نظام الرقابة الداخلية بيئة وأنشطة الرقابة وكذلك المعلومات والمراقبة، تقييم المخاطر التي تساعد في تقييم نظام الرقابة من خلال ما توفره من معلومات بشكل أفضل وأسرع.
- ❖ يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة للتقييم حيث يعتمد مدقق الحسابات على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية وعلى أثرها يقرر المدقق مدى الاعتماد على النظام وملاءمته في تحقيق الدقة الحاسبية للبيانات. أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:
- ❖ تهدف المؤسسة من خلال قيامها بعملية تقييم الأداء إلى التحقق من الاستخدام الأمثل لمواردها المختلفة هذا من جهة ومن جهة أخرى تتأكد من مدى تحقق الأهداف التي سطرتهما أي أنها تتأكد من مدى تحقيقها للكفاءة و الفعالية معا.
- ❖ يهدف التدقيق المحاسبي إلى تحقيق أهداف المؤسسة والعمل على تطوير وتحسين الأداء وترشيده نحو اتخاذ القرارات المناسبة.
- ❖ تحدد عملية تقييم الأداء بكونها عملية مرشدة للنشاطات لتقدير ما إذا كانت الوحدات الإدارية أو المؤسسات نفسها تحصل على مواردها وتنتفع منها بفاعلية وكفاءة في سبيل تحقيق أهدافها.
- ❖ لا يمكن أن تكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا ما كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها وبالتأكيد فإنها لت تتمكن من تحقيق أهدافها.
- ❖ يهدف تقييم الأداء إلى تحديد نقاط القوة والضعف، والعمل على التغلب على هذه الأخيرة هذا من جهة ومن جهة أخرى اتخاذ القرارات اللازمة على ضوء النتائج المتحصل عليها.

- ❖ يهدف تقييم الأداء كذلك على التعرف على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الاستمرار والبقاء في السوق.
- ❖ يدعم التدقيق الداخلي سلامة ومثانة نظام الرقابة الداخلية، باعتبار أن التدقيق الداخلي هو أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية الذي يعتمد عليه في تقييم هذا النظام وكذلك من خلال تقوم فعالية وكفاية نظام الرقابة.
- ❖ أما النتائج المتحصل عليها على مستوى دراسة ميدانية مؤسسة ميناء مستغانم:
- ❖ يحضى التدقيق الداخلي على مكانة بالغة وأهمية ودور كبير من خلال الخدمات التي يقدمها لخدمة المؤسسة .
- ❖ فعالية تقرير مدقق الداخلي بضغط على إدارة المؤسسة لتحسين المردودية وترشيد أدائها من خلال تحقيق الأهداف.
- ❖ أثر التدقيق المحاسبي الداخلي على المؤسسة الاقتصادية من خلال الاقتراحات المقدمة من طرف المدقق الداخلي والتي كان لها أثر إيجابي من الناحية المالية .
- ❖ يساهم التدقيق المحاسبي في ترشيد أداء المؤسسة من خلال تدقيق القوائم المالية التي تعد وسيلة لتقييم الأداء، ودور التدقيق المحاسبي الداخلي في تحقيق فعالية أداء بما يقدمه من خدمات التي تساعد المؤسسة في بلوغ أهداف المؤسسة.
- ❖ وجود مدقق داخلي واحد مسؤول على عملية التدقيق، وهذا يؤدي إلى قصور في الأداء خاصة أن حجم مؤسسة ميناء مستغانم كبير ومتعدد النشاطات.
- ❖ لا يوجد إجراءات تسيير مكتوبة تساعد المدقق الداخلي على مستوى مؤسسة ميناء القيام بمهامه على أكمل وجه.
- ❖ تقرير مدقق الداخلي يعتبر أداة ضغط لتفعيل أداء المؤسسة من خلال اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ، منح التوصيات والاقتراحات التي تعتمد عليها المؤسسة لتصحيح الانحرافات وبالتالي تحسين أدائها.

