الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د.مولاي الطاهر –سعيدة-

كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في شعبة العلوم المحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق

عنوان المذكرة :

دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة بمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة -

من اعداد الطالبة :

- تناح سارة

تحت اشراف الاستاذ :

- مسكين الحاج

أعضاء لجنة المناقشة :

الاستاذ.....رئيسا

الاستاذ : مسكين الحاج مشرفا

الأستاذ.يزيد .مناقشا

الاستاذ :هاشمي الطيب ممتحنا

السنة الجامعية 2019م-2020م

الإهداء

الحمد لله عظيم فضله وكثير عطائه ،والصلاة والسلام على اشرف خلقه سيدنا

محمد وعلى اصحابه أجمعين .

الى من علمني العطاء بدون انتظار... الى من احمل اسمه بكل افتخار ،الى من مهد لي طريق العلم

والأيمان الى القلب الكبير " والدي العزيز "

الى بسمة الحياة وسر الوجود ،اليك يا فرحة وقرة عيني "والدتي الحبية "

الى من كانوا الشموع التي تضيء حياتي الى اخوتي : ايمان ،زينب ،احلام ،سندس ، محمد زكريا

شكر والعرفان

بعد الحمد والشكر لله تعالى الذي وفقنا لإعداد هذا العمل ،لا يسعنا إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والاحترام وخالص التقدير :

الى الاستاذ الفاضل الذي أشرف على إنجاز هذا العمل ، وعلى تواضعه ومساندته وتقديمه للنصح والتوجيه ،

الدكتور : مسكين الحاج .

دون أن ننسى شكر الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة .

كما أدين بالشكر الى موظفي مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة .

وأخيرا لا يفوتني تقديم شكري الى كل من ساعدني من قريب او من بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع

والله لي التوفيق والنجاح .

.....شكر

الملخص

عرف التدقيق المحاسبي خلال السنوات الاخيرة تطورا كبيرا فلم يعد تلك العمليةالمحدودة التي تقتصر على القوائم المالية،بل وصل الى ابعد من ذلك حيث اصبح اليوم وظيفة لا يستغنى عنها بعتبارها وظيفة حيوية تقوم عليها جميع انشطة المؤسسة الاقتصادية .

وتهدف الدراسة التي بين أيدينا الى معرفة الدور الذي لعبه التدقيق المحاسبي في تحسيين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر والضبط في مؤسسة طاحن –سعيدة– حيث قمنا بإجراء عدة مقابلات مع المدقق في المؤسسة ومدير المالية والمحاسبة

وكان من أهم النتائج الدراسة أن التدقيق المحاسبي بالمؤسسة يتم بالاستقلالية والموضوعية التامة وتوصلنا أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسيين الاداء المالي .

الكلمات المفتاحية : التدقيق المحاسبي ،الأداء المالي

Résume:

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

Le but de notre étude est de savoir quel rôle l'audit comptabilité joue dans l'amélioration de la performance financière au sein de l'entreprise économique en Algérie.

Matahinsaida et pour atteindre notre objectif on a mené une séries d'entretiens avec (le directeur des finances et comptabilité et l'auditeur interne) nous avons conclu par les résultats de notre étude que l'audit comptabilité au sein de l'entreprise est résultats de notre étude que l'audit comptabilité au sein de l'entreprise est caractérisé par l'indépendance se contribue dans l'amélioration de la performance financière.

Mots clés :l'audit comptabilité. Performance financière.

الفهرس

فهرس المحتويات

مقدمة عامة	أ – ب –ج– د
الفصل الأول :الاطار النظري للتدقيق المحاسبي	30-08
تمهيد	08
المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي	09
المطلب الأول :التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	10-09
المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي	12-11
المطلب الثالث : أنواع واهمية واهداف التدقيق المحاسبي	18-13
المبحث الثاني :أسس التدقيق المحاسبي	19
المطلب الاول :فروض التدقيق	20-19
المطلب الثاني :مبادئ التدقيق المحاسبي	22-21
المطلب الثالث :مهام مدقق الحسابات	22
المبحث الثالث :معايير التدقيق المحاسبي	23
المطلب الأول :المعايير العامة	24-23
المطلب الثاني :معايير العمل الميداني	26-25
المطلب الثالث :معايير إعداد تقرير	28-26
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني :دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي	50-31
تمهيد	31
المبحث الأول :ماهية الاداء	32
المطلب الأول :مفهوم الاداء	32
المطلب الثاني : أهمية وأهداف الاداء	34-33
المطلب الثالث :أنواع الاداء	35-34
المبحث الثاني :ماهية الاداء المالي	36
المطلب الأول : تعريف الاداء المالي	39-36
المطلب الثاني العوامل المؤثرة في الاداء المالي	41-40
المطلب الثالث :مؤشرات الاداء المالي	47-41
المبحث الثاني :دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي	48

المطلب الأول :دور التدقيق المحاسبي في الحد من الفساد المالي	48
المطلب الثاني : دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	49
المطلب الثالث :دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات	50-49
الفصل الثالث الاطار التطبيقي في مؤسسة رياض الفرسان –مطاحن سعيدة-	84-53
تمهيد	53
المبحث الاول :تقديم عام لمؤسسة رياض الفرسان –مطاحن سعيدة-	54
المطلب الاول لمحة تارخية عن المؤسسة	55-54
المطلب الثاني : تعريف بالمؤسسة مطاحن الفرسان	58-55
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة	61-58
المبحث الثالث :قياس الاداء المالي لمؤسسة مطاحن الفرسان	62
المطلب الأول :عرض القوائم المالية للمؤسسة مطاحن الفرسان	64-62
المطلب الثاني :تقييم الاداء المالي للميزانية للمؤسسة مطاحن الفرسان	69-64
المطلب الثالث:تقيم الاداء المالي لجدول حسابات النتائج	74-70
المبحث الثالث :مسار التدقيق الحاسبي لمؤسسة مطاحن الفرسان	75
المطلب الأول :منهجية عملية التدقيق المحاسبي في مؤسسة مطاحن الفرسان	77-75
المطلب الثاني :كيفية تدقيق القوائم المالية في المؤسسة مطاحن الفرسان	82-78
المطلب الثالث :نتائج الدراسة في مؤسسة مطاحن الفرسان (ايجابيات – سلبيات)	83-82
خلاصة الفصل	84
خاتمة عامة	85
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة الجداول

والاشكال

قائمة الجداول :

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	تطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	10
2	اوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	16-15
3	قانون السيولة المختصرة	43
4	قانون التمويل	44
5	توضيح رأس المال	46
6	نشاط مؤسسة مطاحن فرسان	56
7	ميزاية المختصرة أصول 2017/2015	63-62
8	ميزانية المختصرة خصوم 2017/2015	64-63
9	جدول النسب السيولة	67
10	جدول مؤشرات التوازن المالي	69
11	جدول حسابات النتائج	71-70
12	جدول نسب المردودية	72
13	جدول نسب القيمة المضافة	74

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق المحاسبي	29
02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الفرسان	59
03	دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي	77

مقدمة

عامـــــــة

مقدمة عامة

تعد المؤسسة الوحدة الاقتصادية التي تجمع بين الموارد البشرية والطبيعية والعناصر المالية والفنية تحت مجموعة من الظروف ، وهذا لتحقيق أهداف تضمن بقاءها واستمرارها في وسط يمتاز بالمرونة والتغيرات اليومية ، واستمرارها لا يعني أبدا فكرة البقاء فقط بل البقاء مع الزيادة والتطور ، وذلك عن طريق انتهاج تقنيات وأساليب تسيير فعالة ترفع من مستوى أدائها وتؤهلها للمنافسة الداخلية والخارجية .

كما ان اهتمام إدارة المؤسسة بضرورة التعرف على مدى كفاءة النظام المعمول به ومدى تنفيذ الخطط والسياسات المنتهجة أدى الى ضرورة تواجد خلية داخلية تقوم بالتدقيق ، والذي أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنه باعتباره وظيفة إدارية يتم الاعتماد عليها في القيام بعملية الرقابة في المؤسسة ، من أجل ضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة .

ظهر التدقيق المحاسبي نتيجة الحاجة الى حماية الممتلكات وضمان صحة البيانات الموجودة والعمل على اكتشاف الاخطاء ، خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدها العالم ، والتي هزت المؤسسات الاقتصادية ، هذا ما أدى الى البحث عن سبل ووسائل لتحقيق رقابة فعالة على أعمال تلك المؤسسات وبالتالي زيادة اللجوء والاهتمام اكثر بعملية التدقيق المحاسبي ، حيث كان يتسم بنطاق ضيق يقتصر على التدقيق القيود المحاسبية والسجلات المالية ، ولكن مع تطور إمكانيات المدققين وإسهامهم في تقديم خدمات إدارية الى جانب خدماتهم المالية ،أصبح التدقيق المحاسبي يقوم على فحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات لتحقيق أهداف المؤسسة .

وتشير الدراسات الميدانية التي أجريت في العديد من دول العالم الى أن هناك اتجاه واضح على ضرورة توسيع نطاق عمل المدقق المحاسبي ، وذلك مع تزايد أهمية وارتفاع وضعه التنظيمي في المؤسسة ،حيث اتجهت بعض من هذه الدول نحو الزام المؤسسات بضرورة وجود نشاط التدقيق المحاسبي ، وكانت الولايات المتحدة الامريكية أول من اتبع هذا الاتجاه .

حيث يعتبر التدقيق المحاسبي أساس تطور ونجاح المؤسسة في مختلف مجالاتها ولا سيما المالية منها ، من خلال مساهمته في تحقيق أحسن أداء المالي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، وهذا من خلال توضيح المدقق المحاسبي نقاط القوة والضعف للمؤسسة ،وبالتالي تفهم نقاط القوة حتى يتمكن استخدامها لأقصى

درجة ومعرفة نقاط الضعف حتى تتمكن الادارة من اتخاذ الاجراءات التصحيحية من شأنها وتقديم توصيات ومتابعة ذلك .

حيث يحتل تقييم وتحسين الاداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية المؤسسات ، وركزت عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية ، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمدها المؤسسات قياسا بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة لها والمتنافس عليها ، ومن هنا نجد ضرورة الحصول وتحقيق العوائد القصوى وديمومة واستمرار المؤسسة وتطورها ، وذلك بالاستغلال الأمثل لتلك الموارد بكفاءة وفعالية كبيرة والحرص على ذلك وهذا لا يتم الا بوجود وظيفة التدقيق فعالة في المؤسسة تقوم بالسهر على ذلك وتقوم بتقديم التوصيات اللازمة عند الضرورة .

الاشكالية :

نظرا للدور الكبير الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في ضمان الاستمرار والنمو في المؤسسة وتحسن ادائها المالي باعتباره أحد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارة العليا عن طريق تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الانشطة ، وبغية الالمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول من خلال مذكرتنا الاجابة عن الاشكالية التالية :

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ؟

للإجابة عن هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية :

-ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وماهية أهدافه وأنواعه ؟

-ماهي فروض ومعايير التدقيق المحاسبي ؟

-ماهية الاداء ،الاداء المالي ،ومفهومه ومؤشراته؟

-كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة ؟

فرضيات البحث :

بغرض الإلمام بالموضوع ومحاولة الاجابة عن الاسئلة الفرعية تم الاستعانة بمجموعة من الفرضيات وهي كالتالي:

-يتوقف نجاح عملية التدقيق المحاسبي في اتباع المدقق مجموعة من المعايير المتعارف عليها

-إتباع المدقق منهجية واضحة ومتسلسلة يمكنه الالمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها

-الاداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل

-تحسين الاداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق اقتراحات وتوصيات وقرارات عملية التدقيق المحاسبي

مبررات اختيار الموضوع :

ان اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي :

-حاجة المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من التدقيق المحاسبي خاصة التحولات التي عرفتها المؤسسة محل الدراسة

-توضيح وإبراز الفعال للتدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي للمؤسسات وإلزامية التقييد والعمل به وتسهيل الخدمة للمدقق في قيامه بعمله

-مطابقة الموضوع مع تخصصنا والاستفادة منه مستقبلا وخاصة في الجانب المهني لرغبة مني التعرف أكثر في مجال التدقيق المحاسبي

أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية :

-إدراك ضرورة الاهتمام بمهنة التدقيق المحاسبي والعمل على تطويرها

-تحسيين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

-الاهتمام بالتدقيق المحاسبي وتبيان الدور الذي يلعبه في تحسين الاداء المالي

أهمية الموضوع :

تظهر أهمية الموضوع في التوصل الى مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي داخل المؤسسة ،كما تبرز أهميتها باعتبارها الركيزة والأداة الاساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية ، اضافة الى الموردين والمتعاملين مع المؤسسة نجد ايضا المديرية العامة هي ايضا تولي أهمية خاصة للمدقق من اجل معرفة وسلامة مركزها المالي والسيولة المتاحة لزيادة ثقتهم في مستوى الاداء المالي داخل المؤسسة وكذا اتخاذ العديد من القرارات من طرف الادارة المالية وكذلك المحافظة على اصول المؤسسة

منهج البحث :

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات السابقة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ،حيث انه يقوم على جمع المعلومات وبيانات من مختلف المصادر والمراجع من أجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة ،ومن أجل محاولة الاجابة بقدر الامكان عن الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية ،أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التحليلي كمحاولة الاسقاط الجانب النظري على ارض الواقع من خلال التطرق الى كل ما يخص دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي .

حدود الموضوع :

الحدود المكانية :تم اجراء دراسة حالة على مستوى المؤسسة الاقتصادية مطاحن بولاية سعيدة

الحدود الزمنية:2019-2020

الدراسات السابقة :

1-دراسة سعاد شدري معمر ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة سونلغاز ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشودة ، فرع مالية المؤسسة الاقتصادية والتسير جامعة بومرداس 2008-2009

حيث لخصت الباحثة الى مجموعة من النتائج أهمها :

- قيام التدقيق الداخلي المالي بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة وضمان دقتها لا بد ان يكون في ظل نظام رقابة الداخلية .

-تقرير المراجع الداخلي المالي يتضمن أهم الملاحظات والنصائح المقدمة الى الادارة العليا فيما يخص الوضع المالي للمؤسسة وما يؤدي التحسينه .

2—دراسة بمكرمة كنزه "دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي مذكرة لنيل شهادة ماجيستر جامعة سكيكدة 2017.

والذي توصل فيها الباحثة الى مايلي :

- هناك مساهمة كبيرة للمدقق الداخلي في تحسين الاداء المالي بالمؤسسة مطاحن الفرسان من خلال قيامه بتقييم وتحسينه
- تقوم وظيفة التدقيق بدور مهم في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وهو ما يأثر ايجابا على الاداء المالي لمؤسسة مطاحن الفرسان
- يساهم تطور التدقيق الداخلي لدعم الحوكمة في تحسيين الاداء المالي بالمؤسسة

3-علواني سفيان ،دور التدقيق الداخلي في تحسيين الاداء المالي مذكرة لنيل شهادة الماجيستر جامعة أم لبواقي 2017-2018

- التدقيق الداخلي وظيفة يقوم بها موظفون داخل المؤسسة وتتناول التقييم المستمر للخطط والسياسات الادارية ومدى تطبيقها
- -التدقيق الداخلي يقوم بتقييم كفاءة اداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية

- نشاط التدقيق الداخلي يشمل التدقيق المحاسبي والمالي وتدقيق العمليات .
- يعتبر التدقيق الداخلي أداة ادارية تابعة للإدارة العليا للمؤسسة
- تحديد موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي ما يعني وجود استقلالية

هيكل الدراسة :

من أجل معالجة الاشكالية ومحاولة الاجابة على أسئلة الموضوع ، وسعيا لتأكيد صحة الفرضيات الموضوعة من خطئها ، تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول ،خصص الفصل الأول الاطار النظري للتدقيق المحاسبي حيث تعرضنا الى مفهوم التدقيق المحاسبي ، أهدافه وأنواعه وكذا معاييره المتعارف عليها وأدواته بالإضافة الى المنهجية التي يتبعها المدقق المحاسبي عند ادائه لمهامه .

أما الفصل الثاني فيعالج أهمية التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي من خلال تناول ماهية الاداء المالي ومؤشرات قياسه بالإضافة الى التطرق الى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي .

أما الفصل الثالث فتناول دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي في المؤسسة مطاحن الفرسان وذلك من خلال بإسقاط الجانب النظري الى الجانب التطبيقي وتطرقنا من خلاله الى التعرف على المؤسسة محل الدراسة ،وقياس ادائها المالي مع دراسة لمهمة تدقيق بالمؤسسة مطاحن الفرسان .

وعلى اساس هذه الدراسة تم اختبار صحة الفرضيات للوصول الى نتائج وتقديم توصيات .

الفصل الأول

الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد

ان التدقيق المحاسبي هو عملية منظمة ومنهجية لتقييم العمليات بشكل موضوعي وبصفة مستمرة داخل المؤسسة ، ولكي يتحقق هاته الأخيرة أهدافها أصبح من الضروري وجود رقابة محكمة على نتائج أعمالها وهذا يعني التدقيق المستمر للعمليات والنشاطات التي تقوم بها المؤسسة للحكم على مدى إتباع السياسات والإجراءات المتفق عليها وإن ضرورة وجود هذه المصلحة في المؤسسة وتابعة لأكبر سلطة فيها أصبحت أمرا حتميا في عالم اليوم ، حيث لا تتصور وجود المؤسسة متعددة الوحدات والفروع مما يفرض عليها اللامركزية في التسيير واتخاذ القرارات غياب خلية التدقيق فيها والتي تسهر على محاربة الانحراف بشتى انواعها عبر مختلف وظائف المؤسسة ، ولقد أوصت التقارير الصادرة عن هيئات مراكز البحث ضرورة وجود خلية تدقيق داخل المؤسسة ، وضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه ، كونه يضفي الثقة في المعلومات المتدفقة ويعطي تأكيدا على مدى سير العمليات بشكل مطابق للسياسيات والإجراءات المتفق عليها .

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيل لما ذكرنا سابقا سنحاول في هذا الفصل إبراز ما تطرقنا اليه بعرض الجوانب العامة التي تخص عملية التدقيق المحاسبي وذلك بتقسيم الى ثلاث مباحث رئيسية يتناول المبحث الأول ماهية التدقيق المحاسبي ويتناول المبحث الثاني أسس التدقيق المحاسبي ،أما المبحث الثالث معايير التدقيق المحاسبي .

المبحث الاول : ماهية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق وظيفة ظهرت نتيجة العديد من التطورات والأحداث التي ولدت الحاجة اليها ،ككبر حجم المؤسسات وتعدد الخدمات والأنشطة التي تقوم بها وهو من اهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الادارة لغرض التحقق من مدى فعالية الاجراءات المتبعة داخل المؤسسة .

المطلب الاول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني : الشخص الذي يتحدث بصوت عال وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم ،إذ إن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع الى المدقق في الساحات العامة حول الايرادات والمصروفات كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها ،علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100% وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولية عنها ،وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة (هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولية عن الأمور المالية).[1]

يسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق حيث كان الموظفون العموميون فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الايرادات وتدبير الاموال ويسجل تاريخ مصر القديمة واليونان كانتا تستعين بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة حسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها فكلمة التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية" Audité" تعني يستمع،وظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى الى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى الى التطور مهنة المحاسبة والتدقيق[2]

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 م حيث تأسست كلية Roxonati،وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية الى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق[3]

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الاهداف التوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الاخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبرى التي

1 هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية الطبعة الثالثة ،،دار وائل للنشر 2006 صفحة 171

2سامي محمد الوقاد ،تدقيق الحسابات 1 الطبعة الاولى مكتبة المجتمع العربي عمان 2009،ص17

3 أحمد قايد نور الدين التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية الطبعة الاولى دار الجنان للنشر والتوزيع الاردن 2010ص83

عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص[1].

جدول التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي[2]

المدة	الامر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000قبل المسيح الى 1700 ميلادي	الملك ، الامبراطور ،الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاقبة السارق اختلاس الاموال حماية الاصول
من 1700 الى 1850	الحكومة ،المحاكم ، التجار والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعلية حماية الاصول
من 1850الى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 الى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والإخطار الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من1940 الى 1970	الحكومة ، البنوك ،المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على الصدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 الى 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة واحترام المعايير المحاسبة ومعايير المدقق
ابتداء من 1990	الحكومة هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

1محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبقية الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2005 صفحة 7

2محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ،ص 8 ،ص 8

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب الى تقديم أهم التعاريف للتدقيق المحاسبي كما يلي :

التعريف 1 : هو فحص القوائم المالية يشمل على البحث وتقيم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات مع التحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة [1]

التعريف 2 : أصدرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الامريكية American Accounting Association (AAA) عام 1973 م بأنها " عملية منظمة تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول عمليات وتصرفات اقتصادية تهدف الى التحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات المقدمة ومعايير موضوعية وتوصيل النتائج الى مستخدمي المعلومات المعنين[2].

