جامـعة 8 ماي 1945

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية

التخصص: مالية المؤسسة

بـعنـوان

دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية
"دراسة ميدانية لمركب سيدار - عنابة"

إشراف الأستاذ:

بروك داودي

من إعداد:

- أبختي حنان
- بورنب فطيمة

السنة الجامعية:2019-2020

جامـــعة 8 مـــــاي 1945

كليـة العلـوم الاقتصاديـة و العلـوم التـجاريـة و علـوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية

التخصص: مالية المؤسسة

بعنوان

دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية
"دراسة الميدانية لمركب سيدار- عنابة"

إشراف الأستاذ:
بروك داودي

من إعداد:

- أبختي حنان
- بورنب فطيمة

السنة الجامعية:2019-2020

الإهـــداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى

والدينا الكريمين وجميع أفراد العائلة، وأن يجعله المولى صدقة جارية لكل منهم

إلى الذين تتسع الصدور لذكرهم، وتعجز الصدور في حصر أسمائهم

إلى طالبي وسالكي طريق دروب البحث العلمي

شكـر وتقـديـر

الحمـد لله أولا والحمد لله أخرا، الحمد لله الموفق والمعين على إتمام هذا العملكما نتوجه بالشكر

إلى أستاذنا المشرف "داودي بروك" حيث لم يبخل أدنى مجهود في سبيل إنجاز

هذه المذكرة ونصائحه القيمة التي مهدت لنا طريق لإتمام هذه المذكرة

إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة

وتحملهم عناء قراءتها ومراجعتها وإثرائها بملاحظاتهم القيمة

إلى كـامل الأسرة الجـامعية بالأخص لأساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي

ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا.

وفي الختام أقدم خالص شكري وعظيم امتناني وتقديري لكل من مد يد العون والمساعدة سواء

من قريب خاصة "أخي لقمان ياسين" أو بعيد، حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة فجزاه الله

عني خير جزاء

*** فله منا فائق التقدير والاحترام ***

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	I
الشكر والتقدير	II
فهرس المحتويات	III
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VI
قائمة الإختصارات والرموز	VII
مقدمة	أ- هـ
الفصل الأول:الإطار النظري التدقيق المحاسبي	
تمهيد الفصل الأول	02
المبحث الأول: أساسيات التدقيق المحاسبي	06 -03
المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	06 -03
المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي	08 -07
المطلب الثالث: مبادئ وأنواع التدقيق المحاسبي	12 -08
المبحث الثاني :مقومات التدقيق المحاسبي	13
المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي	18-13
المطلب الثاني: خطوات التدقيق المحاسبي	20-18
المطلب الثالث:إجراءات التدقيق المحاسبي	23-21
المبحث الثالث: ماهية المدقق المحاسبي	24
المطلب الأول: تعريف ومواصفات وشروط الالتحاق بمهنة المدقق المحاسبي	25 -24
المطلب الثاني:تعيين وعزل المدقق المحاسبي	26 -25
المطلب الثالث:مسؤوليات والتزامات المدقق المحاسبي	27 -26
خلاصة الفصل الأول	28
الفصل الثاني: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	
تمهيد الفصل الثاني	30
المبحث الأول: عموميات الأداء المالي	31
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي	31

المطلب الثاني : أهمية الأداء المالي	32
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي	33-32
المبحث الثاني :تقييم الأداء المالي	34
المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي	34
المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي	35-34
المطلب الثالث: شروط تقييم الأداء المالي	35
المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل خطوات ومؤشرات الأداء المالي	36
المطلب الأول: خطوات تقييم الأداء المالي	36
المطلب الثاني: مؤشرات والنسب المالية لتقييم الأداء المالي	45-37
المطلب الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الأداء المالي(العلاقة)	47-45
خاتمة الفصل الثاني	48
الفصل الثالث: دراسة حالة مركب الحديد والصلب سيدار – الحجار	
تمهيد الفصل الثالث	**50**
المبحث الأول: تقديم مركب الحديد و الصلب سيدار – عنابة–	51
المطلب الأول: تعريف مركب سيدار – عنابة–	53-51
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي مركب سيدار – عنابة –	55-54
المطلب الثالث: أهداف مركب سيدار – عنابة–	56
المبحث الثاني:دراسة الوضع المالي مركب سيدار لسنوات 2017–2018–2019	57
المطلب الأول: عرض القوائم المالية مركب سيدار 2017-2018-2019	61-57
المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالية النسب المالية	63-62
المطلب الثالث: تحليل و تفسير النتائج	67-64
خلاصة الفصل الثالث	68
الخاتمة	69
قائمة المراجع	73
الملاحق	84