تقديم التوصيات:

- ❖ الاهتمام بوظيفة التدقيق المحاسبي من خلال تطبيق الإجراءات بدقة والتأكد من احترام المعايير والشروط والقواعد التي تنظم هذه الوظيفة.
- ❖ توفير إجراءات تسيير تساعد المدقق على القيام بمهامه بكل كفاءة وفعالية في المؤسسة الاقتصادية.
- ❖ توعية عمال المؤسسة الاقتصادية بمغزى عملية التدقيق حتى يتم التجاوب بين العمال والمدقق.
- ❖ مسايرة التطورات المرتبطة بهذه الوظيفة عن طريق تكوين المدققين بما يتناسب مع التطور في مجال أهداف ومسؤوليات المدقق المحاسبي الداخلي.

أفاق البحث :

تم التطرق في هذا البحث إلى دور التدقيق المحاسبي في ترشيد أداء المؤسسات، وتتمثل أفاق البحث في توضيح جودة التدقيق المحاسبي وأثرها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، باعتبار الدور المهم والفعال للتدقيق المحاسبي في تطوير وترشيد قرارات المؤسسة ومكانته الهامة في المؤسسة الاقتصادية.



قائمة المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية :

1- الكتب:

- 1- إبراهيم الخلوف الملكاوي، "إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، دار الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، جلال للطباعة، دون ذكر بلد النشر، 2006.
- 3- أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2005.
- 4- أحمد حلمي جمعة، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- 5- أحمد سيد مصطفى، "إدارة البشر (الأصول و المهارات)"، بدون ذكر دار النشر، مصر، 2002.
- 6- بوتين محمد، "المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 7- التميمي هادي، "مدخل إلى التدقيق الداخلي من الناحية النظرية و العملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006.
- 8- التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، "المراجعة و تدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 9- السوافيري فتح زرق، محمد سمير كامل، محمود مراد مصطفى، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 10- الفيومي محمد محمد، الصبان محمد سمير، "المراجعة بين التنظير و التطبيق"، الدار الجامعية، لبنان، 1990.
- 11- توفيق محمد عبد المحسن، "تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد"، دار الفكر العربي النهضة العربية، 2012-2013.
- 12- توفيق محمد عبد المحسن، "اتجاهات حديثة في التقييم و التميز في الأداء : ستة سيجما و بطاقة القياس المتوازن"، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، مصر، غير مبين سنة النشر.
- 13- حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية"، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999.

- 14- حواس صالح ، "المحاسبة العامة "، غرناطة للنشر و التوزيع ، الجزائر ،2008.
- 15- حامد طلبة محمد أبو هبة ،"أصول المراجعة "، دار زمزم للنشر ، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن،2011.
- 16- غسان فلاح المطارنة ،"تدقيق الحسابات المعاصرة و الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة"، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2006
- 17- خلف عبد الله الوردات ،"التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية "، مؤسسة الوراق النشر و التوزيع ،الطبعة الأولى،عمان،الأردن،2006.
- 18- خالد راغب الخطب،خليل محمد الرفاعي،"الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، دار النشر،عمان،الأردن،2001
- 19- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية"،دار وائل لنشر،الطبعة الثانية،عمان الأردن،2004.
- 20- رضوان حلوة،"تطور الفكر المحاسبي"، دار الثقافة،الطبعة الأولى،عمان،الأردن،2009.
- 21- سرايا محمد السيد ،"أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007.
- 22- سامي محمد الرقاد ، لوي محمد وديان،" تدقيق الحسابات" ، مكتبة المجمع العربي،الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2010.
- 23- الصبان محمد سمير، جمعة إسماعيل إبراهيم، السوافيري و فتح رزق، "الرقابة و المراجعة الداخلية:مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية ، الإسكندرية،مصر ، 1997.
- 24- عبد الله عزت بركات،" التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر الجديدة، القاهرة،2012.
- 25- عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد ناجي درويش، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، دار الجامعية الإسكندرية ،مصر،1997.
- 26- عبد الرحمان بابنات ، ناصر داداي عدون، "التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
- 27- عبد الوهاب نصر علي ، "خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2002.