التعريف 3: عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على انه طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم [3]

التعريف 4: ان عملية التدقيق تشمل الفحص Exmination والتحقق Verificationوالتقرير Reporting ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع ،اما التحقيق فيقصد بها مكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم الاعمال المشروع عن فترة مالية معينة.[4]

التعريف 5: التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الادلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج [5]

1سامي محمد الوقاد مرجع سبق ذكره 21

2عبيد سعد شريم ،لطف حمود بركات أصول مراجعة الحسابات الطبعة الثالثة الامين للنشر والتوزيع صنعاء 2011 ص 10.

3محمد التهامي طواهر مسعود الصديق مرجع سبق ذكره ص 9

4خالد أمين عبد لله ، تدقيق الحسابات طبعة الاولى دار وائل للنشر والتوزيع عمان 2013 صفحة

5زاهره عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق الطبعة الاولى دار الراية للنشر والتوزيع 2009 ص17

التعريف 6 :يقصد بالتدقيق من حيث مدلوله اللفظي بأنها عبارة عن فحص البيانات أو القيم المالية او السجلات بقصد التحقق من صحتها ويشير معناها المهني الى انها تعبر عن فحص المنظم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة بغرض ابداء رأي حيادي عن مدى صحة أو دقة تلك البيانات ومدى امكانية الاعتماد على دلالتها عن مركزا لمالي للمنشأة ونتائج اعمالها وتدفقها النقدية [1]

–واستنادا الى ما تم سرده في التعريف السابقة نلاحظ بأن هذه التعريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها التدقيق وهي

* الفحص

*التحقيق

*التقرير

أولا الفحص :Examinassions: ويقصد به فحص التأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات التي تمت بالمنشأة أو المشروع وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت [2]

ثانيا التحقيق Vérification :يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة [3]

ثالثا التقرير Report: وبلورة النتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية والمدقق الذي يتولى تدقيق الحسابات ومحاسب ذو خبرة ومرخص قانونيا ويجب تمتعه بمتطلبات اساسية

لضمان نجاحه كمدقق ومن أهم ما يجب أن يتحلى به مدقق الحسابات :[4]

1/تتوفر الرغبة عنده في التدقيق

2/فهم طبيعة وفائدة وأهمية المحاسبة وتقييم القيود المفروضة عليها وأوجه القصور فيها

3/معرفة أساليب التحقق الاساسية لعناصر الاصول والخصوم

1أمين السيد أحمد لطفى فلسفة المراجعة دار الجامعية كلية التجارة للدراسات العليا القاهرة 2008 ص 10

2زهير الحدرب ،علمتدقيقالحسابات طبعة الاثلى دار البداية للنشر والتوزيع 2010ص9

3أحمد قايد نور الدين التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية طبعة الاولى دار الجنان للنشر والتوزيع 2015ص 10

4سامي محمد الوقاد تدقيق الحسابات مرجع سبق ذكره ص 21

4/التعرف على المسؤوليات التي يقبلها للتعبير عن أرائه المهنية

المطلب الثالث : أنواع وأهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

أولا الانواع :

1/ينقسم التدقيق حسب هذا التصنيف الى تدقيق شامل وتدقيق جزئي:[1]

أ) **التدقيق الشامل (الكامل)**:فبهذا النوع من التدقيق لا يكون المدقق نطاقا محددا للفحص ،بل يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية محل التدقيق .

هذا النوع من التدقيق ينص عليه القانون في شركات الأموال وتشمل جميع العمليات التي جرت خلال الدورة المالية حيث لا يتم فيها تحديد نطاق أو مجال التدقيق ، بل أن المراجع ملزم بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وسلامتها ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والجوانب التي تشملها اختباراته والمدقق في هذا النوع من التدقيق تترك له حرية تحديد العناصر التي يشملها الفحص ،ولكن مسؤوليته كاملة عن كل الجوانب حتى ولو لم يشملها فحصه

ب)التدقيق الجزئي :هذا التدقيق يتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها ،وتشير الى أن المراجع هنا مسؤوليته تنحصر في حدود مجال أو نطاق المراجعة المتفق عليه فقط ،كما ينبغي عليه ان يذكر في تقريره بالتفصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يكون مسئولا على ما لم ينص عليه الاتفاق .

2/من حيث الوقت الذي تتم فيها عملية التدقيق :[2]

أ)التدقيق المستمر :يقصد ب هبه القيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة اذ يقوم المدقق بزيارة المؤسسة لفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لتدقيق نهائي للقوائم المالية في نهاية الفترة بعد تصيد الحسابات وإقفال الدفاتر .

ب) التدقيق النهائي : هو التدقيق الذي يتم عند انتهاء ادارة الحسابات من ترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية ويلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة.

1شريقي عمر ،أطروحة دكتورة التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية 2013 ص24

2 بوداود محمد أمين دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسات مود الكاشطة 2017 ص 8

3/من حيث الالتزام القانوني :

أ) **التدقيق الالزامي** :وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معنية قد تم تطبيقها بصورة أصولية وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة أو تدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن اجراءات الجودة التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو جمعيات المهنية قد طبقة بصورة جيدة [1]

ب)التدقيق غير الزامي :ويقصد بها المراجعة الخاصة التي يكلف فيها المراجع بفحص القوائم المالية أو بعضها ، لغرض خاص معين ومحدد تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية دون وجود إلزام قانوني بحتم القيام بها ،وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشاة .[2]

4/ من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات [3]

أ)التدقيق الشاملة (التفصيلية): تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا اذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية والواقع ان هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة الى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المدقق وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل المدقق والبند أوكل المراد مراجعته .

ب)التدقيق الاختبارية : يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من كل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة أي العينية على كل أو مجموعة المفردات حيث ان هذا النوع يتحلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقسيم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الاجزاء المتكونة له من ناحية أخرى تحديد مدى امكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق

5/من حيث القائم بعملية التدقيق

هادي التميمي مرجع سبق ذكره ص351

2عبيد سعد شريم ،لطف حمود بركات أصول مراجعة الحسابات الطبعة 3 الامين للنشروالتوزيع 2011 ص36

محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي مرجع سبق ذكره ص 293

أ) التدقيق الداخلي :نشاط تقييمي محايد يتم دخل المنشأة بهدف فحص العمليات المحاسبية والمالية ،وغيرها من العمليات كأساس لتوفير خدمات وقائية وبناءة للإدارة فهي نوع من انواع الرقابة التي تمارس وظيفتها من خلال قياس وتقييم الانواع الاخرى للرقابة وهي تهتم أساسها بالنواحي المالية والمحاسبية للعمليات .[1]

ب)التدقيق الخارجي :هي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة محايدة من خارج المنشأة لذلك فانه يطلق عليها احيانا التدقيق المستقل وقد تكون هذه الجهة مكتبا من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة للمنشأة في قطاع أو الجهاز المركزي للمحاسبات بالنسبة للمنشأة في قطاع الاعمال العام ان الوظيفة الاساسية للتدقيق الخارجي هو فحص مستندات ودفاتر سجلات المنشأة بدقة وحياد للتحقق من صحة العمليات التي قامت بها المنشأة في فترة مالية معينة .[2]

جدول أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الادارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي يقدم بيانات سلمية ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الاخطاء والانحراف عن السياسة الموضوعية	خدمة الاملاك عن طريق ابداء رأي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الاخطاء هو هدف ثانوي
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمي للمؤسسة ويعين بواسطة الادارة	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الادارات مثل ادارة الحسابات والمالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الادارة جميعها	يتمتع باستقلالية كاملة من الادارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي
المسؤولية	مسئول أمام الادارة ومن تم يقدم	مسئول امام الملاك ومن ثم يقدم

1سناء محمد بدران المراجعة المتقدمة المستوى السابع كلية التجارة جامعة بنها ص126

2محمد أحمد رمضان المراجعة (1) كلية جامعة الزعيم الزهري ص126

	تقريره بنتائج الفحص والدراسة الى مستويات الادارة العليا	تقريره عن النتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية اليهم
نطاق العمل	تحدد الادارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل	يحدد ذلك أمر تعيين والأعراف السائدة والمعايير المعنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة
توقيت التدقيق	يتم فحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم فحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة في السنة

ألمصدر غسان فلاح المطارنة مرجع سابق ص 26

6/من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية [1].

أ) تدقيق عادي : وهو التدقيق الذي يتم في نهاية السنة المالية ويقصد به فحص البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى دلالة البيانات المالية للمنشأة الاعمالها خلال تلك الفترة وبالتالي اصدار رأي فني محايد يبين مدى عدالة تلك البيانات والقوائم

ب) تدقيق لغرض معين :وهو التدقيق الذي يتم من أجل هدف معين مثل فحص مستندات عملية معينة أو فحص نظام الرقابة وضبط في المنشأة .

ثانيا :أهداف التدقيق المحاسبي

<u>الاهداف الحديثة</u>

–الوجود والتحقق يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الى التأكد من أن جميع الاصول والخصوم وجميع عناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا حيث أن معلومات الناتجة من نظام المحاسبة تقر مثلا بالنسبة للمخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة فيسعى المراجع الى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزنات

2/ الملكية والمديونية :تعمل المراجعة في هذا البند الى اتمام البند السابق من خلال التأكد من ان كل عناصر الاصول هي ملك المؤسسة والخصوم التزام عليها فالوحدات المتواجدة في المخزنات أو حقوق لها والديون هي مستحقة فعلا للأطراف الاخرى

1زهير الحدوب علم تدقيق الحسابات طبعة 1 دار البداية للنشروالتوزيع 2010ص 28

3/ الشمولية أو الكمال :بما أن الشمولية هو من اهم الخصائص الواجب توفرها وشاملة على كل الاحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على معطيات اساسية بغية الوصول الى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح في توفير المعلومة الشاملة

4/التقييم والتخصيص:ضرورة تقييم الاحداث المحاسبية وتقييم المحزونات ثم التخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية

5/ العرض والإفصاح:الافصاح عن مخرجات نظام المعلومات محاسبية و المتمثلة في المعلومات التي اعدت للمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية ان هذه المعلومات تعتبر فاعلة للفحص من طرف المراجع والتأكد من مصداقيتها داخل المؤسسة[1]

6/ ابداء رأي فني يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة الى ابداء رأي فني محايد حول مدى التزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق وصراحة المعلومات ناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.[2]

الاهداف التقليدية:[3]

1-التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلات تقريره

2-الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر وسجلات

3-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش

4-تقليل فرص الاخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه .

ثانيا :اهمية التدقيق المحاسبي

تتمثل اهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها او رسم خططها المستقبلية خصوصا اذا تم اعتماد البيانات المالية من قبل جمعية محايدة ومستقلة عن ادارة المؤسسة من قبل الجهات التالية :

1محمد الفيومي أصول المراجعة مرجع سبق ذكره ص 101
2محمد توهامي مسعود طاهر ص 18
3سعد فؤاد علي حبابة أصول تدقيق الحسابات مرجع سبق ذكره ص17

أ/اهمية التدقيق للعميل :

1-مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية

2-أساس الحصول على فروض من البنوك ومؤسسات الاقراض للموردين

3-اساس الاستثمار اضافة عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي

4-أساس لتحديد مركزه المالي

ب/أهمية التدقيق للإدارة

تعتمد الادارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع حلول مناسبة لتحقيق أهداف المشروع

ج/أهمية التدقيق للملاك و والمستخدمين تلجأ هذه الطائفة الى القوائم المالية المعتمدة و يتشردون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومركزها المالي لاتخاذ القرارات نوعية مدخراتهم واستمارتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن ولضمان حماية مدخراتهم المستثمرين وأن تكون بيانات موضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة

د/ أهمية التدقيق للدائنين والموردين :يعتمد على تقرير المدقق سلامة وصحة القوائم المالية ويقمون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء والالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

هـ/أهمية التدقيق للبنوك والمؤسسات الاقتراض الاخرى :تلعب هذه دورا هاما في تمويل قصير الاجل للمشروعات المقابلة احتياجاتها وتوسعاتها لهذا فإنها تعتمد القوائم المالية تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل المشروع في نهج الائتمان المصرفي وتعتمد كا أساس للتوسع فيه عن طريق تقييم درجة الخطر في الائتمان المصرفي .[1]

أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية :

او ينبغي ان نذكر الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحسابية في اغراض كثيرة منها التخطيط التنفيذ والإشراف والمراقبة على المؤسسات التي لها مساس

1سامي الوقاد مرجع سبق ذكره ص 24

بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الاسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح[1].

المبحث الثاني : أسس التدقيق المحاسبي

ترتكز عملية التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها كإطاري نظري يمكن الرجوع اليه في مختلف العمليات ولا تخلو بدورها عن مبادئ التدقيق .

وبالإضافة الى مجموعة المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية وتخطى بالقبول العام .

المطلب الأول فروض التدقيق

يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلب أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة هذه الفروض قابلة للتطور والتغير .

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الأتي :

1/فرض استقلالية ألمدقق الواجب الاساسي لمدقق الحسابات هو ابداء رأي في القوائم المالية و انها تمثل صادقة ودالة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم وبما ان عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية لمستخدمي تلك القوائم المالية وكذا بحيادية واستقلالية وإبداء رأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق و الادارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)ولكن لا يعني ان يكون عدم وجود تعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين المصلحة كل طرف في نهاية يجب ان يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المنشأة والإدارة .

2/فرض قابلية البيانات للفحص :تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات في المحاسبة بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية :

– ملائمة المعلومات أي ملائمة المعلومات المحاسبية لا احتياجات المستخدمين المحتملين

1زاهره عاطف سواد مراجعة الحسابات والتدقيق طبعة الاولى دار الراية عمان 2009 ص17

–قابلية الفحص وهذا يعني انه اذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لا بد أن يصلا الى النتائج نفسها التي يجب التوصل اليها .

+عدم التحيز :في التسجيل ويقصد به أن يكون المدقق عادلا وموضوعيا عند تسجيله للحقائق

–القابلية للقياس الكمي : وهذا ما يجب ان تتصف به المعلومات المحاسبية من خلال عمليات الحسابية وتعتبر النقود اكبر المقاييس الكمية شيوعا في ذلك وليس القياس الوحيد بين المدققين[1]

3/ فرض وجود نظام رقابي سليم :ان غرض الرئيسي من نظام الرقابة الداخلية في أي منظمة هو ضبط الاعمال الجارية ، وإحكام مسارها في الاتجاه الصحيح حتى تصل الى الاهداف المرسومة لها لذلك فان وجود نظام رقابي سليم للرقابة الداخلية يعطي درجة من التأكيد للمراجع بأن البيانات التي تظهرها الدفاتر والسجلات سليمة ويمكن الاعتماد عليها في ابداء رأيه الفني ولذلك يتعين على المراجع ان يتحقق من سلامة نظام الرقابة الداخلية ويتحقق ايضا من انه ينفذ فعلا كما هو موضوع . [2]

تقرير المراجع : يمكن تقرير المراجع بشكل ذو مغزى ووضوح من تحديد مدى ملائمة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين الاخرين للتقرير[3]

عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة يقوم هذا الفرض على التبادل بين المراجع والإدارة وذلك من خلال لا يوجد تعارض بين المراجع ومعدى المعلومات المالية فان المراجع يمكنه الحفاظ على النزعة الشك المهنية لديه

ومن يمكن تلخيص أم الفروض في ما يلي :

– يتصرف المراجع كمراجع فقط

– يلتزم المراجع بالالتزامات المهنة المحددة او قابلة للتحديد

–المزاعم أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها

–نظام الرقابة الجيد يعني امكانية أكبر للاعتماد على المعلومات التالية

–ما لم يكن هناك العكس فان محدث في الماضي سيحدث في المستقبل

1غسان فلاح مطارنة تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية طبعة الاولى دار المسيرة للنشر والتوزيع الاردن 2006 ص 20–21

2منصور حامد محمود،ثناء عطيه فراج المراجعة الادارية وتقييم الاداء طبعة1 للنشر والتوزيع قاهرة 1997 ص 27

3 أمين السيد أحمد لطفي فلسفة المراجعة كلية التجارة للدراسات العليا 2008 قاهرة ص 246

– (العرض العادل والصادق) يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو اية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة .[1]

المطلب الثاني :مبادئ التدقيق المحاسبي

وألان سنتطرق الى دراسة مبادئ التدقيق المحاسبي :وتنقسم هذه المبادئ الى ركنين الفحص والتقرير

1/ **المبادئ المرتبطة بركن الفحص :**

أ – **مبدأ التكامل (الإدراك الرقابي):** يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة الفعلية وأثارها المحتملة على كيانها

ب– **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري :** يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الاهمية النسبية لهذه التقارير.

ج – **مبدأ الموضوعية في الفحص :** نشير الى ضرورة الاقلال الى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك با لاستناد الى العدد الكافي من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المراجع وندعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها .

د – **مبدأ فحص مدى الكفاية الانسانية :** نشير الى فحص مدى الكفاية الانسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الانتاجية لما له من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها والمراجع يعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة .[2]

2 **المبادئ المرتبطة بمركز التقرير:**

أ – مبدأ كفاية الاتصال : يشير الى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقة تبعث على الثقة بشكل يحقق الاهداف المرجوة من اعداد هذه التقارير

ب **– مبدأ الإفصاح :** يشير الى مراعاة أن يفحص المراجع عن كل ما من شأن توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر

1 أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد المراجعة بين النظري والتطبيق الطبعة العربية دار المريخ للنشر 1986 ص 67

2 أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات : طبعة الاولى دار صفاء للنشر الاردن 2000 ص 23–24

على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف في الأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

ج – **مبدأ الإنصاف** : يشر الى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية .

د – **مبدأ السببية** : يشير الى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يوجه به المراجع وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على اسباب حقيقة .[1]

المطلب الثالث: مهام مدقق الحسابات

المدقق هو من يمارس مهنة تدقيق الحسابات ، حيث تتمثل مهمته في الشهادة على صحة الحسابات وطابعها المقنع من حيث مطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة عاما ، دون الاهمال للطابع الاقتصادي والاجتماعي لمهنة المدقق ، كما ان عملية فحص الحسابات قد تتوسع الى مجالات أخرى ، ومن خلال الشهادة على صحة البيانات فان المدقق يجب ان يبين مدى تعبير الوثائق المقدمة بصدق عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة ، ويجب أن يكون قادرا على تقييم أن القوائم المالية تترجم بشكل جيد واقع المؤسسة .

ولتبيان مهام المراجع أكثر ،فانه يجب الحديث عن مهمته بعد الحديث عن مهام المحاسب حيث ان المحاسب يقوم بعملية تسجيل وترتيب وتلخيص وتجميع البيانات الخاصة با الاحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة بطريقة منهجية بغرض انتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات وتكون هذه المعلومات في شكل قوائم مالية

هذه الاخيرة التي تمثل مخرجات المحاسبة تمثل مدخلات بالنسبة للمدقق ، حيث يقوم المدقق بعملية انتقادي وتحليلية لها من خلال جمع وتقييم أدلة الاثبات للتأكد من

صحتها وتوصيل النتائج التي تتأسس على أساس تلك الأدلة وتتمثل في عدالة تعبير نتائج الاحداث الاقتصادية التي تمت عن طريق العملية المحاسبية

وبصفة عامة فان عمل المحاسب يؤدي الى خلق قوائم مالية ومعلومات مالية أخرى مفيدة للمؤسسة وإطراف اخرى ، بينما عمل المدقق فلا يؤدي الى خلق المعلومات المالية ، وإنما يضف الثقة على تلك

1 أحمدحلمي جمعة مرجع سابق ص 24

المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقييمها بطريقة تحليلية انتقادي وتوصيل نتائج ذلك التقييم في شكل تقرير يبدي من خلاله راية الفني المحايد حول القوائم المالية الى الاطراف المستخدمة لها .[1]

المبحث الثالث معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر المعايير التدقيق كمقياس واضح نستطيع من خلاله تقييم عملية التدقيق المحاسبي والحكم على جدوى منها نص المجمع الامريكي للمحاسبين القانوني على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الاتية :

1 – المعايير العامة

2 – معايير العمل الميداني

3 – معايير اعداد تقرير

المطلب لأول المعايير العامة

توصف المعايير بأنها شخصية كونها تتعلق بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات وتتكون من ثلاثة عناصر الاتية :

1 / **معيار التأهيل العلمي والكفاءة المهنية :** يقصد بهذا المعيار ضرورة أتم أعمال المراجعة بمعرفة شخص أو أشخاص مؤهلين علميا ولديهم التدريب الفني الكافي لذلك فإن هذا المعيار يتطلب أولا ضرورة أن يكون المدقق مؤهلا علميا وهو ما يتم من خلال برامج التعليم الرسمية والتي تنتهي بالحصول على درجة جامعية معينة مثل البكالوريوس أو اعتبرها وبالطبع فان التأهيل العلمي يتطلب بالإضافة الى ما سبق ضرورة على المرجع الحصول على تأهيل علمي خلال برامج التعليم الرسمية وذلك من خلال التعليم المهني المستمر والذي يعتبر أمرا ضروريا للوفاء بهذا المعيار خاصة في مجال التطورات الحديثة سواء في مجال المحاسبة والتدقيق أو في بعض المجلات الأخرى التي يجب على المدقق الالمام بها مثل التمويل والضرائب وتشغيل البيانات الالكترونية وإدارة الاعمال والإحصاء وتتبع أهمية التعليم المستمر من أنه يؤدى الى احداث تغيير مؤثرة في مجال التطبيق العلمي [2]

1 أمين السيد أحمد لطفي مرجع سابق ص 4 – 5

2 محمد فيمي أصول المراجعة سبق ذكره ص 52–53

2/**معيار الاستقلال** : يعني هذا المعيار أن المراجع يبقى مستقلا ظاهرا وواقعا عند قيامه بعملية المراجعة بحيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية وفي حالة عدم توفر هذه الاستقلالية يجب على المراجع ان يتخلى عن عملية المراجعة بدون الحاجة الى عرض أسباب هذا التخلي .

فاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة ومختلف مراحلها بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة ومرورا بوضع برنامج الفحص أو اجراءه حتى انهاء عمله وذلك بكتابته للتقرير والإفصاح عن رأيه الفني الذي يراه في قوائم المالية فهذا المعيار يزيد من ثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع حتى ولو أن مستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة ، فهنا تظهر الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة .

ونقصد باستقلالية المراجع باستقلالية من الناحية المادية أي استقلال مادي واستقلال من الناحية الذهنية والذاتية أي استقلال ذاتي فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف اتعابه المتفق عليها ،او حتى أحد افراد عائلته في المؤسسة محل المراجعة فعلى المراجع وخاصة المراجع الخارجي ان لا يكون مرتبطا بالمساهمين أو شركاء المؤسسة والتي يقوم بمراجعة حساباتها ، أما الاستقلال الذاتي أو الذهني فيعني استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدمات .[1]

3/ **معايير العناية المهنية** :يعني ان يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة الى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كون ان المراجع لا بد يتبع بالمعايير السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والاستقلال في أداء مهمته .

ان قياس درجة العناية المهنية للمدقق بغية تحديد مسؤولية المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبة الناتجة عن نظام المولد لها وتتكون من خلال تحدد وأداء الاختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية

وفي نهاية المعايير العامة نشير الى ان المعيار التأهيل العلمي والكفاءة المهنية ومعيار الاستقلال ومعيار العناية المهنية تعتبر من اهم المعايير التدقيق المحاسبي المتعارف اليها حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الاخرى للتدقيق المحاسبي فعندما يكون المدقق مثلا غير مستقل ولم

1 محي الدين محمود عمر ،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية مذكرة ماجيستر معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية 2007 ص44

يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا فلن يكون هناك الحاجة الى ضرورة تحقيق المعايير الاخرى من اجل الوصول الى الاهداف المتوخاة من المدقق [1].

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني [2]

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ التدقيق المحاسبي وهذه المعايير محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة وهي تقدم ارشادات للمراجع بصدد تجميع الادلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص ارصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الارصدة وتتكون هذه المعايير العمل الميداني من ثلاثة معايير وهي :

1/ معيار التخطيط :يعني هذا المعيار انه يجب على المدقق ان يقوم بتنفيذ اعمال التدقيق وفق خطة ملائمة حيث يتطلب التخطيط السلم لعملية المراجعة ان يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة النظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة التدقيق الملائمة التي تثقف مع هذه البيئة ويجب ان تتميز هذه الخطة بالمرونة يجب ان تكون قابلة للتعديل كلما تقدم فحص ولا يشترط عند وضع خطة المراجعة المبدئية ان تكون الخطة التفصيلية ولذلك سيكون من الضروري تخطيط تفاصيل العمل لكل حالة على حده في ضوء اطار العام لكل مهنة ككل ويجب على المراجع التخطيط عملية التدقيق بصورة كافية لاختيار اجراءات الدقيق الملائمة وتجمع ادلة الاثبات المناسبة والكافية .

2/ **معيار الرقابة (الاشراف) والتوثيق** : يعتبر المراجع مسئولا من تقييم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق اهداف الفحص وتقييم ادائهم بناء على مدى تحقيق هذه الاهداف ويعتمد مدى الاشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقد وصعوبة المهنة الفحص ومؤهلات الافراد القائمين به ويقع على عاتق المراجع مسؤولية تعريف المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف اجراءات المراجعة التي سيقومون بتنفيذها وتحديد المشرفين المسؤولية عن الاجابة على أي استفسار او تساؤل هام قد يظهر اثناء الفحص ووضع نظام لحل الاختلافات في وجهات النظر فيما بينهم هذا با الاضافة الى فحص وتدقيقه اعمال المساعدين

اذا يجب على المراجع ان يشرف على أعمال مساعديه وفريق المراجعة العامل معه

1 محمد تهامي ، طواهر مسعود نفمرجع سبق ذكره س المرجع ص 40-41

2 محمد الفيومي المراجعة علما وعملا طبعة 2 دار التعليم الجامعي الاسكندرية 2015 ص 50

3/ معيار الأدلة والقرائن : يعني هذا المعيار انه يجب ان يقوم المراجع بتجميع الادلة الكافية والملائمة التي تمكنه من ابداء رايه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى تتوفر لديه اساس معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص .

ويقتضى التمشي مع هذا المعيار ضرورة ان يتفهم المراجع مهمة المراجعة التي يقوم بها تفهمها جيدا وكاملا وان يتبع التعليمات الخاصة بتنفيذها وان يبذل العناية المهنية الملائمة في ادائها وان ينتبه الى الاخطاء والعناصر غير العادية وان بعد اوراق عمل كاملة وواضحة

اذن يجب على المراجع ان يحصل المراجع بشكل كافي وملائم على الادلة والقرائن التي تؤيد صحة أو عدم صحة الحسابات محل الفحص [1].

المطلب الثالث : معيار اعداد تقرير

حيث تتمثل معايير اعداد التقرير المجموعة الاخير من معايير التدقيق المتعارف عليها .وهي تتمثل الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع في اعداد تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية

ويمكن تعريف التقرير

يعرف التقرير هو بيان رسمي لنتائج تحقيق ما أو ان أمر هناك حاجة ما الى معلومات محددة بشأنه ويقدم هذا البيان الى الهيئة امر بذلك أو طلب منها [2]

حيث أصدرت الهيآت المختصة مجموعة من المعايير الخاصة بإعداد التقرير نلخصها في مايلي :

فيما اذا كانت البيانات المحاسبية قد تم اعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ام لا .

ان الغرض الرئيسي من هذا هو الاجل التأكد بأن المقارنة بين الفترات المالية لم تتأثر وعند تأثرها بسبب التغير في المبادئ المحاسبية يجب ذكر ذلك صراحة في حالة ان يكون هذا التغير قد أثر ماديا مع العلم بان التغيير في المبادئ المحاسبية يجب أن يذكر بفقرة الشرح بعد فقرة الرأي] عند اعداد التقرير .ومن الامثلة على التغير في المبادئ المحاسبي المتعارف عليها تغير طريقة حساب الاندثار من طريقة القسط الثابت الى طريق القسط المتناقص أي التغير من طريقة مقبولة محاسبيا الى طريقة أخرى مقبولة محاسبيا

محمد فيومي مرجع سبق ذكره ص 511

محمد عاطف سعيد ادارة الاعمال وتطوير الاداء دار الرؤية للنشر والتوزيع طبعة الاولى 172

ايضا ، أما في حالة التغير من طريقة أو مبدأ محاسبي غير مقبول الى مبدأ محاسبي مقبول فانه يعتبر تصحيحا لخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية ، اما التغير في طريقة الوصول الى التقديرات وعلى سبيل المثال التغير في طريقة اعداد المخصص الديون المشكوك في تحصيلها من طريقة نسبة من الذمم المدينة أو نسبة معينة من المبيعات على الحساب الى طريقة الكشف التعميري فان هذا لا يعتبر تغييرا في تطبيق المبادئ المحاسبية ولا يذكر في التقرير .

1- يوضح التقرير ما اذا كانت تلك المبادئ أو الاصول المحاسبية المتعرف عليها والمطبقة قد تم تطبيقها بصورة متماثلة من سنة الى أخرى .

2- تعتبر البيانات الواردة بالتقرير معبرة بشكل كاف اعلاميا وبصورة معقولة ولا بد أن يشار الى خلاف ذلك في تقرير .

3- يتضمن التقرير رأي المدقق كوحدة واحدة لا تتجزأ وان تعذر ذلك فعليه أن يمتنع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره الاسباب التي أدت الى ذلك .[1]

- وعلى المدقق ان يلتزم دائما بأداء رأيه الفني المحايد والاستقلالية الفعلية في كافة الامور التي ترتبط بالمهنة المكلف بها وعليه ببذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق ووضع تقرير حيث يجب ان يتضمن تقريره راي المدقق في البيانات ككل موضحا منها

- أنواع التقارير
- تقرير نظيف

حيث يرى ان المراجع عدم

- التقرير العكسي (المعارض او السلبي)

يرى المراجع ان القوائم المالية لا تعبر بمعدل المركز المالي للشركة ونتائجها اعمالها وتدفقاتها النقدية [2]

- التقرير المتحفظ

يصدر المدقق تقريره المتحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات ويجب على المدقق ان يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة [3]

-الا متناع عن ابداء الرأي هناك ظروف لا يستطيع المدقق ان يبدي رأيه نظيف خاليا من أي تحفظات وكذلك لا يستطيع ان يعطي رايا معاكسا وايضا لا يستطيع ان يعطي رأيا متحفظا ومن أمثلة تلك الظروف

1 عبد الرزاق محمد عثمان ، اصول التدقيق والرقابة الداخلية طبعة الاولى دار النشر والتوزيع القاهرة 1999 ص 25

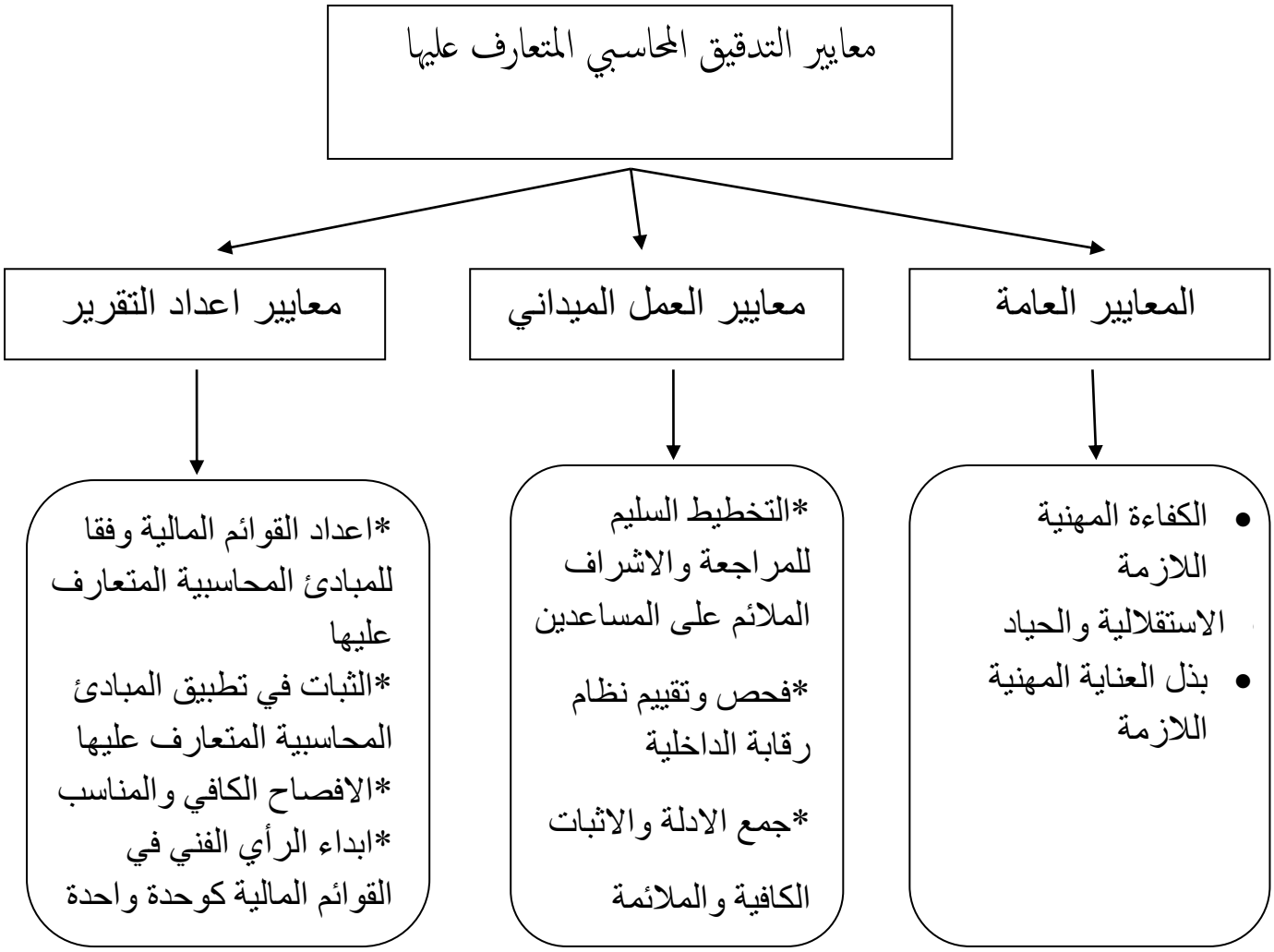
2 محمد فيومي مرجع سبق ذكره ص 61

3 غسان فلاح المطارنة مرجع سبق ذكره ص 128

ادارة المنشأة قد وضعت قيودا على عمل المدقق بحيث لا تمكنه من القيام ب اجراءات التدقيق المتعارف عليها كان تمنعه من حضور عملية الجرد او عدم تمكينه من الحصول على نظام مصادقات عملاء المؤسسة والى ما هناك هنا يجد المدقق نفسه مضطرا للامتناع عن اعطاء رايه وعلى المدقق ان يبين في الفقرة مستقلة من تقريره الاسباب التي ادت الى امتناع عن ابداء رأيه [1]

1 زهير الحدرب مرجع سبق ذكره ص 83

ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر : شريقي عمر ،رحال علي التنظيم المهني للمراجعة أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية 2011 ص 20

خلاصة الفصل

عرف التدقيق المحاسبي تطورات كبيرة فهو يهتم بفحص الدفاتر والسجلات وكذلك عن طريق تقديم اقتراحات وتوصيات حول النجاح الذي تحققه المؤسسة ،كما انه يعد وظيفة من أهم الوظائف في تنظيم المؤسسة ، اذ انه يساعد في بلوغ الاهداف المسطرة من خلال تقديمه لمعلومات ذات مصداقية ،كما يحظى بمكانة هامة وبارزة في المؤسسة إذ الاهميتها البالغة فهو تابع مباشرة للإدارة العليا لإعطاء المزيد من الاستقلالية عن باقي الوظائف ،والتدقيق المحاسبي يساهم بشكل كبير في مساعدة مدقق الحسابات على أداء مهامه اذ ينتج عن تكاملها معا تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية ،كما ان له تطبيقات شتى تسعى من خلالها الى تقديم معلومات ذات درجة أقل من الخطأ والتي تساعد الادارة ومتخذي القرار في اتخاذ قراراتهم .

الفصل الثاني

دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

تمهيد :

يعتبر الاداء المالي من أهم مواضيع العصر الحاضر وتحسينه هو حديث الساعة لكل مؤسسات الاقتصادية باختلاف احجامها كون النجاح والبقاء غير مضمون وفي ظل حالة عدم التأكد صار تحسين الاداء المالي شيئا ضروريا وملجأ للبقاء لا حيث تهدف الادارة العليا لكل مؤسسة الى تحقيق أحسن اداء ممكن يكسها مكانة ومركز تنافسي قوي كون تحسين الاداء المالي من الاهداف الاساسية لأي مؤسسة وسعيها لتحقيقه الوظائف والسياسات التي تتبعها وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسة كوسيلة فعالة للوقوف على ضعف وقوة هذه الانظمة والعمليات والإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها وبالتالي تحسين أدائها المالي

وهذا ما سنتطرق في هذا الفصل بدراسة الاداء المالي من مختلف جوانبه وكيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسينه من خلال مباحث والتي سيتم التطرق من خلالها :

- المبحث الأول :مفاهيم الاداء
- المبحث الثاني :ماهية الاداء
- المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي

المبحث الاول : مفاهيم الاداء

يعتبر مفهوم الاداء من أكثر المفاهيم شيوعا واستعمالا في حقل اقتصاد وتسيير المؤسسات حيث خطى باهتمام واسع من قبل الباحثين والمفكرين خاصة في علم الاقتصاد

المطلب الأول : مفهوم الاداء

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الاداء ويرجع هذا الاختلاف الى تباين وجهات على الجوانب الكمية أي تفضيل الوسائل التقنية في التحليل في صياغة تعريف الاداء بينما ذهب فريق اخر الى اعتبار الاداء مصطلح يتضمن ابعاد تنظيمية واجتماعية فضلا عن الجوانب الاقتصادية ومن تم لا يجب الاقتصار على استخدام النسب والأرقام فقط في التعبير عن هذا المصطلح ونجرد الاشارة بداية الى ان الاشتقاق اللغوي لمصطلح الاداء مستمد من كلمة الانجليزية (to perform) وقد اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (performer) والذي يعني تنفيذ مهمة او تأدية عمل [1]

-تعريف الاداء حسب larousse:

يعرف الاداء على انه نتيجة كمية المحصلة من طرف فرد او مجموعة بعد بذل جهد معين ويتم الحكم عليه كالأمثل الكفء الجهد ....الخ

-يعرف ايضا الاداء على انه الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم اثناء العمليات الانتاجية والعمليات المرافقة لها باستخدام وسائل الانتاج وكيفية المناسبة لطبعة العمليات الانتاجية عليها لتخزينها وتسويقها طبقا للبرنامج المسطر والأهداف المحددة للوحدة الانتاجية خلال الفترة الزمنية المدروسة [2]

ومن التعارف السابقة يمكن ان نعطي تعريف مختصر للأداء على انه الاستغلال الامثل للموارد الاقتصادية ومدى قدرة المنشأة في تنفيذ الخطط المسطرة من اجل تحقيق اهدافها .

مصطفى يوسف ادارة الاداء دار الحامد للنشر والتوزيع لالا طبعة 1 الاردن 2018 ص151

2 Dictionnaire Larousse 1988 .p686

المطلب الثاني : اهمية وأهداف الاداء

أولا :اهمية الاداء

يحقق الاداء فوائد عديدة للمؤسسة والعاملين بها ومن أهمها :

-يقد تقييم الاداء اساسا جوهريا لعمليات التطوير الاداري فهو يتناول جوانب عديدة متشابكة منها ما يتصل بالمؤسسة وإجراءات العمل ومنها ما يتصلب العاملين انفسهم حيث تساهم عملية الاداء في توفير معلومات مهمة عن مستوى اداء العاملين وتساعد في تحديد الاساس الذي يجب ان يبدآ منه جهود التطوير

-تساهم عملية الاداء في الكشف عن القرارات والطاقات الكامنة لدى العاملين ويمكن ان يكون مدخلا لأعاد ةتقسييم العمل والتوزيع المسؤوليات والأدوار

- يساهم عملية الاداء في تحسين وتطوير اداء العاملين فهو يساعد الرؤساء والقادة في اكتشاف جوانب الضعف والقصور في الكفاءة العاملين والعمل على تقويمها الى الجانب تحديد نوع التوجيه اللازم لدفع سلوك العاملين وشد جوانب التقصير في كفاءتهم [1]

-ان عملية الاداء له اهمية كبيرة وأهمها كاللاتي :[2]

-الاداء يوضح الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية سواء في المشروع الاقتصادي الخاص او على مستوى الاقتصاد القومي

- عملية الاداء تفصح عن مدى قيام الوحدات وأقسام وظائفها على اكمل وجه

-عملية الاداء ترتبط بالتخطيط حيث انها توضح مدى الكفاءة التخطيط عندما يطبق الافراد مهامهم على اكمل وجه ومن ثم محاولة تجاوز القصور في عملية التخطيط نفسها

يساعد الاداء على التالي:

1/ توجيه العاملين للقيام بأعمالهم

2/ يوجه اشراف الادارة العليا

1 يزيد قرارات مرجع سبق ذكره ص 156

2 وليد ناجي الحيالي علي خلف عبد الله التحليل المالي للرقابة على الاداء والكشف عن الانحرافات مركز الكتاب الاكديمي ط1 2015 عمان ص10

3/ يوضح سير العمليات الانتاجية

4/ يساعد على التنسيق بين مختلف اوجه النشاط حيث تتكامل ادارة المنشأة على الانتاج والتسويق وتمويل الافراد

لذلك عملية الاداء عملية هامة وضرورية من اجل معرفة مدى تحقيق المشروع الاقتصادي لخططه بل لاهدافه .

ثانيا : اهداف الاداء

تهدف عملية الاداء الى الوصول الى مجموعة من الاهداف يمكن تلخيصها في مايلي :[1]

1/متابعة أداء العامل والرقابة عليه بصفة دائمة : حيث تستعمل تقارير الكفاءة كأداة للرقابة والإشراف اذ تسمح للمسؤول المباشر بأن يهتم بصفة شبه دائمة بسير العمل وملاحظة أداء العاملين الاعمال وظائفهم للحكم على مدى كفاءتهم لمهنتهم

2/ تبيان بعض العيوب والمشاكل الادارية والتنظيمية حيث تكفل الدراسة التحليلية لنتائج تقارير الكفاءة والكشف عن بعض العيوب الادارية والتنظيمية

3/ تقدير صلاحية أنظمة شؤون العاملين الاخرى

اذ تعتبر عملية الاداء بمثابة اختبار لمدى سلامة ونجاح الطرق المستخدمة

المطلب الثالث : أنواع الاداء

ان انواع الاداء يتمثل في نوعين هما الاداء الكلي والأداء الجزئي :[2]

1/ الاداء الكلي :وهو الذي يتجسد بالانجازات التي تساهم جميع العناصر والوظائف أو الانظمة الفرعية للمؤسسة ولا يمكن نسب انجازها الى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر في اطار هذا النوع من الاداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة اهدافها الشاملة كالاستمرارية الشمولية .الارباح النمو

1 يزيد قرارات مرجع سبق ذكره ص 157
2 عبد المالك مزدهودة الاداء بين الكفاءة والفعال0ية مفهوم وتقييم الاداء مجلة العلوم الانسانية 2001 العدد الاول جامعة محمد خيضر بسكرة ص 89

2/ **الاداء الجزئي** : يشمل الاداء الجزئي المستوى الوظيفي للمؤسسة ويختلف باختلاف الانظمة الفعلية للمؤسسة وينقسم الاداء الجزئي الى عدة أنواع وعموما يتمثل في أربعة مجالات رئيسية وهي : الاداء التسويقي ، الاداء الانتاجي ، الاداء المالي ، أداء الافراد

1- **الاداء التسويقي** : تتمثل عملية التسويق بأنها العمل الاداري الذي يشمل كل الانشطة التي تسعى الى ايجاد نوع من الملائمة بين المنظمة والجهات الخارجية التي تقوم باستخدام وشراء بيع منتجات المنظمة أو تأثير في مخرجاته التي تم انتاجها أو الفوائد والخدمات التي يقوم بتقسيمها وهناك اربعة طرق اساسية للأداء التسويقي وهي :

-تحليل المبيعات وتتمثل في تقيم الجهود المبذولة في بيع منتجات المنشأة والوقوف على معرفة الانحراف في المبيعات

تحليل نصيب المنشأة في السوق : وتتمثل في تحديد نصيب المنشأة في السوق ومقارنتها بالشركات المنافسة فزيادة الكميات المباعة في اتباع سياسة تسوقية متطورة [1]

2- **الاداء الانتاجي** :

يعني نظاما يشمل على مجموعة من العناصر تتمثل في المدخالات الموارد الانتاجية العمليات والمخرجات (المنتجات والخدمات) ويعتبر ذات اهمية كبيرة لاستمرارية المؤسسة لأنه يسمح لمعرفة الخلل فيها بفرض معالجتها ثم تطوير النواحي الايجابية وتفادي السلبية منها [2]

3- الاداء المالي :

يتمثل أداء الوظيفة االمالية في المنشأة في كيفية الحصول على مصادر التمويل والمزيج المالي واستخدامها بشكل فعال بقصد تحقيق الاهداف المالية التي تحددها الشركة حيث تتضمن الوظيفة المالية مجموعة من الجوانب الاساسية وهي :

*تحديد افضل مزيج مالي مناسب وفي الوقت المناسب
*الاستخدام الامثل للأموال وذلكمن خلال الرقابة والتخطيط على الاموال المستمرة
*اختيار افضل مصادر التمويل تلك الأصول .

1 يزيد قرارات نفس المرجع السابق ص 174

2 يحياوي الهام الجودة لتحسين الاداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية مجلة الباحث 2007 العدد الخامس جامعة ورقلة ص47

4- **أداء الافراد :**

تعرف وظيفة الاالافرادلابأنها مختلف المهام والنشاطات المتعلقة باختيار العمال ذوي كفاءة لتوجيه طاقاتهم وتنمية مهاراتهم والمحافظة عليها بالإضافةالتى تقسيم أدائهم ومكافائتهم بناء على المعطيات الواردة اليها من الوظائف الاخرى حول الواقع الفعلي للأفراد [1]

المبحث الثاني : ماهية الاداء المالي

يعتبر موضوع الاداء أحد المفاهيم ذات الاهمية في المؤسسة با الاخص الاداء المالي حيث تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحسينه من اجل الوقوف على وظيفتها المالية الحقيقة وذلك من خلال مراحل واستخدام أدوات لتحسينه .

المطلب الاول : تعريف الاداء المالي

تعريف الاداء المالي : ان الادارة المالية هي تلك الادارة المسؤولة عن تحسين وتطوير الدفعات النقدية الخاصة بالمنشأة ووعلى ذلك فان المدير المالي يعتبر مسؤولا عن الاموال التي تدخل الى مؤسسة والاموال التي تستخدمها وتلك الاموال التي تخرج منها وبالاتلي لا بد الاستخدام الامثل مما يحسن من فرص تحقيق المؤسسة اهدافها ونظام الاداء المالي ويقوم على العديد من المحاور ولكن من اهمهم :[2]

1- النسب المالية

2- تحليل القوائم المالية

تعريف الثاني :هو تحليل وفحص السياسات الادارة عن طريق مجموعة من الاجراءات يشمل جانبين هما القدرة على الاستمراريه والمؤشرات المالية وبهدف تقيم مدى تأثر رأس المال المادي على تقييم الاداء المالي للمؤسسات ويستخدم الربع عادة كمقياس لأداء أو كأساس لمقايس اخرى مثل العائد على الاستثمار وربحية السهم ويمثل الدخل للمصروفات والعناصر الرتبطة مباشرة بقياس الربح ويعتمد الاعتراف بالايراداتوالمصروفات وقياسها جزئيا على المفاهيم راس المال والمحافظة على راس المال التي تطبقها المؤسسة عند اعدا البيانات [3].

علاء احمد صلاح اساسيات المحاسبة الادارية كيف تعظم الارباح وتعزز الاداء المالي ط 1 مجموعة النيل العربية قاهرة 2008 ص 161

2 محمود عبد الفتاح رضوان تقييم الاداء المؤسسات في ظل المعايير الاداء والتوان ك 1 مج العربية للتدريب والنشر قاهرة 2012 ص 52

سارة محمد زايد التميمي اثر الادارة راس المال على الاداء المالي للشركات دار المجد للنشر والتوزيع ط 1 2019 ص 663

تعريف الثالث: ومما سبق فان الاداء المالي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق ارباح من الموارد التي تقوم باستثمارها وتعتبر الرباح في التنبؤ بالتدفقات النقدية اللمستقبلية من الموارد التي يمكن استثمارها في المؤسسة وبذلك يعطي الاداء المالي للمؤسسة مؤشر عن مدى كفاءة المؤسسة بادارة وتوجيه واستثمار مواردها المالية بين البدائل المتاحة وتصب في مدى امكانية استمرارية المؤسسة [1]

التعريف الرابع :يمثل الاداء المالي اداة لتحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجيه الى الركة التي تسيير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها

–اداة لتدارك التغيرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر اذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية او ربحية او لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر ادارتها للعمل لمعالجة الخلل

وهو اداة ايضا لتحفيز العاملين والادارة في الشركة لدخل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية افضل من سابقتها

–اداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل او لجانب معين من اداة المؤسسة او لأداء اسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة .[2]

التعريف الخامس : ويعرف كذلك على انه " تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على انشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات ،جدول حسابات النتائج وجدول الملحقة ولكن لا جدوى من ذلك اذا لم يؤخذ الظرف الاقتصادي والقطاء الذي تنتمي اليه المؤسسة النشطة في الدراسة ،وعلى ذلك الاساس فان تشخيص الاداء يتم معاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الارباح [3].

1بزقراري حياة دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة ما جستير في علوم التسير جامعة بسكرة 2010 ص7

2 محمد محمود الخطيب الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات دار حامد للنشر والتوزيع اط 1 الاردن ص15 2010–

3 بن خليفة حمزة " دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة " مذكرة لنيل شهادة الماجستير :جامعة محمد خيضر بسكرة 2013 ص 64

ومن خلال التعاريف يمكن توضيح الاهمية والاهداف

أولا : اهمية الاداء المالي

تعتبر أهمية الاداء المالي بشكل عام في انه يهدف الى تقويم ادارة المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات التي لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي توفرها الاداء المالي

وتنبع أهمية الاداء المالي بشكل الخاص في عملية المتابعة أعمال المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة اوضاعها وتقييم مستوياتها وتوجيه الاداء نحو المستوى الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان الاسباب وترشيد الاستخدامات في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية وبقاء المنافسة [1]

ويعرف الأداء المالية أهمية بالغة للأسباب التالية :

–أيا كانت المؤسسة خاصة اوعامة فان هدفها بالدرجة الاولى هوتحقيقلاالربح، لذلك فان توجيه التزام طاقات اعضائها لتحقيق الاهداف المرجوة حتى تشبع دوافعهم لذا فان دراسةالاداء المالي وتقويمه يقد اداة رئيسية لازمة للرقابة في المؤسسة فهي تظهر من اجل تصحيح وتعديل الاستراتيجيات وترشيد استخدام الموارد المتاحة

–يعمل الاداء المالي على الكشف عن نقاط القوةوالضعف في المؤسسة أي قياس حالة التقدم والتأخر في المؤسسة وبلتاليفالاداء المالي الجيد يصبح شرطا اساسيا لتامين بقاء المؤسسة في البيئة تنافسية ويظهر كشرط اساسي واجباري للمساهم بصفة عامة ،حيثتسمحمؤشراته بلحكم على درجة أمان المؤسسة ولذلك فهي تركز على خطة التمويل والاستثمارية

–يمثل الحصول على مستويات أداء مرتفعة اجراء ديناميكي اذ ان النجاح في انجاز أهداف المؤسسة يحقق الاشباع المطلوب ويقوي دافعية المؤسسة واطرافها وهذه الدافعية تؤدي بدورها الى زيادة االفعالية الى مستوى النجاح المطلوب [2].

– الاداء المالي يوضح الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية سواء في المشروع الاقتصادي الخاص أو على مستوى الاقتصادي القومي [1].

محمد محمود الخطيب الاداء المالي وأثره على عوائد اسهم الشركات ط1 دار الحامد للنشروالتوزيع 2010 ص 46–471

2بوكرمة كنزة دور التدقيق الداخلي في تحسيين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجيستر لنيل ماجيستر محاسبة ومراقبة تدقيق جامعة سكيكدة ص 47

ثانيا : الاهداف

هناك مجموعة من الاهداف اتي تسعى المؤسسة لتحقيقها في أدائها المالي :[2]

**نمو المؤسسة : يعتبر نمو المؤسسة من المؤشرات التي تساعد في التعرف على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية حيث يمكن القول بأن المؤسسات القادرة على الاستمرارية في السوق تعتبر من المؤسسات الاكثر قدرة على تحسيين الربحية الخاصة بها حيث أن نمو المؤسسة يؤثر على الكثير من العناصر التي لها أهمية نذكر منها تكوين فرص عمل جديد قدرة المؤسسة على الاستمرار والنمو من خلال ازدياد الطلب على المنتاجات أو الخدمات المؤسسة الذي سيكون له تأثير على النمو الاقتصادي باالايجاب ،تحسين قدرة المؤسسة على الابتكار والبدء باستخدام تكنولوجيا جديدة لتحسين أدائها التنافسي .

*زيادة الربحية : تمثل الربحية نتاج سياسات وقرارات المؤسسة الاستثمارية والتشغلية والتمويلية وتقيس مدى كفاءة ادارة المؤسسة في توليد الارباح وتهدف المؤسسة من قياس الربحية الى تقدير قدرتها على كسب ومدى كفايته في تحقيق الارباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه ،كما تعتبر الربحية من الاهداف الاساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد الحقيقية لتحقيقها وهي تدل على قدرة الوسائل التي تستخدمها على تحقيق النتيجة اذ تعد الربحية من أهم اهداف الادارة المالية في المؤسسات فهي تعتبر بمثابة تعويض للملاك عن استثمار اموالهم كما تعتبر المصدر الرئيسي الذي يوفر الموارد اللازمة لتسديد الديون مع الفوائد المستحقة عليها كذلك فانها تمثل مقياس للحكم على مدى كفاءة الادارة في استغلال مواردها.

* تحسين السيولة وتوازن الهيكل المالي : تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها قصيرة الا الاجل أي قدرتها على تحويل اصولها المتداولة الى نقدية بسرعة حيث ان نقص السيولة يسبب ضعف في قدرة المؤسسة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها ،وفي المقابل فان زيادة السيولة يعني وجود سيولة فائضة غير مستثمرة بالشكل الامثل الامر الذي يؤدي الى انخفاض الربحية كما ان حرص المؤسسة على تحسين سيولتها يستوجب زيادة الاصول المتداولة الى اجمالي الاصول في المؤسسة الامر الذي يؤدي على انخفاض الربحية لذلك على المؤسسة العمل على تحقيق التوازن بين السيولة الربحية وذلك من خلال تمويل أصولها الثابتة وصافي رأس المال العامل

1 وليد ناجي الحيالي،على خلف عبد الله التحليل المالي للرقابة على الاداء وكيف انحرافات ط1 مركز كتاب الاكدمي 2015 عمان ص102

2 بنية حيزية : دور الاساليب الحديثة للتحليل المالي وتطوير عملية تقييم الاداء المالي دراسة حالة مجمع صيدال ،أطروحة دكتوراه في العلوم التسيير ،تخصص الاقتصاد في تطبيق ادارة الاعمال ، جامعة المدية 2017 ص 180

تهدف عملية الاداء لتحقيق ما يلي :[1]

الوقوف على مستوى انجاز الوحدة الاقتصادية الكشف على مواضيع الخلل والضعف في نشاط المؤسسة مع بيان مسبباتها ووضع حلول لازمة لتصحيحها

–تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في المؤسسة من خلال قياس انتاجية كل قسم وتحديد انجازاته سلبا أو ايجابا

–الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائدا اكبر بتكاليف اقل

–تسهيل التقييم الشامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني با الاعتماد على نتائج تقييم كل مؤسسة على حدى .

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الاداء المالي

ان تعددالعوامل المؤثرةفي أدء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والاتفاق عليها من طرف الباحثين أمرا صعبا للغاية ، وخاصة اذا كان الامر يتعلق بتحديد مقدار التأثير وكثافته ، وفضلا عن كثافتها في التأثير في الاداء فهي نمترابطة فيما بينها ، أي أنها تشكل دوال فيما بينها وكل التعقيدات السابقة تمخضت عنها عدة تصنيفات للعوامل المؤثرة في الاداء ، فقد صنفها الدكتور على السلمى الى مجموعتين هما :مجموعة العوامل التقنية والتكنولوجية ومجموعة العوامل البشرية المتمثلة اساسا في المعرفة ، التعلم ، الخبرة ، التدريب ، المهارة ، القدرة الشخصية ، التكوين النفسي ، ظروف العمل ، حاجات ورغبات الافراد .كما صنف البروفيسور KUKOLECA العوامل المؤثرة الى مجموعتين : هما مجموعة العوامل الموضوعية وتشمل العوامل الاجتماعية والعوامل الفنية ومجموعة من العوامل الذاتية المتمثلة في العوامل التنظيمية [2]

أما البروفيسور R–A–THIETART فيرى بأن العوامل الاساسية المؤثرة في الاداء هي :التحفيز المهارات ، مستوى العمل والممارسات ويصنف بعض الباحثين العوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة والمتمثلة في

1 مجيد الكرخي ،تقويم الاداء باستخدام النسب المالية ،ط1 دار المناهج عمان 2007 ص31

2 مسعي عبد الحليم أثر خطر البلد على الاداء الاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية من خلال فترة 1988–2007 مذكرة لنيل شهادة الماجستر 2013 ص14

متغيرات المحيط الخارجي للمؤسسة ، وعوامل خاضعة لتحكم المؤسسة تتمثل في العوامل التقنية والعوامل البشرية .[1]

تواجه المؤسسة باعتبارها نظاما مفتوح جملة من العوامل والمتغيرات التي قد تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على أدائها المالي ،هذه العوامل قد تكون من داخل المؤسسة وقد تكون من خارجها ومن أهم هذه العوامل مايلي :[2]

أ) العوامل الداخلية :وهي تلك العوامل التي تؤثر على اداء المؤسسة والتي يمكن للمؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها باشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل مايلي :

-الرقابة على التكاليف

-الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة

-الرقابة على تكلفة الحصول على الاموال

ب) العوامل الخارجية : تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على ادائها المالي حيث لا يمكن للإدارة السيطرة عليه وانما يمكن توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات ومحاولة اعطاء خطط لتقليل من أأثيرها وتشمل هذه العوامل :

-مخاطر الازمات المالية

-التغييرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات

- القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق

-السياسات المالية والنقدية والاقتصادية ككل دولة .

المطلب الثالث :مؤشرات الاداء المالي

تستند عملية الاداء المالي اساسا على اعداد جملة من الحسابات وتقييم المؤشرات والنسب التي تعكس نشاط المؤسسة المالي والاقتصادي والاداري ،وهاه النسب والمؤشرات تتعدد وتتفرع لكن سنذكر

1 عبد المليك مزهودة الاداء بين الكفاءة والفعالية ،مفهموم وتقييم ،مجلة العلوم الانسانية جامعة بسكرة العدد الاول نوفمبر 2010& ص91

2 رقية غزال : اثر السياسات الاقتصادية على تقييم الاداء المالي للبنوك التجارية حالة البنك الوطني الجزائري وكالو الوادي ، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر في العلوم الاقتصادية تخصص بنوك جامعة الوادي سنة 2015 ص 15

أهمها في هذا المطلب وقبل هذا سوف نعرف المؤشر "وهو عبارة عن معلومة كمية تقيس فعالية وكفاءة كل جزء من عملية أو نظام بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد ،مقبول في اطار استراتيجي للمؤسسة ."[1]

أولا : الاداء المالي بوسطة النسب المالية

أولا :نسبة السيولة : هي القدرة على توفير الاموال بكلفة معقولة لمواجهة الالتزامات عند استحقاقها ويمكن تحديدها من خلال الموجودات القابلة للتحويل الى نقد خلال فترة معينة مضافا اليها ما يمكن الحصول عليه من الاقتراض وزيادة رأس المال والارباح .

ومن اهم اهداف ادارة السيولة المحافظة على استمرار عمل الشركة وابعاد مخاطر العسر المالي عنها ،واذا لم تتمكن الشركة من ادارة سيولتها بالشكل السليم فإنها قد تواجه بعسر ناتج عن عدم القدرة على مواجهة الالتزامات في مواعيدها .[2]

وتختلف هذه النسب بختلاف الاطراف المستفيدة منها ويقع ضمن هذه النسب مايلي:

1 – نسبة السيولة العامة او نسبة التداول :

نسبة السيولة العامة =الاصول المتداولة /الخصوم المتداولة

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

كلما زادت هذه النسبة عن الواحد صحيح دل الك على وجود هامش امان للمؤسسة ،يمكنها من سداد التزاماتها قصير الاجل ولكن ارتفاع هذه النسبة قد لا يترجم دائما بوضع سيولة جيدة فقد يكون ناتج عن التضخم بنود الاصول المتداولة بسبب عدم تسيير التسيير الجدي للإدارة غير انه في بعض المؤسسات الخاصة بقطاع الكهرباء والهاتف فغالبا ما تكون نسبة التداول فيها اقل من الواحد وسببه يرجع الى طبيعة النشاط بحد ذاته بالإضافة لضاخمة الاصول الثابتة لكن ما يعوض هذا الانخفاض هو انتظام التدفقات النقدية لتلك المؤسسات.