- 28- غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر"، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2006.
- 29- فريد راغب النجار، "المدير المالي المعاصر: تنمية المهارات المالية و التعامل مع البورصات"، بيت الإدارة للاستشارات و التدريب، القاهرة ، مصر، 2004.
- 30- محمد جاسم الصميدعي ، "استراتيجية التسويق : مدخل كمي و تحليلي"، دار الحامد ، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2000.
- 31- محمود عبد الفتاح رضوان، "تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن"، المجموعة العربية للتدريب و النشر، الطبعة الأولى، القاهرة ، مصر، 2012-2013.
- 32- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، "تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي"، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
- 33- وائل محمد صبيحي ادريس، طاهر محمد منصور الغالي، "أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- 34- يوسف محمد الجربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2008.

2- مذكرات و رسائل جامعية:

- 1- بن دادة أمينة ، "أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في اتخاذ قرارات المؤسسة" ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم، الجزائر، 2012-2013.
- 2- حميشي وسيلة ، "التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية" ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة ، 2013-2014.

3- مجالات علمية:

- 1- عبد المليك مزهودة ، "الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم" ، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر، 2001.

2- سمير كامل محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة البحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008.

4- ملتقيات علمية:

1- سعد بوزاوي، مداخلة بعنوان: الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار النظري، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب تطبيقات و آفاق ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص:10.

2- هوارى سويسي ، بدر الزمان خمقاني، مداخلة بعنوان : نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

5- قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- DICTONARY- Mouned-english-arbic, libraries oriental, beirut,1997.
- 2- BERNAD Martory, Danialcrozet , gestion, des ressources humaines pilotage social et performances punoud ,6e Edition, Paris,2006.
- 3- JACK Fourget, analyse Financière, Edition d'organisation , Paris,2005.
- 4- LOUIS Amellonjean , l'essentiel à connaitre en gestion Financière , maxima, Paris,3^e Edition,2002.
- 5- PIGET Patrick, gestion Financière de l'entreprise, Economisa, Paris, 1998.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01) : جدول أصول الميزانية

6 - FINANCE ET COMPTABILITE

6.1 ANALYSE COMPTABLE

6.1.1 Analyse des comptes du bilan (N, N-1)

Le bilan a été arrêté au 31 décembre 2013 avec un total actif - passif de 3 121 882 400.93 DA.

BILAN ACTIF

Libellé	Note	Brut	Amort /Prov.	Net N	N-1
Actifs non courants					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	(1.1)	270 000,00	195 833.33	74 166.67	129 166.67
Immobilisations corporelles	(1.2)	2 573 638 886.49	1 420 052 039.13	1 148 683 297.94	1 113 190 956.99
Terrains					
Bâtiments		472 354 131,79	125 502 217.61	346 851 914.18	373 766 490.08
Autres immobilisations corporelles		2 101 284 754.70	1 299 453 370.94	801 831 383.76	739 424 466.91
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	(1.3)	-	-	-	-
Immobilisations financières	(1.4)	20 000 000,00	-	20 000 000,00	20 000 000,00
Titres mis en équivalence					
Autres partic. et créances rattachés					
Autres titres immobilisés		20 000 000,00	-	20 000 000,00	20 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courant					
Impôts différés actifs	(1.5)	51 469 244.30		51 469 244.30	33 314 516,84
Total actif non courant	(1)	2 645 378 130.79	1 425 151 421.88	1 220 226 708.91	1 166 634 640.50
Actifs courants					
Stocks et encours	(2.1)	106 784 909.55	81 882 437.48	24 902 472.07	33 472 899.49
Créances et emplois assimilés	(2.2)	175 256 813.77	77 550 591.07	97 706 222.70	113 896 959.74
Clients	(2.2.1)	114 477 998.67	24 385 170.76	90 092 827.91	109 682 813.74
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés	(2.2.2)	60778815.10	53 165 420,31	7 613 394.79	4 214 146,00
Disponibilités et assimilés	(2.3)	1 779 046 997.25		1 779 046 997.25	1 309 234 925,71
Placements et autres actifs financiers courants	(2.3.1)	1300 000 000.00		1300 000 000.00	800 000 000,00
Trésorerie	(2.3.2)	479 046 997.25		479 046 997.25	509 234 925,71
Total actif courant	(2)	2 061 088 720.57	159 433 028.55	1 901 655 692.02	1 456 604 784.94
Total général actif		4 706 466 851.36	1 584 584 450.43	3 121 882 400.93	2 623 239 425,44