2 – نسبة السيولة السريعة (السيولة المختصرة):

1سعيد فرحات جمعة مرجع سابق ص 38

2فهمي مصطفى الشيخ التحليل المالي طبعة الاولى دار النشر والتوزيع فلسطين 2008 ص 30

وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية بالاصول سريعة التداول وتعطى بلعلاقة التالية

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

المصدر :مليكةزغيب ،ميلود بوشنقير ، مرجع سابق ص 37

قيمة هذه السيولة تتراوح بين 0.3 كحد ادنى و 0.5 كحد أقصى اذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وامكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة والغير جاهزة نصف الديون قصيرة أو أقل واا كانت منخفضة فتدل على صعوبة الدفع

3 –نسبة السيولة الحالية أو الفورية :

وهي نسبة التي تهتم بأكثر أصول المؤسسة سيولة وهي النقدية وذلك في علاقتها بالتزامات المؤسسة الاجل وتعطى بالعلاقة التالية :

نسبة السيولة الحالية =النقدية /اجمالي الخصوم المتداولة

المصدر :مليكةزغيب ،ميلود بوشنقير ،مرجع سابق ص 38

اذا كانت هذه النسبة اكبر من الواحد فهذا يدل على تراجع نشاط المؤسسة ،نقص الاستثمارات فائض النقدية .

النسبة	العلاقة	التحليل
نسبة السيولة العامة التداول	الاصول المتداول الخصوم المتداولة	هي نسبة التي تشير الى قدرة المنظمة على سداد التزاماتها قصير الأجل اعتمادا على أصولها المتداولة النسبة النموذجية بين 1 و 2
نسبة السيولة السريعة	اصول متداولة ديون قصيرة الأجل	تستعمل هذه النسبة لاختيار مدى كفاية المصادر النقدية ونسبة النقدية الموجودة لدى المنظمة في مواجهة التزماتها قصيرة الأجل دون الاضطرار الى تسييل موجوداتها من البضاعة "النسبة النموذجية بين 03و0.5

نسبة السيولة النقدية	قيم جاهزة ديون قصيرة الاجل	تدل على مدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الجاهزة فقط "النسبة النموذجية 0.2 و-0.3

المصدر :بشرى خالدي و زهراء محاجي مذكرة لنيل شهادة ماجيستر تخصص مالية المؤسسة أثر التدقيق الداخلي على تحسيين الاداء المالي للمؤسسة

ثانيا نسبة التمويل والاستقلالية المالية :

عبارة عن نسب تظهر مدى مساهمة الديون سواء ممثلة في الالتزامات القصيرة أو طويلة الأجل في تمويل موجودات المنشأة مقارنة بمساهمة الملاك .

جدول نسبة التمويل والاستقلالية المالية

النسبة	العلاقة	التحليل
نسبة التمويل الدائم	الاموال الدائمة /الاصول الثابتة	تدل على مدى تغطية الاموال الدائمة للأصول الثابتة ويجب ان تكون أكبر من 1 .
نسبة التمويل الخاص	الاموال الخاصة /الاصول الثابتة	تعبر عن مدى قدرة الاموال الدائمة على تمويل الاصول الثابتة يستحسن الا تزيد عن 1
نسبة التمويل الاجنبي	مجموع الديون /الاصول الثابتة	تدل على مدى اعتماد المؤسسة على تمويل الخارجي وكلما كان ذلك بتحسين أ تساوي 0.5 ولا تزيد عن 1
نسبة الاستقلالية المالية	أموال خاصة /مجموع الديون	تقنية درجة انتقال المؤسسة على دائنيها ويفضل ان تتراوح بين 1 و2
نسبة الاستدانة المالية	الديون اجمالي /اجمالي الاصول	تقيس نسبة الديون التي يساهم فيها الغير بالنسبة الى اجمالي موجودات المؤسسة يستحسن ألا تزيد عن 0.5

المصدر :من اعداد الطالبة بالاعتماد على المحاضرات السابقة

ثانيا: الاداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

هناك عدة مؤشرات يعتمد عليها في ابراز مدى التوازن المالي والتي سنتعرض اليها

1 – رأس المال العامل :

راس المال العامل هو جزء من رؤوس الاموال التي تصلح لتمويل الاحتياجات ناقص عناصر الاصول الناتجة عن دورة الاستغلال ،ولتحقيق السير العادي لنشاط المؤسسة فعلى رؤوس الاموال ان تمول الاصول الثابتة والاصول المتداولة ،ويحسب وفق العلاقة التالية

من أعلى الميزانية :يعرف على انه الفائض من الاموال المتداولة بالنسبة للديون .

رأس المال العامل =الاصول الدائمة –ديون قصيرة الاجل

ويقسم رأس المال العامل بحسب الحالات التالية :

–رأس المال العامل موجب 0 FR<:

يشير الى توازن المؤسسة ماليا على مدى الطويل دون تحقيق فائض أو عجز .

–رأس المال العامل سالبا 0 FR>.

يشير الى عجز المؤسسة من تمويل استثماراتها باستخدام الموارد الدائمة مما حقق عجز وبالتالي فهي تلجأالى مصادر اضافية للتمويل أو تقليص الاستثمارات بما يتناسب مع مواردها الدائمة .

الجدول رقم 1 يوضح الانواع الاخرى لرأس المال العامل

أنواع رأس المال العامل	العلاقة الرياضية	المدلول
رأس المال العامل الخاص	اموال خاصة –أصول غير جارية	البحث عن الاستقلالية للمؤسسة اتجاه الغير ومدى تمكنها من تمويل استثماراتها بأموال ذاتية
رأس المال العامل الاجمالي	مجموع الاصول –الاصول الجارية	البحث عن قيمة المبالغ التي مولت بها المؤسسة أصولها الجارية
رأس المال العامل الخارجي	مجموع الديون	تحديد مدى التزام المؤسسة بوعودها اتجاه الغير واظهار نسبة المبالخ الخارجية التي مولت اصولها ما يحدد مدى ارتباط المؤسسة بالغير

المصدر :من اعداد الطالبة بالاعتماد على المحاضرات السابقة

احتياجات رأس المال :

يعبر عن الفائض الناتج عن استخدامات الدورة بعد مقابلة موارد الدورة التي حان موعد استحقاقها [1]

يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية :

احتياجات راس المال العامل =)(قيم الاستغلال +قيم غير جاهزة)-(الديون قصيرة الاجل – السلفيات المصرفية)

ويترتب حسب الحالات التالية

1ناصر داديعدون ،كيفيات ،مراقبة التسيير ، دار المحمدية العامة ، الجزائر 2000ص 25

BFR موجب : تحدث عندما لا تغطي المؤسسة كل الاحتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة بل تتعداها الى الموارد الاخرى

BFRسالب :وهي حالة الجيدة بحيث تضمن المؤسسة الاقتصادية توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية

BFRمعدوم :وهي حالة نادرة الحدوث ،تعني المثالية

ثالثا: الخزينة TN:

فهي تنتج اما عن صافي القيم الجاهزة ب استثناء السلفات المصرفية او الفرق بين راس المال واحتياجات راس المال العامل أي قيمة السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بطرح احتياجات رأس المال العامل من الهامش وتحسب بالعلاقة التالية :

الخزينة = القيم الجاهزة –السلفات المصرفية
الخزينة = رأس المال العامل –احتياجات في راس المال العامل

ويمكن تميز ثلاث حالات الخزينة

1-الخزينة موجبة :TN>0

هذا يدل على ان رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة ،وهناك فائض يضم الى الخززينة الا ان عملية تجسيد الاموال ليست في صالح المؤسسة لذلك ينبغي على المؤسسة استعمال هذه الاموال لتسديد ديونها قصيرة الاجل أو تحويلها الى استثمارات

الخزينة الصفرية :TN=0

اذا كانت صفرية هذا يعني ان رأس المال العامل مساوي لاحتياج رأس المال العامل وهي وضعية المثلى للخزينة لا يوجد افراط في الاموال مع عدم وجود احتياجات في نفس الوقت

الخزينة سالبة : TN<0

نجد ان احتياجات راس المال العامل أكبر من رأس المال العامل أي مؤسسة تفتقر الى الاموال تمول بها عمليات الاستغلال فنلجأ الا الاقتراض قصير الاجل .[1]

المبحث الثالث دور التدقيق المحاسبي في تحسيين الإدارة المالي

يعمل التدقيق الداخلي على تحسين الاداء المالي في مختلف المؤسسات سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة حيث سنحاول عرض العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي والاداء المالي

المطلب الأول : دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الفساد المالي والحد منه[2].

نظرا لانتشار ظاهرة الفساد المالي من الغش واحتيال التي تتعرض لها المؤسسات ودورها في انهيارها وحدوث خسائر كبيرة لديها وخروجها من السوق وضياع اموال المساهمين ،مازلنا نبحث في دور التدقيق المحاسبي في ضبط تحسين الاداء المالي ،فلا بد ان نعرج دور التدقيق المحاسبي في مكافحة الفساد المالي والتقليل من حالاته حيث ان وجود التدقيق والرقابة دائما يمنع من تسول له نفسه بلقيامبالاعمال الغير المشروعة ، حيث ان التدقيق اوجه تلاعب تهدف الى الكشف عن تضليل المقصود للسجلات واية عملية تخصيص غير مناسبة للأصول والموجودات ،وينشأ خطر الاحتيال من وجود ضغوط يتعرض لها شخص القائم بالتحايل وبالتالي يقع على عاتق مدقق الحسابات تلمس الحالات السابقة بشكل دائم وعدم اغفال أي اشارة قد توحي بحدوث الغش والاحتيال ورصدها ومتابعتها ومعاقبة مرتكبيها وهذا يعتبر احد الادوار التقليدية للتدقيق المحاسبي حيث ان الحذر والشك المنطقي او ما يقصد به الشك المهني من أهم المهارات التي يجب ان يتمتع بها المدقق والتي تساعده في مهمته ،وقد أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الامريكية حول التدقيق المحاسبي في اكتشاف الغش والاحتيار في القوائم المالية الى أهمية ان يرفع التدقيق تقاريره الي مجلس الإدارة وليس الادارة العليا للمؤسسة وذلك يتم بعد إجراء التحقيقات والتحريات الكافية من طرف مدقق الحسابات الذي تشترط فيه الاستقلالية العالية وعدم تدخل أي فرد كان في مهامه.

ناصر دادن عدوى نفس المرجع السابق ص 261

2مخلوفي عبد الهادي دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي كلية ع التسير جامعة محمد خيضر بسكرة ص 68

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

المطلب الثاني : دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

أولا : تعريف الرقابة الداخلية[1]

هي مجموعة من النظم والاجراءات والطرق التي تتخذها الادارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة التشغلية وضمان الالتزام بسياسات الادارة الموضوعة

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والاجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والاحصائية ولرفع الكفاءة الانتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية

دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية [2]

يقوم المدقق بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها واحكامها لقد نصت معايير الممارسة المنهنية للتدقيق المحاسبي الصادرة عن معهد المدققين الداخلين في أمريكا على انه يجب ان يتضمن مجال عمل التدقيق المحاسبي فحص وتقويم كفاية وفعالية انظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها .

ويشير الباحثون الى ان مهنة التددقيق المحاسبي تعد أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة الهادفة والمانعة والمصححة .

لا فان وظيفة التدقيق المحاسبي ليست فقط جزءا من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل ثورة التركيز بالنسبة له وصمام الامان خصوصا بعد تحويلها الى مهنة متعرف بها دوليا ودور التدقيق

1غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصرة مرجع سبق ذكره ص 206

بشرى خالدي .اثر التدقيق الداخلي على تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر في العلوم الاقتصادية 2017 ص642

المحاسبي ينحصر في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام وبالاجراءات الرقابية وكذلك تقييم هذه الاجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثالث :دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات

يلعب التدقيق المحاسبي أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة و>ات موصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرارات ذات جودة وفعالية ،وبالموازنة مع الخطوات عملية اتخاذ القرارات فان التدقيق المحاسبي له دورة حياة يكون اخرها الوصول الى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الادارية وتبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول الموضوع العملية وإعداد اجراءات التدقيق المناسبة لذلك يتم تشخيص الوضع المحيط وتحديد درجة الخطر الناجم ومن تم وضعاستراتجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك ، ليبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الاداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق المحاسبي ويقوم بادخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا في كل مرة يتم اعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة فينتج بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتساهم بذلك في اعداد قرارات ذات جودة وفعالية .

حيث تكتسي التقارير التي يعدها المدقق أهمية بالغة للادارة العليا بإعطاء التوضيحات واقتراح التحسينات ،ويعطى هذا التقرير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمة وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الاستثمار والتمويل حيث تعتمد الادارة العليا على هذه التقارير لاتخاذ قراراتها التي تكون في صالحها ،حيث ان اتخاذ الادارة العليا لتوصيات المدقق بعين الاعتبار وعلى اساسها يتم اتخاذ قراراتها هذا يساهم في التحسين من اداء المؤسسة المالي ويعطيها مركز تنافسي في السوق ويستوجب في ذلك ان يتمتع مدقق الحسابات في المؤسسة باالاستقلالية الكافية لقيام بمهامه .[1]

1 مخلوفي عبد الهادي دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي مذكرة لنيل شهاذة ماجيستر تخصص فحص محاسبي جامعة قسنطينة 2015 ص 69

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن القول ان الهدف أي مؤسسة الاقتصادية مه العمل من اجل تحقيق أحسن أداء المالي حيث يعتبر المحرك الرئيسي من اجل التوسيع في نشاطها وتحقيق الاستقلالية المالية والاستمرار في مزاولة النشاط وتتوقف فعالية الاداء للمؤسسة الاقتصادية على التحكم الجيد في مختلف وظائفها عن طريق أساليب رقابية محكمة تشمل جميع نشاطاتها وعمليات المؤسسة الا وهو التدقيق المحاسبي الذي يعمل في صالح المؤسسة بتقديم توصيات حول تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتعزيز سيطرة الادارة على المؤسسة أو تدعيم بما يسمى الحد من الفساد المالي ويعمل التدقيق المحاسبي على معالجة العمليات من حيث تحقيق اقصى كفاءة في ادارة المشروعات الاقتصادية عن الاداء المالي من خلال مساهمتها في اتخاذ القرارات التي تكون في صالح المؤسسة كون ان القرارات المتخذة داخل المؤسسة لها انعكاسات على الاداء المالي سواء بطريقة مباشرة .

وعليه من اجل رفع فعالية اداء المؤسسة لتكون مهنية للمنافسة المحلية والاجنبية يستوحب توفر آلية تدقيق المحاسبي تعمل في صالح المؤسسة .

الفصل الثالث

الإطار التطبيقي في المؤسسة الاقتصادية مطاحن الفرسان بسعيدة

تمهيد :

يبرز التدقيق المحاسبي دورا هاما في الحياة الاقتصادية كونه الركيزة الاساسية التي يعتمد عليها للتحقق من سلامة وصحة القوائم المالية ،وذلك من خلال تقرير مدقق الحسابات الذي هو ختام عملية التدقيق المحاسبي وبلورة لرأيه الفني المحايد وذلك بالتحدث عن فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها ، وعليه تعتبر تقارير مدقق الحسابات الصورة المعبرة عن الوضعية الاقتصادية للمؤسسة ، وتساهم في الوصول الى القرار سليم بشأن نشاط المؤسسة وعمليات سيرها بما يوافق مع الخطط الموضوعة .

سنحاول في هذا الفصل توضيح ومعرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي من خلال تسليط هذه الدراسة على احدى المؤسسات الاقتصادية ،مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة

حيث تم تقسييم الى ثلاث مباحث وهي :

- المبحث الاول :تقديم عام حول المؤسسة مطاحن الفرسان
- المبحث الثاني : طريقة التدقيق المحاسبي والاداء المالي في المؤسسة
- المبحث الثالث :دور التدقيق المحاسبي في تحسيين الاداء المالي

المبحث الأول: مدخل عام لمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة

شهد الاقتصاد تحولات وتغيرات مست العديد من المؤسسات العمومية من بين هذه المؤسسات نجد مؤسسة مطاحن الفرسان التي تكتسي اهمية بالغة سواء من الناحية الاقتصادية والاجتماعية فالمؤسسة تلعب دورا هاما على مستوى الاقتصاد الوطني اذ تلبي جزء كبير من الاحتياجات المؤسسات وكذا الافراد فيما يخص مادة الحبوب

المطلب الأول :لمحة تاريخية عن مؤسسة مطاحن الفرسان

25 مارس 1965 م وبموجب المرسوم رقم 65/89 تم إنشاء مؤسسة وطنية جديدة تحت اسم المؤسسة الوطنية للحبوب الجافة وصناعة العجائن الغذائية وكسكس (SN.SEMPAC)

وقد استاطاعت هذه المؤسسة ان تحصل على مكانة اقتصادية وهذا بسبب نشاطها الصناعي والتجاري المتمثلة في تحويل المواد الاولية من الحبوب الى المواد الغذائية قابلة للاستهلاك من العجائن والكسكس كما استطاعت ان تحقق اكبر معادلات الانتاج

وفي سنة 1977 وحسب احصائيات جوان وصلت الطاقة اليد العاملة في هذه المؤسسة الى 14 الف عامل موزعيين الى 100 وحدة انتاجية والتي تتفرع منها 350 وحدة بيع كل هذه الوحدات لها طاقة انتاجية تقدر نحو 20 مليون قنطار في السنة من الحبوب أي بمعدل 57 الف قنطار في اليوم هذا كله يوصل المؤسسة الرقم اعمال تقدر بمليار وسبعون مائة مليون 17000000 هذا ما اعطى المؤسسة قوة صارمة في انتاج ادى بها الى الزيادة في اليد العاملة وهذا لضمان توفير المنتاجات الغذائية في الاسواق الصناعية

وبنفس الرغبة في تغيراحتياجات البلاد الاقتصادية كان لابد من خلق قرارات منظمة تمس التسيير الوطني للمؤسسة بهدف تحقيق التوزيع الكامل والمتناسق لمنتجاتها في كل تراب الوطني بموجب المرسوم رقم 82/ 379 المؤرخ في 27 جوان 1982 تعرف المؤسسة الوطنية للحبوب الجافة وصناعته العجائن الغذائية والكسكس ،الى التغيير الشكلي بحيث ظهرت تحت اسم المؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها ،وكإمتداد للمؤسسة السابقة في سبيل تطور وحدات الانتاج والتي وزعت عبر عدة مناطق من التراب

الوطني والمتمثل في سبيل تطوير وحدات الانتاج والتي وزعت عبر عدة مناطق من التراب الوطني والمتمثلة في : سطيف ،قسنطينة ، سيدي بلعباس ،تيارت

قد استطاعت هذه الوحدات عن توفير احتياجات مختلفة من المواد الغذائية وطرحها في الاسواق الوطنية لتحتكر بذلك الإستهلاك الوطني الداخلي وهذا بفضل تنوع منتاجتهاالتى تعدت تحويل الحبوب الجافة الى العجائن الغذائية

كما استطاعت في مدة وجيزة من وضع استراتجية في تسيير وتطوير الوحدات الانتاجية والاقتصادية فيما يخص لتوزيع ،النقل والتخزين وهذا بفضل مجموعة من االدراسات المعمقة حول المتطلبات الاسواق الوطنية الى جانب اتباع برامج ومخططات تنموية حديثة .

المطلب الثاني :تعريف مؤسسة محل الدراسة مطاحن الفرسان

بطاقة التعريف للمؤسسة [1]

مجموعة :رياض سيدي بلعباس
رأس مالها الاجتماعي :425 مليون
العنوان : المنطقة الصناعية رقم 1 بسعيدة
تاريخ البدئ: 05 جويلية 1980
تاريخ الانشاء : 01 أوت1998
تاريخ الاضافة : 1 ديسمبر 2014
رقم هوية الضريبة 099820074205097
رقم السجل التجاري : 98.0748050
الهاتف :048420643
البريد الاكتروني :eriad.saida@yahoo.com
النشاط الرئيسي: انتاج وتسويق الدقيق والسميد ودقيق الطواحن

1 وثائق خاصة بلمؤسسة

تعريف مؤسسة مطاحن الفرسان :

مطاحن الفرسان les moulins délforsane وهي فرع تابع لمؤسسة رياض الفرسان بسيدي بلعباس وهي شراكة ذات اسهم أنشئت بتاريخ 1 أوت 1998

القانون الاساسي : شركة ذات اسهم

- المسير الرئيسي : مدير عام
- النشاط الرئيسي : انتاج وتسويق السميد والدقيق

سميد samoule	دقيق farine	نخالة les lssesdemounerie
سميد ممتاز 25 kg سميد ذو نوعية أولى 10kg سميد ذو نوعية ثانية	50kg دقيق عادي 25kgدقيق العادي	بقايا تنتج من اجراء انتاج السميد والدقيق باستثناء فضلات مثل :الحصى والتراب

جدول: يوضح نشاط مؤسسة مطاحن الفرسان

1-وحدة 20181:

السميد والدقيق كانت انطلاقتها الفعلية بتاريخ :05/07/1980

المساحة 34046 م3

تاريخ الانطلاق :1 أوت 1998

طاقة تخزين الحبوب: 280000 قنطار

القمح الصلب :140000 قنطار

القمح اللين :140000 قنطار

طاقة الطحن :

السميد 1000 قنطار / اليوم

الدقيق : 2000 قنطار / اليوم

طاقة تخزين المنتوج :

السميد : 7500 قنطار

الدقيق :7500 قنطار

الطاقة : الكهرباء 3*KVA 630

نظام العمل :8*3

2-1 شبكة التوزيع

تمتلك الشركة شبكة من مراكز البيع متواجدة على مستوى ولايات سعيدة ، البيض ، النعامة ،

2-البيض :

أ) مركز البيض وطاقته 2000ق.

ب) مركز الابيض سيدي الشيخ وطاقته 2000ق

ت) مركز بوقطب وطاقته 1500 ق

ث) مركز بوعلام وطاقته 1500

3-النعامة

أ) مركز المشرية وطاقته 4000 ق

ب) مركز عين الصفراء وطاقته 3500 ق

ت) مركز عسلة وطاقته 2000ق

الحظيرة : تمتلك المؤسسة حظيرة نقل تتكون من 4 شاحنات 20 طن وشاحنة 10طن لنقل البضائع الى مختلف مراكز البيع وكذلك سيارتين خفيفتين لنق الافراد

–تعدد العمال : تعداد العمال بتاريخ 2018/02/26 وهو كالتالي :

103 عاملا بينهم 20 متقاعد

إطارات :26

الاستغلال :68

التنفيذ :09

طفيات الحريق :29* من نوع 6

KGPG119*

50KGPG9*

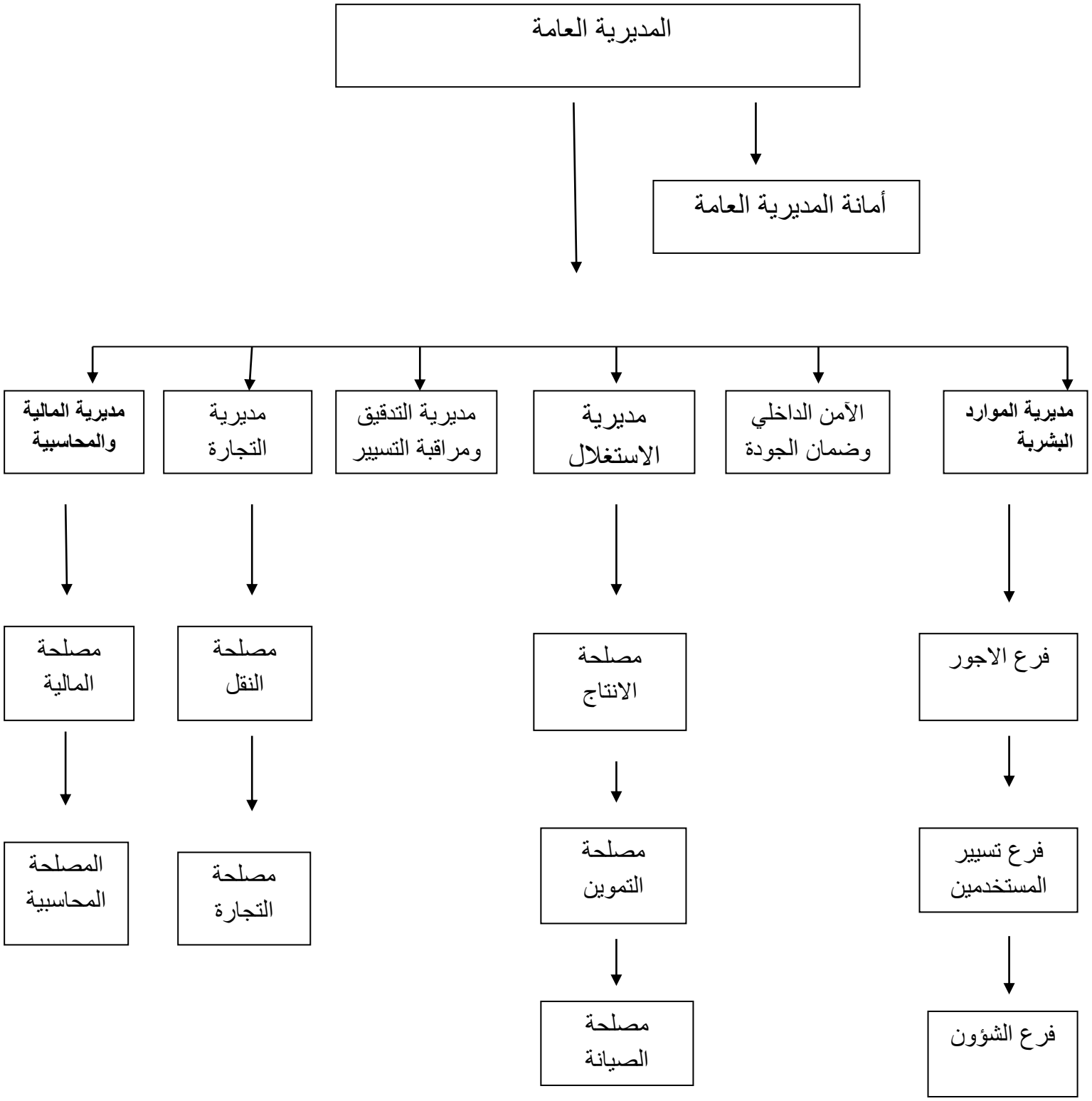
خطوط المؤجرة : 2

نغمات الانذار : 05

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتكون المؤسسة من مجموعة من المدريات التي تعمل بالتنسيق مع الدوائر التابعة لها والمتواجدة على مستوى وحدات الانتاج ان الفرع التنظيمي يتطور يتغير لتوسع نشاط المؤسسة اذ لا بد من وجود هيكل يتلائم مع هذا التوسع وهذا ما لاحظناه في هذه المؤسسة بحيث يتمشى هيكلها تنظيمي ويتوسع نشاطها ، حيث تضم مؤسسة مطاحن الفرسان سعيدة في هيكلها التنظيمي مجموعة من المدريات التي تنقسم الى دوائر ومن ثم الى مصالح حسب الشكل التالي :

الهيكل التنظيمي للمؤسسة مطاحن الفرسان



1 – الرئيس المدير العام : يوجد بها رئيس العام والأمانة والمدراء المركزيين ونواب المدراء وبعض المكلفين الدراسات المختلفة منها الدراسات الادارية والتقنية ويتمثل مهام هذه المديرية في :

- التنسيق بين الادارة ومختلف مصالح الفروع
- السهر على السير الحسن لمصالح الشركة
- تحديد الخطوط العريضة لسياسة الشركة
- تمثيل المؤسسة في جميع الاجتماعات الرسمية
- متابعة ومراقبة برنامج الانتج والتسويق
- ممارسة التوجيه الرقابي
- ضمان أمن الورشات والسهر على حفاظ على محيط المؤسسة

2 – مديرية الموارد البشرية :

وتتكون من ثلاثة فروع :

- فرع الاجور: ويقوم بإنجاز الأجور الشهرية للعمال
- فرع التسيير المستخدمين :يقوم بتسيير ومتابعة الملفات المهنية للعمال خلال حياتهم المهنية
- فرع الشؤون الاجتماعية :يقوم بتسيير شؤون المستخدمين فيما يخص الأمراض المهنية وحوادث العمل وكذا المنح العملية الى جانب اجراء الفحوصات الدورية في اطار طلب العمل وذلك مرة كل سنة

3 –مديرية الاستغلال :

وتتكون من المصالح التالية :

- مصلحة الانتاج : وهي العمود الفقري للمؤسسة حيث يقوم بطرح المادة الاولية وتحويلها الى منتوج .
- مصلحة التموين :وهي مصلحة التي تعني تزويد مصلحة الانتاج بالمادة الاولية التي يتم تخزينها في أماكن خاصة

- مصلحة الصيانة : ودورها يقوم على صيانة الماكينات والتدخل كل ما دعت الضرورة لاصلاح الإعطاب المختلفة

4 –**مديرية التجارة :**

وتتكون من مصلحة التوزيع والنقل:

- مصلحة التوزيع :من مهامها تسويق المنتوج عبر مختلف نقاط البيع
- مصلحة النقل : تقوم المنتوج الى مراكز البيع والى الزبائن المتمثلين في الخيازين والباعين بالجملة

5 – **مديرية المالية والمحاسبية :**

وتتكون من مصلحة المحاسبة العامة ومصلحة المالية التي تقوم بمتابعة مختلف المصالح فيما يخص المحاسبية والمالية حيث تعتبر هذه المصلحة بمثابة النهر الذي تصب فيه جميع الوديان فهي المسير الرئيسي للمؤسسة والقائمة على تنسيق بين جميع المديريات واستقبال أعمالهم اليومية هي الوحيدة التي بامكانها معرفة المركز المالي للمؤسسة حيث تقوم بالتسجيلات المحاسبية مهما كان نوعها من أجل الحصول على الميزانية الختامية كما تقوم بإعداد ميزان الراجعة

المبحث الثاني : قياس الاداء المالي لمؤسسة مطاحن الفرسان

بعد القيام بعملية جمع المعلومات التي تتمثل في الحصول على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج نستطيع قياس الاداء المالي للمؤسسة للسنوات 2015 -2016- 2017 باستخدام النسب والمؤشرات المالية ، وعلى هذا الاساس سنقوم بعرض الأصول والخصوم لمؤسسة مطاحن الفرسان وكذلك جدول حسابات النتائج مع تحديد الوضعية الحالية للمؤسسة في السنوات الاخيرة

المطلب الأول :عرض القوائم المالية مؤسسة مطاحن الفرسان

الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن الفرسان لسنة 2015 / 2016 /2017

أولا – جانب الأصول

الجدول رقم02 :جانب الاصول من الميزانية المالية المختصرة 2015 الوحدة : دج

البيان	2015		الانحراف
الاصول	المبالغ	النسبة %	%
الاصول الغير جارية	1.127.085.337.24	% 85.18	%-1.77
الاصول الجارية	221.652.397.47	%14.82	-%2.42
المجموع	1.495.737.734.71		

المصدر : من اعداد الطالبة بناء على وثائق الميزانية المفصلة لمؤسسة مطاحن

الجدول رقم 02 : جانب الاصول من الميزانية المالية المختصرة 2016 الوحدة : دج

البيان	2016		الانحراف
الاصول	المبالغ	النسبة %	%
الاصول الغير جارية	1.279374.943.38	85.61%	11.90%
الاصول الجارية	214.957.679.15	14.38%	-3.11%
المجموع	1.494.332.622.53		

المصدر : من اعداد الطالبة بعتماد على الميزانية المفصلة لمؤوسة مطاحن الفرسان

الجدول رقم :03 جانب الاصول من الميزانية المالية المختصرة 2017 الوحدة : دج

البيان	2017		الانحراف
الاصول	المبالغ	النسبة	%
الاصول الغير جارية	1.248.233.106.04	%79.55	-25.06%
الاصول الجارية	320.862.905.33	20.44%	33%
المجموع		1.569.096.011.37	

تدقيق الميزانية الختصرة لجانب الاصول :من خلال الجداول الثلاثة لسنوات 2015-2016-2017

ثانيا : جانب الخصوم

الجدول رقم 01 : جانب الخصوم الميزانية سنة 2015

البيان	2015	
الخصوم	المبالغ	%
الاموال الخاصة	1.004.677.000.68	% 67.16
الخصوم الغير الجارية	450.187.333.04	% 30.09
الخصوم الجارية	40.873.400.99	%02.75
المجموع		1.495.737.734.71

المصدر من اعداد الطالبة بناء على الميزانية المفصلة لمؤسسة مطاحن الفرسان

جدول رقم 02 جانب الخصوم للميزانية المختصرة لسنة 2016

البيان	2016	
الخصوم	المبالغ	%	الانحراف
الاموال الخاصة	1.023.527.692.06	% 68.50	1.84%
الخصوم الغير الجارية	448.838.064.46	30.03%	-0.30%
الخصوم الجارية	21.699.866.01	% 1.45	-88.35%
المجموع		1.494.332.622.53	

المصدر من اعداد الطالبة بناء على الميزانية المفصلة لمؤسسة مطاحن الفرسان

جدول رقم 03 :جانب الخصوم للميزانية المختصرة لسنة 2017

البيان		2017	
الخصوم	المبالغ	%	الانحراف
الاموال الخاصة	1.108.073.146.14	%70.61	7.62%
الخصوم الغير الجارية	441.224.695.92	28.12%	-1.72%
الخصوم الجارية	19.798.169.31	1.26%	-9.60%
المجموع		1.569.069.011.37	

المصدر من اعداد الطالبة بناء على الميزانية المفصلة لمؤسسة مطاحن الفرسان

المطلب الثاني : تقييم الاداء المالي لمؤسسة مطاحن الفرسان

بعد تقديمنا للقوائم المالية لسنوات الاخيرة ، سنتعرف في هذا المطلب على كيفية تقييم الاداء في مطاحن الفرسان من خلال المقارنة أدائها المالي خلال السنوات الاخيرة 2015-2016-2017 باستخدام ادوات النسب المالية وومؤشرات التوازن المالي

أولا :تحليل الميزانية بواسطة النسب المالية

*نسب التمويل

نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة / الاصول الغير الجارية

- نسبة التمويل الدائم 2015= 1.454.8643332 / 1.274.085.337.24 =1.14
- نسبة التمويل الدائم 2016 = 1279374943.38/1472365756.52 =1.15
- نسبة التمويل الدائم 2017=1248233106.04/1549297842.0 =1.24

*نسبة التمويل الخاص =الأموال الخاصة / الاصول الغير جارية

- نسبة التمويل الخاص 2015= 1.004.677.00.64 / 1.274.085.337.04

0.78 =

- نسبة التمويل الخاص 2016 =1279374943.38/1023527692.06

0.80 =

- نسبة التمويل الخاص 2017=1108073146.14/1248233106.04

1.12 =

*نسبة السيولة :

نسبة السيولة العامة = الاصول الجارية /الخصوم الجارية

- نسبة السيولة العامة 2015 =40.873.400.99/ 221.652.397.47

5.42 =

سيولة العامة 2016= 21966866.01/214957679.15

9.78=

سيولة عامة 2017 = 19798169.31/320862905.33

16.02=

*نسبة السيولة المختصرة = (أصول جارية – مخزونات) / خصوم جاري

- نسبة السيولة المختصرة 2015= 185.688.103.13 /40.873.400.990

4.54=

- نسبة السيولة المختصرة 2016 =185338538.44/ 21966866.01

8.44=

- نسبة السيولة المختصرة 2017=291386890.72/441224695.92

1.47 =

*نسبة السيولة الجاهزة = قيم جاهزة / خصوم جارية

- نسبة السيولة الجاهزة 2015= 111.579.467.62 / 40.873.400.99

2.7 =

- نسبة السيولة الجاهزة 2016:=21966866.01/110678360.59
5.03=
- نسبة السيولة الجاهزة 2017=197798169.31/213036189.18
1.08. =

نسب المديونية :

القدرة على الوفاء بالدين = مجموع الأصول / مجموع الديون

- نسبة القدرة على الوفاء بالدين 2015 = 1.495.737.734.71 /491.060.733.2
3.04 =
- نسبة القدرة على الوفاء بالدين 2016= 470804930.47/1494332622.53
3.17=
- نسبة القدرة على الوفاء بالدين2017=461022865.23/1569096011.37
3.40 =

*نسبة التمويل الخارجي = مجموع الديون / مجموع الاصول

- نسبة التمويل الخارجي 2015= 491.060.733.2 / 1.495.737.734.71
0.32=
- نسبة التمويل الخارجي 2016=1494332622.53/470804930.47
0.31=
- نسبة التمويل الخارجي2017=1569096011.37/461022865.23
0.29=

*نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة / مجموع الديون

- نسبة الاستقلالية المالية 2015= 1.004.677.000.68 / 491.060.733.2
2.05 =
- نسبة الاستقلالية المالية 2016 =470804930.47/1023527692.06

2.04=

- نسبة الاستقلالية المالية 2017 = 461022865.23/1108073146.14

2.40=

الجدول رقم 01 : النسب المالية لمؤسسة مطاحن الفرسان لسنة 2015-2016 -2017

النسب	2015	2016	2017
نسبة التمويل الدائم	1.14	1.15	1.24
نسبة التمويل الخاص	0.78	0.80	1.12
نسبة السيولة العامة	5.42	9.78	16.02
نسبة السيولة المختصرة	4.54	5.03	1.14
نسبة السيولة الجاهزة	2.70	5.03	1.08
نسبة القدرة على الوفاء بالدين	3.04	3.17	3.40
نسبة التمويل الخارجي	0.32	0.31	0.29
نسبة الاستقلالية المالية	2.04	2.04	2.40

تحليل النسب :

أ- نسبة التمويل الدائم :

هذه النسبة تفوق الواحد بلنسبة لسنة 2015-2016-2017 مما يدل على كفاية الأموال الدائمة في تغطية الأصول الثابتة ووجود فائض من الممكن ان نستغله في تمويل جزء من الاصول الجارية وهذا يدل على وجود هامش أمان .

ب-نسبة التمويل الخاص :

نلاحظ خلال السنوات 2015 و 2016 أقل من الواحد مما يدل معناه ان المؤسسة تغطي أصولها الغير الجارية بأموالها الخاصة اضافة الى ديون طويلة الاجل .

***نسب السيولة :**

أ- نسبة السيولة العامة :

نلاحظ ارتفاع في النسبة خلال السنوات الثلاثة وهذا يدل على ان المؤسسة تعتمد على أصولها الجارية في تسديد ديونها

ت- نسبة السيولة المختصرة :

هذه النسبة أكبر من 0.5 يدل على ان كفاية مصادر التمويل السيولة للوفاء بالالتزامات قصيرة الاجل غير ان الارتفاع الكبير لا يعد مؤشرا ايجابي الى حد ما بحيث يدل على ان فترة تحمل الديون طويلة نوعا ما وعلى المؤسسة تقليص هذه الفترة لتوفير السيولة

د- نسبة السيولة الجاهزة :

هناك ارتفاع في النسبة وهو يتفوق النسبة في المعيار المحدد بلنسبة للسنوات 2015-2016-2017 أي وجود فائض في النقد بعد سدادا جميع الالتزامات قصيرة الأجل

***نسب المديونية**

أ- نسبة القدرة على الوفاء بلدين :

نلاحظ ان النسبة خلال السنوات 2015 – 2016 -2017 المسجلة على التوالي 3.04 و 3.17 و3.40 اذا تعتبر متقاربان وكذلك أكبر من النسبة المعيارية وهي الواحد وهذا يدل على

ان المؤسسة لديها القدرة على الوفاء بديونها عن طريق ما تمتلكه من أصول .

ب- نسبة التمويل الخارجي :

نلاحظ خلال السنوات 2015-2016-2017 ان النسبة 0.32 و0.31 و 0.29 على التوالي حيث انها لا تتجاوز 1 وهذا يعتبر مؤشر جيدا للمؤسسة .

ث-نسبة الاستقلالية المالية :

نلاحظ انه ثم تسجيل خلال السنوات 2015-2016-2017 على التوالي 2.04 و2.4 و 2.40

وهذا ما يتحقق مع النسبة المعيارية التي بين 1 و 2 وهذا يدل على ان المؤسسة مستقلة ماليا

ثانيا : التوازن المالي

كما تطرقنا في الجانب النظري فان مؤشرات التوازن المالي تتمثل في رأس المال العامل FR واحتياجات رأس المال العامل BFR

الجدول يمثل : مؤشرات التوازن المالي

البيان	الحساب	2015	2016	2017
رأس المال العامل الصافي	الاموال الدائمة – الاصول الغير جارية	180778996.44	192990882.14	123064736.02
رأس المال العامل الخاص	الاموال الخاصة – الاصول الغير جارية	-269408337.24	-255846651.32	-14015959.9
رأس المال العامل الاجمالي	مجموع الاصول الجارية	221652397.47	214957679.15	320862950.33
راس المال العامل الاجنبي	ديون طويلة الاجل – ديون قصيرة الاجل	491060733.68	426871198.45	421426526.61

التحليل مؤشرات التوازن المالي

-رأس المال العامل الصافي نلاحظ انه موجب خلال السنوات 2015-2016-2017

وهذا ما يؤكد ان المؤسسة تمتلك هامش أمان، ما يدل ان المؤسسة تمول أصولها الثابتة عن طريق مواردها الدائمة يمكن للمؤسسة على تسديد جزء من ديونها قصيرة الاجل عندما يكون هناك عدم توافق آجال تحول الأصول المتداولة الى سيولة مع آجال استحقاقية الديون قصيرة الأجل.

-رأس مال العامل الخاص : سلبا خلال السنوات الثلاث ما يعني أن المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة حيث تعتمد على مواردا الخارجية .

-من خلال المقارنة بين رأس المال العامل الاجمالي والاجنبي خلال فترة دراسته نلاحظ ان رأس المال العامل الاجمالي أقل من رأس مال العامل الاجنبي وهذا يدل على ان المؤسسة لا تمتلك سيولة كافية من أموالها الخاصة تمكنها من تمويل استثماراتها .

المطلب الثالث : تقييم الاداء المالي لجدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج

البيان	2015	2016	2017
-المبيعات	354 973 595 .68	800 320 378 .70	1 117 769 199.70
-تغيرات المخزون	12 380 474 .50	5 054 356 .00	25 687 500.00
-اعانات الاستغلال	3 578 693.45	12 125 335 .92	-12 385 965.34
1-انتاج السنة المالية	370 932 763.63	817 500 070 .54	1 131 070 734.36
-مشتريات مستهلكة	-310 549 726.21	-618 388 139.83	-857 207 074 .40
-خدمات خارجية أخرى	-26 925 542 .17	-	-17 576 275 63
		-20 842 545 .07	-29 200 051 .03
2-استهلاك السنة	-337 475 268.38	-639 230 684 .90	-903 983 401.06
3-القيمة المضافة	33 457 495.25	178 269 385 .64	227 087 333.30
-اعباء مستخدمين	-88 502 670 .20	-87 131 734 .44	-88 455 236.19
-ضرائب ورسوم	-777 261 .00	-2 112 586 .00	-2 848 475 .69
4- اجمالي فائض	-55 822 435 .95	89 025 065 .20	135 783 621 .42

الاستغلال			
-منتجات عملياتية	627 809 .42	1 874 160 .47	668 252 .51
-اعباء عملياتية	-38 434 299 .81	-4 652 125 .99	-269 162 .81
-مخصصات الاهتلاكات	-23 293 477 .04	-79 057 233.07	-44 673 805 .83
-الاسترجاع عن الخسائر	35 486 709 .06	11 660 824 .77	1 101 697 .69
5-النتيجة العملياتية	-81 435 694 .32	18 850 691 .38	92 610 602 .98
6- االنتيجة المالية	-	-	-
7-النتيجة العادية قبل الضرائب 6+5	-81 435 694 .32	18 850 691 .38	92 610 602 .98
-منتجات الانشطة العادية	407 047 282 .11	831 035 055 .78	1 132 840 684 .56
-اعباء الانشطة العادية	-488 482 976 .43	-812 184 364.40	- 1 040 230 081.58
8-النتيجة الصافية للانشطة العادية	-81 435 694.32	18 850 691 .38	92 610 602.98
9-النتيجة الاستثنائية	-	-	-
10-النتيجة الصافية	-81 435 694 .32	18 850 691 .38	92 610 602 .98

من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تحليل حسابات النتائج بالنسب:

أولا : النسب المردودية

*المردودية المالية = نتيجة الدورة /الاموال الخاصة

المردودية المالية 2015= (-82 435 694.32)/1 004 677 000.68

=-0.081

المردودية المالية 2016= 18 850 691.38/1 023 527 692 .06

= 0.018

المردودية المالية 2017= 92 610 602 .98/ 1 108 073 146 .14

= 0.083

*المردودية الاقتصادية = اجمالي فائض الاستغلال / مجموع الاصول

المردودية الاقتصادية 2015= (95. 435 822 55)/734.71 737 495 1

-0.018=

المردودية الاقتصادية 2016= 20. 065 025 89 /622.53 332 494 1

0.06=

المردودية الاقتصادية 2017= 621.42 783 135/37. 011 096 569 1

0.08=

*المردودية التجارية =نتيجة الدورة / رقم الاعمال

المردودية التجارية 2015 = 694.32 435 81-/595.68 973 354

-0.22=

المردودية التجاري 2016= 38. 691 850 800320378.62/18

0.02=

المردودية التجارية 2017 =602.98 610 92/199.70 769 117 1

0.08 =

جدول يمثل النسب المردودية

البيان	2015	2016	2017
المردودية المالية	-0.081	0.018	0.083
المردودية الاقتصادية	-0.018	0.06	0.08
المردودية التجارية	-0.22	0.02	0.08

من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

***التعليق على النسب المردودية :**

أ-**المردودية المالية :** نلاحظ من خلال الجدول ان في سنة 2015- تم تحقيق مردودية سالبة -0.081 - ويعني ذلك ان كل دينار يستثمره المساهمون يحققون خسارة قدرها 0.081 اما في السنوات 2016 - 2017 تم تسجيل نتيجة موجبة معناه ان كل دينار يولد 0.018 خلال سنة 2016 و0.83 لسنة 2017

ب- المردودية الاقتصادية : نلاحظ من خلال الجدول ان سنة 2015 سجلت -0.018- معناه كل دينار استثمرته المؤسسة نتج عنها خسائر اما في سنة 2016 و 2017 تم تسجيل 0.06 و 0.08 معناه ان عوضت الارباح التي خسرتها في سابق

ج – المردودية التجارية : نلاحظ ان في سنة 2015 سجلت نتيجة سالبة 0.22 فقد تكبدت خسائر ما في السنوا 2016 و 2017 حققت المؤسسة ربح قدره 0.02 و 0.08 على التوالي

***نسب القيمة المضافة :**

القيمة المضافة الى رقم الاعمال =القيمة المضافة / رقم الاعمال

القيمة المضافة الرقم الاعمال 2015= 25. 495 457 33 /354973595.68

0.09=

القيمة المضافة لرقم الاعمال 2016 = 800320378.62/178269385.64

0.22=

القيمة المضافة لرقم الاعمال 2017=1117769199.70/227087333.30

0.20=

المستخدمين بالنسبة للقيمة المضافة =أعباء المستخدمين / القيمة المضافة

بلنسة لسنة 2015= 33457495.25/88502670.20

2.64 =

بلنسبة لسنة 2016= 178269385.64/87131734.44

0.49 =

بلنسبة لسنة 2017=227087333.30/88455236.19

0.39=

*الاهتلاكوالمؤونات الى القيمة المضافة :الاهتلاكاتوالمؤونات / القيمة المضافة

بالنسبة لسنة 2015=33457495.25/23293477.04

0.69=

بالنسبة لسنة 2016=178269385.64/79057233.07

0.44=

بلنسبة لسنة 2017= 227087333.30/44673805.83

0.20=

الجدول يمثل : نسب القيمة المضافة لمؤسسة طاحن الفرسان

البيان	2015	2016	2017
القيمة المضافة الى رقم الاعمال	0.09	0.22	0.20
القيمة المضافة للمستخدمين	2.64	0.49	0.39
القيمة المضافة للاهتلاكات	0.69	0.44	0.20

من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق على الجدول :

أ – القيمة المضافة على رقم الاعمال :نلاحظ من خلال الجدول ان النسبة تزداد في كل سنة خلال السنوات 2015–2016–2017 وهذا راجع الى ارتفاع في القيمة المضافة

ب– المستخدمين الى القيمة المضافة :نلاحظ من خلال السنوات ان النسبة تنخفض في كل سنة حيث ان في سنة 2015 كانت 2.64 وفي سنة 2016 تم تسجيل 0.49 وفي سنة 2017 تم تسجيل 0.39 وهي تنخفض وهذا راجع الى زيادة في القيمة المضافة وانخفاض مصاريف المستخدمين

ج – الاهتلاكات والمؤونات الى القيمة المضافة :نلاحظ ان النسبة تنخفض من سنة الى سنة واهذا يدل على ان القيمة مزال في ارتفاع ملحوظ .

المبحث الثالث :مسار التدقيق المحاسبي في مؤسسة مطاحن الفرسان

من خلال الزيارة الميدانية التي قمنا بها للمؤسسة محل الدراسة تحصلنا على بعض المعلومات التي تخص موضوع بحثنا وتتجسد في واقع المحاسبي والأداء المالي بالمؤسسة مطاحن الفرسان

المطلب الأول : منهجية عملية التدقيق المحاسبي في مؤسسة مطاحن الفرسان

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق ، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها ، وتواريخ التي يجب ان تنفذ هذه العمليات فيها ،حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمدقق الرجوع اليها لمباشرة مهامه واخذ المعلومات اللازمة لعملية التدقيق كما توجد هناك تكاليف او مهام استثنائية يتم تنفيذها

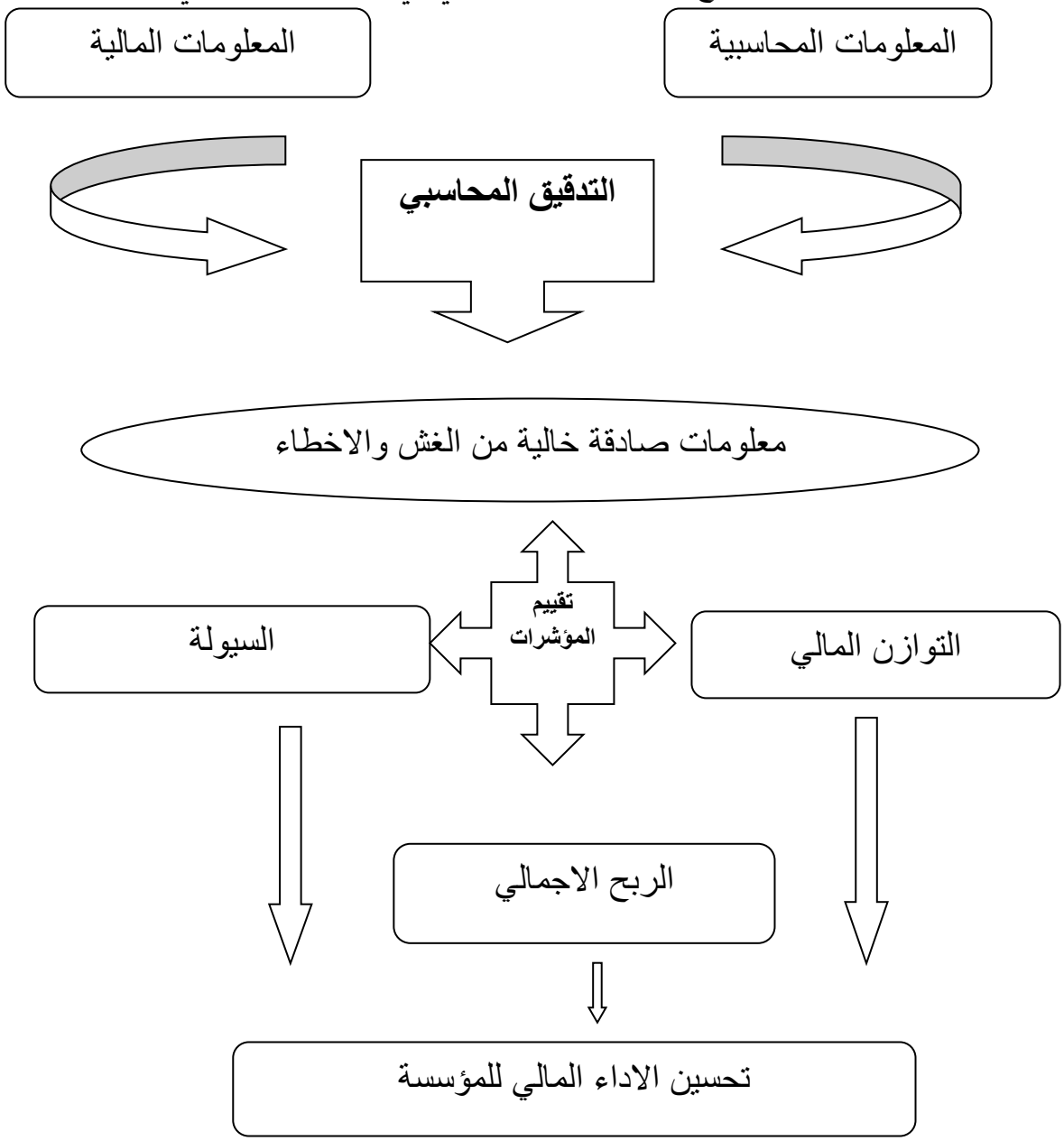
تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف عمليات وقع عليها أو ظهور بعض الاخطاء أو وجود انحرافات سواءا كانت كبيرة أو خطيرة ام سطحية فقط ،وفي كل الاجواء فانه يتم ،اعادة تقرير حول المهمة مهما كانت درجة اهميتها ويمكن تلخيص ألية عمل التدقيق المحاسبي في المؤسسة مطاحن الفرسان في الخطوات التالية :

في بداية السنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسبا لتحقيق أهدافها وفرض اكبر قدر ممكن من الرقابة حيث تقوم لجنة المراجعة بتحديد المهام بكل دقة وتوقيت كل مهمة ،ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل الى الرئيس المدير العام للمصادقة عليه كما يمكن للرئيس المدير العام ابداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل ، حيث تأخذ لجنة المراجعة الداخلية هذه الاقتراحات في النظر وتقوم بإجراء التعديلات اللازمة على برنامج العمل قبل إعادة طرحه من جديد للرئيس المدير العام تبدأ عملية التدقيق من خلال اعتماد أول مهمة ضمن البرنامج العمل المسطر ، حيث ترسل خلية المراجعة الداخلية ورقة عمل للمصلحة المعنية بعملية التدقيق تحتوي على جميع التفاصيل المتعلقة بالمهمة مثل : تاريخ البدء المهمة ، ماهي المهمة ، ماهي الاجراءات التي سيتم مراجعتها ، من هم الموظفون المعنيون بعملية المراجعة وغيرها من التفاصيل المتعلقة ، يذهب المدقق الى المديرية المصلحة التي ستتم فيها عملية المراجعة ويعقد جلسة مفتوحة مع مسؤولي المصلحة يتم خلالها مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة وابراز الأهداف .

تشرع المراجعة في المهمة بالتواصل مع موظفين المعنين بعملية المراجعة ،حيث يقوم بشرح تفصيلات المهمة وماهي المعلومات التي قد يحتاجها اثناء مهمته ، يقوم المدقق باجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمصلحة لمعرفة درجة المخاطر التي بعد الانتهاء من المهمة يقوم المدقق بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها ، ويقوم بعرض هذا التقرير على مديرية المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة للمناقشة وإيضاح النقاط الغامضة التي قد تنشأ نتيجة سوء تفاهم بين المدقق وموظفي المصلحة ، حيث أبدت التجربة أن المدقق قد يسجل بعض الأخطاء في تقريره ليست موجودة على الواقع أو العكس .

تتمثل المرحلة التالية في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المدقق حيث يوجه مباشرة الى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسة التقرير ويتخذ القرارات اذا تطلب الأمر ذلك هنا يقوم المدقق بمتابعة تنفيذ القرارات او التوصيات التي تقترحها – وضعها – الرئيس المدير العام والتأكد من حسن تطبيقها ، أما في حالة عدم تطبيق القرارات أو وجود خلل ما في التطبيق فيقوم المدقق بكتابة تقرير حول الموضوع ليتم إرساله الى الرئيس المدير العام الذي سوف يتخذ الاجراءات الملائمة حول هذه القضية.

الشكل يوضح : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي



المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات الواردة من المدقق

المطلب الثاني : كيفية تدقيق القوائم المالية في المؤسسة مطاحن الفرسان

1- تدقيق جانب الاصول والخصوم للسنوات 2015-2016-2017

تظهر الأصول في الجانب الايمن من الميزانية ،وحسب المخطط المحاسبي المالي SCF

فان حسابات الاصول تتكون من المجموعات الجزئية الثلاث التالية :

1-1- الاصول الثابتة وتضم :

1-1-1- مجموعة التثبيتات ومثلها الصنف 02

1-2- الاصول المتداولة وتضم كل من :

1-2-1- مجموعة المخزونات ويمثلها الصنف 03

1-2-2- مجموعة الحقوق ويمثل الصنف 04

1-1-1- التثبيتات :

تشمل التثبيتات عدة عناصر (أراضي ، مباني ، معدات وأدوات وغيرها من الحسابات)وهي عناصر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات ، ماعدا انها تهتلك سنويا في المقابل الاستعمال .

وتتمثل الاجراءات التي يطبقها المدقق المحاسبي فيما يلي :

-**الوجود:** مطابقة الجرد المادي للاستثمارات مع الجرد المحاسبي بحيث يتحقق من كل الوثائق من الفواتير وصولات الاخذ بعين الاعتبار الترتيب الزمني لجرد الاستثمارات.

-الكمال :التحقق من الصحة تقييم الاستثمارات وانها مسجلة في الحسابات المناسبة مع المراجعة الطريقة المتبعة لاحتساب مخصصات الإهتلاك .

-**التقييم** : التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة وذلك من خلال التقييم الولي لشراء الاصل اضافة الى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليها .

-**التسجيل المحاسبي** : التحقق من أن المعالجة المحاسبية للاستثمارات قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وانا كل الاستثمارات مسجلة في المجموعة التي تمثله .

1 – 2- 1 -المخزونات :

تشمل المخزونات المنتجات تامة الصنع أو نصف المصنعة ، منتجات وصلت على مرحلة معينة من الانتاج عند تاريخ اقفال الدورة المحاسبية ،المواد الاولية بضائع وغيرها .....

وتتمثل اجراءات الفحص والمراجعة التي يجريها المدقق المحاسبي في الحسابات المخزونات في التأكد من وجود المخزون فعلا على مستوى المخازن من خلال وقوف المراجع على عملية الجرد وتجدر الاشارة الى ان المؤسسة تخصص فرقتين مختلفتين للقيام بعملية الجرد وان اعضاء الفرقتين مستقليتين تماما عن ادراة المخازن وفي حالة وجود فرق بين النتائج المتوصل اليها من طرف الفرقتين يتم تشكيل فرق ثالثة لاعادة التحقق من عملية الجرد والتأكد الملكية المؤسسة لعناصر المخزونات سواء كانت مخزنة داخلها أو خارجها ،مقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد الفعلي ومحاولة معرفة أسباب الاختلافات ان وجدت .

التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للمخزونات عن طريق مطابقة ذلك مع الوثائق المثبتة لذلك التسجيل، التأكد من سلامة الطرق المستخدمة لتقييم المخزونات الثابتة من سنة الى أخرى وفي حالة وجود انحراف في طريق التقييم عليه ان يلف انتباه الادارة الى ذلك الانحراف .

1 – 2 – 2 الحقوق :

تمثل هذه المجموعة جانبا هاما في حياة المؤسسة وهي دليل كمي لمجموعة العلاقات التي تربط المؤسسة بالغير والتي تترتب عليها حقوقا وتشمل الحقوق مجموعة من العناصر وتمثل في التسبيقات المقدمة من طرف المؤسسة، حسابات العملاء، وحسابات الخزينة.

ويتم تدقيقها من خلال التأكد من وجود حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية وكذلك من الملكية المؤسسة للعنصر مع تحديد نوعية الملكية والتحقق من صحة المعالجة المحاسبية مع الدقة والموضوعية في الإثبات وأن كل حقوق المؤسسة مسجلة وأنها ليست وهمية وتكون مدعمة بكل الوثائق وان هذه الحقوق مقيمة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثانيا : تدقيق جانب الخصوم 2015-2016-2017

بعد تدقيق المدقق الداخلي للميزانية من جانب الاصول ينتقل مسار التدقيق اللا جانب الخصوم وهذا ماسنطرق اليه.

يعرف جانب الخصوم بالمطالب ويظهر في الجانب الأيسر من الميزانية ويمثل التزامات المؤسسة سواء كانت هذه الالتزامات تجاه المساهمين وحملة السندات أو اتجاه الغير وتتشكل حسابات الخصوم حسب النظام لمحاسبي المالي (SCF) من النصفين التاليين :

1-1-الأموال الخاصة ،

1-2الديون سواء قصيرة الاجل او طويلة الاجل.

إن الغرض الأساسي لتحقق من تدقيق الخصوم من طرف المدقق الداخلي هو التأكد من عدم تقديرها بغير قيمتها (وجود اختلاسات تلاعبات وغيرها).

1-1الأموال الخاصة :

ننبر الأموال الخاصة أهم جزء من مصادر التمويل للمؤسسة وتعرف بأنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها الملاك عند التأسيس وكذلك الأموال التي تركت فيما بعد تحت تصرف المؤسسة وتعبر الأموال الخاصة عن مدى استقلالية المؤسسة عن غير.

وحسب النظام المحاسبي والمالي تشمل الأموال الخاصة على تدرج الأموال التي يحضرها المساهمون في الحسابين رقم (ح/10) و (ح/12) بينما تسجل الأموال التي تركت تحت تصرف المؤسسة في الحسابات الأربعة الأخيرة ومن الفحوصات التي يجريها المدقق الداخلي التحقق من أن رأس المال يمثل القيمة القانونية لأسهم المؤسسة وأن رأس المال مقيم ومسجل وفق النظام المالي والمحاسبي والتأكد من محاضر الجمعية العامة وجدول توزيع الأرباح وصحة تسجيل الحسابات في الجانب الأصول كما يتأكد من كل المعلومات المتعلقة بالأموال الظاهرة في القوائم المالية مسجلة بطريقة سلمية وصادقة وأن أي قرارات خاص بزيادة رأس المال قد صدر وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة والقوانين المعمول بها وكذلك بنسبة لحسابات الاحتياطات (رقم/106) حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

1-2-الديون :

تمثل الديون مجموعة الالتزامات الناتجة عن علاقات المؤسسة بالمتعاملين معها وتتضمن الديون حسب النظام المالي والمحاسبي الحسابات الرئيسية نفرق في المجموعة بين الديون الطويلة والقصيرة الأجل ونجدها مرتبة في الميزانية بحسب تاريخ استحقها ويتم فحصها وتدقيقها قيدا قيدا وحسابا حسابا وذلك من اجل التأكد من أ، الديون المسجلة تمثل ديون حقيقية للمؤسسة ليست وهمية وأن كل الديون المترتبة على المؤسسة في القوائم المالية وأن هذه المعلومات شرعية وصادقة والتأكد من إقفال حسابات الأصول ذات الأرصدة الدائنة مع الظروف الخاصة والاسباب التي أدت الى ظهور أرصدة دائنة للأصول وتحليليها مع تقديم اسباب ذلك.

فحص جميع العقود والوثائق المتعلقة بهذه القروض سواء الطويلة أو القصيرة الأجل والتحقق من المصاريف المالية التي تتحملها المؤسسة.

مرتجعة جداول إهتلاك القروض ومواعيد الاستحقاق مع مراقبة القروض السندية وعلاوات الاسترجاع الملحقة، فحص العقود أو الطلبيات مع مقاربة فواتير الشراء مع السندات والطلبيات

ثالثا : تدقيق جدول حسابات النتائج 2015-2016-2017:

1- جدول حسابات النتائج

بعد تدقيق كل من الاصول والخصوم لمؤسسة مطاحن الفرسان يتوجب الانتقال المدقق لفحص وتدقيق جدول حسابات النتائج باستخدام اليات وطرق.

تعتبر حسابات التسيير الأعباء (حسابات 6) والنواتج (حسابات 7) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج حيث يعطينا تفاعلهما حسابات النتائج.

وينقسم (T.C.R)حسب النظام المالي والمحاسبي الى كل مجموعتين هما :

المجموعة السادسة :مجموعة حسابات النفقات او الاعباء.

المجموعة السابعة :مجموعة الإيرادات أو النواتج .

يقوم المدقق الداخلي بمراجعة وفحص حسابات التسيير من خلال جدول حسابات النتائج حيث يقوم بالعديد من الفحوصات منها مقارنة مجموع نفقات الدورة بمجموع النفقات للسنوات السابقة أو بمجموع التكاليف المقدرة للموازنة السنوية إن وجدت والتأكد من قابلية الاستثمارات للإهتلاك ومراجعة أوراق التنقيط والإمضاء لعمال المؤسسة والتحقق من أن المصاريف الإعدادية لم تسجل كنفقات.

التحقق من وجود تأشيرة الخدمة المؤدات على ظهر وثيقة الإثبات مع مراعاة أ، هذه التكاليف تقع حقيقة علي عاتق المؤسسة والتحقق من سلامة وكيفية حساب الرواتب والأجور بالمراجعة الحسابية للبطاقات سجل الرواتب والأجور وكذلك التسجيل المحاسبي للاشتراكات الاجتماعية اعتمادا على سجل الأجور لرقم الأعمال ومقارنة جدول حسابات النتائج مع مختلف عناصر الميزانية العامة وفحص العقود المختلفة والتأكد من أقساط التأمين.

دراسة الوثائق والمستندات المبررة للنفاقات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة، والتأكد فيما إذا كانت التسجيلات صحيحة وفي الحسابات المناسبة ومراجعة العمليات الحسابية والمحاسبية من قيود مسجلة ومشتريات صحيحة وفي الحسابات المناسبة ومراجعة العمليات الحسابية والمحاسبية من قيود مسجلة ومشتريات وبضائع لعمال الشركة ومبيعات لفواتير البيع والتحقق من أسس تقييم الإنتاج المباع وشرعية.

التأشيرات الموجودة على الوثائق المؤدية للتسجيل المحاسبي لتكاليف الإنتاج وقانونيتها وتأشيرة المسؤولين على وثائق الإثبات.

المطلب الثالث : نتائج الدراسة في مؤسسة مطاحن الفرسان

- وجود مصلحة التدقيق الداخلي بلمؤسسة مطاحن الفرسان وبلتالي تكون سهلة
- يقوم المدقق باعداد التقارير اللازمة وابداء حول وضعية المؤسسة حيث يبقى نسخة له ويقدم نسخة للمدير العام والاخرى بمجلس الادارة
- نتائج المؤشرات االمالية للمؤسسة تدل على قدرتها على تحقيق ارباح سنوية متتالية وبحجم كبير
- بالرجوع الى تقارير المؤسسة وخدمات الضرائب فان وضعية المؤسسة جيدة جدا حيث لا تتأخر عن السداد

- وجود ميثاق عمل التدقيق المحاسبي معتمد من قبل مجلس الادارة يحدد ويوضح مسؤوليات ومجال عمل وصلاحيات التدقيق المحاسبي كذلك التبعية المهنية والادارية

- يعتبر التدقيق المحاسبي العمود الفقري لمؤسسة مطاحن الفرسان
- رغم خضوع المؤسسة للتدقيق المحاسبي الا ان هناك ضعف المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة لأن عملية التدقيق تكون مبرمة من قبل المدير العام .
- يتبع المدقق المحاسبي التدقيق التقليدي على تدقيق العمليات
- الفهم الخطئ لدور ومهمة التدقيق المحاسبي على انه شرطي يبحث عن اخطاء وثغرات الموظفين ، هذا انحراف الخطير عن الفهم الحقيقي لدور ومهمة التدقيق الحقيقية والتي هي صمام أمان الحماية من المخاطر المحتملة التي قد يواجهها في المؤسسة .

خاتمة الفصل :

يحظى التدقيق المحاسبي أهمية كبيرة بالنسبة لكل المؤسسات بصفة عامة ومؤسسة مطاحن الفرسان بصفة خاصة ، لانا تتميز بكبر حجمها وتعدد فروعها وانتشارها ، فاحتواء هذا المؤسسة على وحدة التدقيق المحاسبي يعتبر أمر ضروريا يمكنها من المحافظة على أصولها المالية والمادية ومراقبة انشطتها المختلفة والمتنوعة ، والتدقيق يعتبر وسيلة تمكن الادارة العليا من معرفة سيرورة الانشطة المختلفة للأنظمة الفرعية المكونة للمؤسسة ، وتعمل على تحديد نقاط القوة والضعف ومعرفة أسبابها وتقديم التوصيات من اجل التخلص منها وتحسين الاداء المالي لها .

فالتدقيق المحاسبي له دور هام في امكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها بكفاءة عالية ولذا يجب على المؤسسة مطاحن الفرسان تطوير مهمة التدقيق ، وذلك بتدريب وتأهيل الدققين ، وانشاء أقسام أخرى للتدقيق في الوحدات التابعة لها ، وذلك لضمان فعالية التدقيق وتحقيق الاهاداف المسطرة للمؤسسة والمساهمة في تحسيين أدائها المالي

خاتمة

عامة

الخاتمة :

حاولنا من خلال معالجتنا لموضوع الدراسة والمتمثلة في دور التدقيق المحاسبي في تحسيين الاداء المالي ، بمعالجة الاشكالية البحث التي تدور حول كيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسيين الاداء لما له من تأثير على سير الحسن لأنظمة الرقابة المتعلقة بالأداء ،من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية من جهة اخرى ، والتركيز على النقاط التي تساهم في تحسين الاداء المالي وهذا بالتعرف على الاطار العام لأساسيات الأداء المالي وتبيان مختلف العناصر العتمد عليها في التدقيق المحاسبي ، ومحاولة تقديم توصيات واقتراحات التي يمكن العمل بها والاستفادة منها .

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث الى نتائج التالية

- بالنسبة للفرضية الاولى : والمتمثلة في توقف نجاح التدقيق على اتباع المدقق بمجموعة من المعايير المتعارف عليها ، فأهمية هذه المعايير تمكن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المدقق في تنفيذه لعملية التدقيق .
- أما بلنسبة للفرضية الثانية : التي تنص على اتباع المدقق لمنهجية تمكنه من الإلمامبكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية ابداء رأيه الفني بشأنها ، فهذه المنهجية تبين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للتدقيق ، بحيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة وحصول المدقق على الأدلة والقرائن الكافية للإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية و الاجراءات المتبعة من طرف المؤسسة واعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل اليها جراء عملية اتخاذ التدقيق
- الفرضية الثالثة : تقييم الاداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة بمجابهة المستقبل
- وأخيرا الفرضية الرابعة : تحسيين الاداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق اقتراحات وتوصيات وقرارات عملية التدقيق المحاسبي ، فبعد الدراسة استنتجنا ان اتباع توصيات ونصائح وقرارات المدقق يؤثر بشكل ايجابي في تحسين نوعية المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية ، وبالتالي التقليل من فرص الغش والتزوير والأخطاء الرتكبة مما يساهم في تحسيين الداء المالي .
- المؤسسة محل الدراسة لها نظام تدقيق محاسبي تقليدي وغير مستغل بأكمل وجه .
- المؤسسة محل الدراسة لا تتابع أدائها المالي بالرغم من الضعق الذي يشهده.

ثانيا :التوصيات

- دعم وتنظيم وظيفة التدقيق داخل المؤسسة مثل :زيادة عدد الموظفين .
- الاهتمام أكثر بمؤشرات الأداء المالي
- إلزام المدققين تحت التربص المرور عبر امتحان ، الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات .
- خلق ثقافة الكل مراقب والكل يراقب داخل المؤسسة
- التقيد بتنفيذ ما جاء به تقرير المدقق حرفيا
- منح المدقق كافة الصلاحيات من إفصاحات عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة

ثالثا : افاق الدراسة

في نهاية البحث يمكن تقديم بعض المواضيع التي تعتبر جديرة بالبحث :

- دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات
- دور التدقيق الداخلي في ادارة مخاطر المؤسسة
- دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي
- دور التدقيق الداخلي في منع التحايل والفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

قائمة
المصادر و
المراجع

قائمة المصادر و المراجع :

1- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، الناحية النظرية الطبعة الاولى ، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة ،الاردن 2006

2- سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات 1 ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الطبعة الاولى ، الاردن 2010

3- محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،،الاطار النظري والممارسة التطبيقية ،ديوان المطبوعات الجامعية ابن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية ،2005

4- زهيرالحدوب ، علم تدقيق الحسابات ، دار البداية ، عمان ،الطبعة الاولى 2010.

5- محمد الفيومي ،ابراهيم المليجي ،أمال الصباغ ،المراجعة علما وعملا ، دار التعليم الجامعي الاسكندرية 2010

6- خالد أمين عبد الله ،تدقيق الحسابات ،الطبعة الاولى دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان 2013

7- سعد فؤاد علي جباية،أصول تدقيق الحسابات دار الابتكار للنشر والتوزيع طبعة الاولى ، عمان 2018

8- ايهاب نظمي ابراهيم ، تدقيق القائم على مخاطر الاعمال حداثة وتطور ،مكتبة المجتمع العربي طبعة الأولى عمان 2009

9- هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ،دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ،عمان 2006

10- احمد قايد نوردين ،التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، دار الجنان للنشر والتوزيع الطبعة الاولى الاردن 2010

11- عبيد سعد الشريم ، لطف حمود بركات أصول مراجعة الحسابات الامين للنشر والتوزيع الطبعة الثالثة ،صنعاء 2001

12-د.زاهره عاطف سواد ،مراجعة الحسابات والتدقيق دار الراية للنشر والتوزيع الطبعة الاولى الاردن 2009

13- أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة دار الجامعة كلية الدراسات العليا القاهرة 2008

14- سناء محمد بدران، المراجعة المتقدمة كلية الجارة جامعة بنها

15- محمد أحمد رمضان ،المراجعة 1 كلية جامعة الزعيم الازهري 2012

16- منصور حامد محمود ، ثناء عطية فراج ،المراجعة الادارية وتقييم الاداء ،دار النشر والتوزيع طبعة الاولى القاهرة 1997

17- احمد حامد حجاج ،كما الدين سعيد ،المراجعة بين النظري والتطبيق ،الطبعة العربية دار المريخ للنشر 1986

18- احمد حلمي جمعة ،التدقيق الحديث للحسابات ،دار صفاء للنشر ،الطبعة الاولى الاردن 2000

19- عبد الرزاق محمد عثمان ،اصول التدقيق والرقابة الداخلية الطبعة الاولى دار النشر والتوزيع القاهرة 1999

20- محمد عاطف السعيد ،دراسات في ادارة الاعمال تطوير الاداء ،مؤسسة الرؤية للطباعة والنشر ،طبعة الاولى ،المعمورة 2008

21- وليد ناجي الحيالي ،علي خلف عبد الله ،تحليل الرقابة على الاداء والكشف عن الانحرافات ،مركز الكتاب الاكديمي ،طبعة الاولى عمان 2015

22- سارة "محمد زايد التميمي"أثر ادارة رأس المال على الاداء المالي للشركات الصناعية ،دار المجد للنشر والتوزيع ،طبعة الاولى الاردن 2019

23- مصطفى يوسف ،ادارة الاداء ،دار الحامد للنشر وتوزيع ،الطبعة الاولى، عمان ،2018

24- يزيد قرارات محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الاداء مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الطبعة الاولى،جامعة أم البواقي الجزائر 2018

25- محمود عبد الفتاح رضوان ، تقييم اداء المؤسسات في ظل المعايير الاداء والتوازن ،المجموعة العربية للتدريب والنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ،القاهرة 2012

26-محمد محمود الخطيب ،الأداء المالي وأثره على عوائد اسهم الشركات ،دار حامد للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى ، عمان 2010

27- مجد الكرخي تقويم الاداء باستخدام النسب المالية ،دار المناج للنشر والتوزيع طبعة الاولى ،عمان 2008

28-.فهمي مصطفى الشيخ ،التحليل المالي الطبعة الاولى للنشر والتوزيع فلسطين 2008

30–ناصر دادي عدون ،كيفيات مراقبة التسيير ،دار المحمدية العامة ،الجزائر 2000

كتاب لغة الاجنبية :

Dictionnaire Larousse .1988

مجلات علمية :

1–عبد المليك مزهودة الاداء بين الكفاءة والفعالية ،مفهوم وتقييم ،مجلة العلوم الانسانية ،جامعة بسكرة العدد الأول نوفمبر 2010

2–يحياوي الهام الجودة لتحسين الاداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية مجلة الباحث العدد الخامس جامعة ورقلة 2007

الرسائل الجامعية :

1–محي الدين محمود عمر ،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية ،مذكرة لنيل شهادة الماجيستر ،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة المدية 2007

2–شريقي عمر ،رحال علي التنظيم المهني للمراجعة ، اطروحة دكتوره في العلوم الاقتصادية 2011

3–قراراي حياة ،دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التتسيير جامعة بسكرة 2010

4–بن خليفة حمزة "دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الاداء للمؤسسة "مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،جامعة محمد خيضر بسكرة 2013

5–بوكرمة كنزة "دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي مذكرة لنيل شهادة ماجيستر جامعة سكيكدة 2017

6–مخلوفي عبد الهادي "دور التدقيق المحاسبي في تحين الاداء المالي مذكرة لنيل شهادة الماجيستر جامعة محمد خيضر 2015

–بوداود محمد أمين ،دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة سعيدة 2017

7–بنية حيزية "دور الاساليب الحديثة للتحليل المالي وتطوير عملية تقييم الاداء دراسة حالة مجمع صيدال أطروحة دكتوراه في العلوم التسيير جامعة المدية 2017

8-مسعى عبد الحليم " اثر خطر البلد على الاداء الاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة 1988-2007 مذكرة لنيل شهادة الماجيستر 2013

9-رقية غزال "أثر السياسات الاقتصادية على تقييم الاداء المالي للبنوك التجارية مذكرة لنيل شهادة الماجيستر 2015.

قائمة الملاحق

C I C DE SAIDA

ZONE INDUSTRIELLE N° 01
N° D'IDENTIFICATION:

EXERCICE: **01/01/17 AU 31/12/17**

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	2017	2016
Ventes et produits annexes	1 117 769 199,70	800 320 378,62
Cession inter unites	25 687 500,00	
Variation stocks produits finis et en cours	-12 385 965,34	5 054 356,00
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		12 125 335,92
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**1 131 070 734,36**	**817 500 070,54**
Achats consommés	-857 207 074,40	-618 388 139,83
Cession inter unites	-17 576 275,63	
Services extérieurs et autres consommations	-29 200 051,03	-20 842 545,07
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-903 983 401,06**	**-639 230 684,90**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**227 087 333,30**	**178 269 385,64**
Charges de personnel	-88 455 236,19	-87 131 734,44
Impôts, taxes et versements assimilés	-2 848 475,69	-2 112 586,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**135 783 621,42**	**89 025 065,20**
Autres produits opérationnels	668 252,51	1 874 160,47
Autres charges opérationnelles	-269 162,81	-4 652 125,99
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-44 673 805,83	-79 057 233,07
Reprise sur pertes de valeur et provisions	1 101 697,69	11 660 824,77
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**92 610 602,98**	**18 850 691,38**
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER		
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**92 610 602,98**	**18 850 691,38**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 132 840 684,56**	**831 035 055,78**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-1 040 230 081,58**	**-812 184 364,40**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**92 610 602,98**	**18 850 691,38**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**92 610 602,98**	**18 850 691,38**

C I C DE SAIDA

ZONE INDUSTRIELLE N° 01
N° D'IDENTIFICATION:

EXERCICE: **01/01/17 AU 31/12/17**

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		92 610 602,98	18 850 691,38
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Comptes de liaison		1 015 462 543,16	1 004 677 000,68
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 108 073 146,14**	**1 023 527 692,06**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		419 660 000,00	419 660 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		21 564 695,92	29 178 064,46
TOTAL II		**441 224 695,92**	**448 838 064,46**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		8 601 383,07	8 687 176,17
Impôts		1 834 863,00	3 547 893,00
Autres dettes		9 361 923,24	9 731 796,84
Trésorerie passif			
TOTAL III		**19 798 169,31**	**21 966 866,01**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 569 096 011,37**	**1 494 332 622,53**

C I C DE SAIDA

ZONE INDUSTRIELLE N° 01
N° D'IDENTIFICATION:

EXERCICE: **01/01/17 AU 31/12/17**

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2016
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négati					
Immobilisations incorporelles		240 481,80	240 481,80		
Immobilisations corporelles					
Terrains		491 466 540,00		491 466 540,00	491 466 540,00
Bâtiments		584 835 006,09	257 071 151,07	327 763 855,02	334 557 622,10
Autres immobilisations corporelles		575 664 960,26	154 362 327,55	421 302 632,71	453 350 781,28
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		7 700 078,31		7 700 078,31	
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**1 659 907 066,46**	**411 673 960,42**	**1 248 233 106,04**	**1 279 374 943,38**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		46 785 622,01	17 309 607,40	29 476 014,61	29 619 095,71
Créances et emplois assimilés					
Clients		30 534 091,36	26 572 526,96	3 961 564,40	12 190 964,40
Autres débiteurs		68 874 281,45		68 874 281,45	62 469 258,45
Impôts et assimilés		5 514 855,69		5 514 855,69	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		213 036 189,18		213 036 189,18	110 678 360,59
TOTAL ACTIF COURANT		**364 745 039,69**	**43 882 134,36**	**320 862 905,33**	**214 957 679,15**
TOTAL GENERAL ACTIF		**2 024 652 106,15**	**455 556 094,78**	**1 569 096 011,37**	**1 494 332 622,53**

C I C DE SAIDA

ZONE INDUSTRIELLE N° 01
N° D'IDENTIFICATION:

EXERCICE: **01/01/16 AU 31/12/16**

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			425 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			264 162 700,80
Ecart de réévaluation			362 200 663,85
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		18 850 691,38	-81 435 694,32
Autres capitaux propores - Report à nouveau			34 749 330,35
Comptes de liaison		1 004 677 000,68	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 023 527 692,06**	**1 004 677 000,68**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		419 660 000,00	419 660 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		29 178 064,46	30 527 333,04
TOTAL II		**448 838 064,46**	**450 187 333,04**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		8 687 176,17	24 688 062,95
Impôts		3 547 893,00	
Autres dettes		9 731 796,84	16 185 338,04
Trésorerie passif			
TOTAL III		**21 966 866,01**	**40 873 400,99**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 494 332 622,53**	**1 495 737 734,71**