ملحق رقم (02): جدول خصوم الميزانية

BILAN PASSIF			
Libellé	Note	Exercice	Exercice précédent
Capitaux propres			
Capital émis	(3.1)	500 000 000,00	500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées (1))	(3.2)	1 053 522 359,97	878 508 574,74
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	(3.3)	553 421 938,07	312 971 477,07
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidant (1)			
Part des minoritaires			
Total capitaux propres I	(3)	2 106 944 298,04	1 691 480 151,81
Passifs non courants			
Emprunts et dettes financières	(4.1)	2 293 463,83	2 293 463,83
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	(4.2)	577 746 441,48	525 753 244,03
Total Passif non courant II	(4)	580 039 905,31	528 046 707,03
Passifs courants			
Fournisseurs	(5.1)	16 266 650,62	17 947 409,59
Impôts	(5.2)	121 547 421,57	116 927 077,62
Autres dettes	(5.3)	297 084 125,39	268 838 078,56
Total passifs courants III	(5)	234 898 197,58	403 712 565,77
Total général passif		3 121 882 400,93	2 623 239 425,44
[1] A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ملحق رقم (03): جدول حساب النتائج

6.1.2 Analyse des comptes de gestion (N, N-1)

COMPTE DE RESULTATS

Libellé	Note	Exercice	Exercice précédent
Chiffre d'affaires		(1 812 101 177,35)	(1 641 135 288,41)
Variation stocks produits finis Production immobilisée Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	(6.1)	(1 812 101 177,35)	(1 641 135 288,41)
Achats consommés	(6.2)	38 596 672,12	35 874 044,31
Services extérieurs et autres consommations	(6.3)	83 220 359,19	39 735 324,64
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		121 817 031,31	75 609 368,95
III. VALEUR AJOUTEE	(6.4)	(1 690 284 146,04)	(1 565 525 919,46)
Charges de personnel	(6.5)	687 554 836,93	654 479 095,62
Impôts, taxes et versements assimilés	(6.6)	42 593 026,01	44 063 671,89
IV. EXCEDENT BRUT	(6.7)	960 136 283,10	866 983 151,95
Autres produits opérationnels	(6.8)	(5 580 708,33)	(2 322 663,78)
Autres charges opérationnels	(6.9)	4 502 843,05	3 864 775,19
Dotations aux amortissements et aux provisions	(6.10)	274 145 387,69	458 175 487,08
Reprises sur pertes de valeur et provisions	(6.11)	(8 078 698,62)	(18 413 405,08)
V. RESULTAT OPERATIONNEL		695 147 459,31	425 678 958,54
Produits financiers	(6.12)	(19 670 834,62)	(15 065 198,05)
Charges financiers	(6.13)	0	0
VI. RESULTAT FINANCIER		(19 670 834,62)	15 065 198,05
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		714 818 293,93	440 744 156,59
Impôts exigibles sur résultat ordinaire	(6.14)	179 551 083,32	127 772 679,52
Impôts différés (Variations) sur résultat ordinaire	(6.15)	- 18 154 727,46	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		(1 845 431 418,92)	(1 676 936 555,32)
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 292 009 480,85	1 363 965 078,25
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		(553 421 938,07)	(312 971 477,07)
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		(553 421 938,07)	(312 971 477,07)
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ملحق رقم (04): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم