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	المراحل التاريخية للتدقيق المحاسبي	05
02	عوامل تغير رأس المال العامل	38
03	الميزانية المالية للمؤسسة "سيدار"– جانب الأصول2017- 2018- 2019	58
04	الميزانية المالية للمؤسسة "سيدار"– جانب الخصوم 2017- 2018- 2019	59
05	جدول حساب النتائج لمؤسسة "سيدار" 2017-2018-2019	61
06	تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي لسنوات 2017-2018-2019	62
07	تقييم الأداء بواسطة النسب المالية	63

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع التدقيق	12
03	معايير التدقيق المحاسبي	18
04	علاقة التدقيق المحاسبي بالأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية	47
05	الهيكل التنظيمي لمديرية العامة للمؤسسة	54
06	الهيكل التنظيمي الخاص بمديرية المالية	55
07	إعداد الميزانية المالية المختصرة جانب الأصول والخصوم-خلال السنوات 2017-2018-2019	60
08	تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي لسنوات 2017-2018-2019-	62

قائمة الإختصارات والرموز

الرمز	الرمز باللغة العربية	الرمز باللغة الأجنبية
IIA	المعهد الوطني المدققين الداخلين	The Institute of Internal Auditors
FRng	رأس المال العامل الإجمالي	Le fonds de Roulement net global
FRét	رأس المال العامل الخاص	Fonds de roulement étranger
RC	رأس المال العامل الأجنبي	Rentabilité commerciale
FRT	رأس المال العامل الإجمالي	Fonds de roulement total
BFRg	الاحتياجات في رأس المال العامل	Le Besoin en Fonds de Roulement
TN	الخزينة الصافية	La Trésorerie Nette
RGD	نسبة السيولة العامة	deliquidite Rations généraux
RLC	نسبة السيولة المختصرة	Rations de liquidité courts
RLI	نسبة السيولة الفورية	Rations de liquidité instantanée
PFP	نسبة التمويل الدائم	Pourcentage de financement permanent
PFp	نسبة التمويل الخاص	Pourcentage du financement privé
PFEX	نسبة التمويل الخارجي	Pourcentage du financement externe
RRA	نسبة ربحية الأصول	Ratio de rentabilité des actifs
RDN	نسبة ربحية الأموال الخاص	Fods de roulement privé
RVF	نسب الربح الصافي	Ratio de rentabilité de vos fonds
RTA	معدل دوران إجمالي الأصول	Rotation totale des actifs
TRANC	معدل دوران الأصول غير الجارية	Le taux de rotation des actifs non courants
TRAA	معدل دوران الأصول الجارية	Taux de rotation actuel des actifs
RF	المردودية المالية	Retour financier

Retour économique	المردودية الاقتصادية	RE
Le pourcentage de financement privé	المردودية التجارية	PFP
Pourcentage d'indépendance financière	نسبة الاستقلالية المالية	PIF
Ratio de capacité de remboursement	نسبة القدرة على السداد	RCR
Aciérie Electriqué	المفولدة الكهربائية	ACE
Atelier De Convertisseur Oxygéné N: 1	ورشة التحويل الأكسجين رقم: 01	ACO1
Atelier De Convertisseur Oxygéné N: 2	ورشة التحويل الأكسجين رقم:02	ACO2
Auto Motive Oxygène	الدرفة على الساخن	AO2
Haut Fourneau	الفرن العالي	HF
Laminage A Chaud	الدرفلة على البارد	LAC
Laminage A Froid	الدرفلة على الساخن	LAF
Laminoir à fil rond	قسم إنتاج اللفائف الدائرية	LFR
Laminoir à fil long	ورشة إنتاج المنتجات الطويلة	LRB
Produit de minerai aggloméré	وحدة إضافة المعدلات	PMA
Direction de produits long	وحدة المنتجات الطويلة	PLG
Direction des produis plats	منطقة المنتجات المسطحة	PPL
Qualité, Hygiène, Sécurité Et Environnement	جودة وصحة وسلامة المحيط	QHSE
Réingénierie Des Processus D’affaires	وحدة مناقشة الأعمال	RPA

مقدمة

مقدمة:

أن التطور الذي عرفه العالم اليوم في الآونة الخيرة في شتى المجالات وخاصة المجال الاقتصادي، وذلك بظهور شركات ومؤسسات خاصة في ظل انفتاح السوق الدولي لمواجهة المنافسة الخارجية، جعلها بحاجة إلى نظام قوي ومنظم منسق لا مجال للخطأ أو التلاعب،و الوقوف على صحة السجلات والمستندات المحاسبية ومصداقية المعلومات المقدمة، ومنه وجب تبني نظام المراجعة داخل المؤسسة.

في هذا الإطار أصبح التطور المتواصل في ميدان المراجعة سواء على المستوى الداخلي والخارجي في المؤسسة حيث أن المؤسسة تحتاج إلى أسس عامة وقواعد تحكم عملية المراجعة والتدقيق، لذلك تعتبر عملية التدقيق المحاسبي أسلوب فعال لكشف وضبط الانحرافات بغية تقويمها ومن ثم تحسين الأداء المالي في المؤسسة بكافة أبعادها لإنجاز أهداف هذه الأخيرة، والمحافظة على أصولهاَ والاستخدام الأمثل لمواردها، وتحقيق أعلى مردودية والحفاظ على سمعتها ومكانتها في السوق والرفع من قدرتها الإنتاجية.

إن إدارة المؤسسة تعتبر المسؤولة عن تحقيق أعلى مستوى أداء مالي مرضى، فلابد من وجود طرف يحكم على صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة ويبين مستوى أدائها الفعلي مقارنة بمخطط له ويطلق عليه المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق المحاسبي وكمجال لبحث الدراسة أخذنا مؤسسة أرسيلور ميتال بعنابة، باعتبارها من أهم المؤسسات الصناعية في البلاد والرائدة في مجال صنع الحديد والصلب عالميا.

إشكالية الدراسة:

إدارة المؤسسة تعتبر المسؤولة عن تحقيق أعلى مستوى أداء مالي مرضى، فلابد من وجود طرف يحكم على صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة ويبين مستوى أدائها الفعلي مقارنة بمخطط له ويطلق عليه المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق المحاسبي وكمجال لبحث الدراسة أخذنا مؤسسة "**سيدار**" بعنابة، باعتبارها من أهم المؤسسات الصناعية في البلاد والرائدة في مجال صنع الحديد والصلب عالميا.

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

إن الإجابة على هذا التساؤل الرئيسي تقتضي الإجابة على التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما هي العلاقة بين التدقيق المحاسبي والأداء المالي؟
- ما هي الأدوات التي تستعملها مؤسسة "سيدار في تقييم أدائها المالي؟
- هل تساهم أدوات المدقق المحاسبي في تقييم الأداء المالي لمؤسسة "سيدار"؟
- هل تواجه مؤسسة سيدار صعوبات في تدقيق الحسابات؟

فرضيات الدراسة:

وبالتالي لمعالجة الإشكالية المطروحة انطلقنا من الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: العلاقة بين التدقيق المحاسبي والأداء المالي هي علاقة طردية، **بمعنى أنه** كلما كان التدقيق المحاسبي مطبق تطبيق صحيحا كان الأداء المالي للمؤسسة أفضل.

الفرضية الثانية: إن الاعتماد على المؤشرات المالية والنسب المالية يؤدي إلى تقييم الأداء المالي لمؤسسة "سيدار".

الفرضية الثالثة: تساهم أدوات المدقق المحاسبي في تقييم الأداء المالي لمؤسسة من خلال تقرير يبين الوضع المالي للمؤسسة "سيدار".

الفرضية الرابعة: تواجه المؤسسة صعوبات في تدقيق الحسابات.

أهداف الدراسة: نسعى من هذه الدراسة إلى:

- ✓ الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي.
- ✓ الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع.
- ✓ إبراز أساسيات كل من التدقيق المحاسبي والأداء المالي والعلاقة بينهما.
- ✓ تبيان دور أساليب التحليل المالي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ توضيح الخطوات والإجراءات التي يعتمد عليها المدقق والتي تساهم في تحسين الأداء المالي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في إظهار دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باعتبار أنه من شأنه أن يساهم في اتخاذ القرارات المالية التي تصب في معالجة المؤسسة واكتشاف الفساد المالي والحد منه وتحسين إدارة المخاطر.

دوافع اختيار الموضوع:

لعل اختيارنا لهذا الموضوع يعود لجملة من الأسباب الذاتية و الموضوعية أهمها :

- ✓ الاهتمام المتزايد لموضوع دراستنا من قبل الباحثين، وكون الموضوع يخدم مجال التخصص
- ✓ حاجة المؤسسات إلى التدقيق المحاسبي قصد تحسين الأداء المالي.
- ✓ يقوم الموضوع بالربط بين التدقيق المحاسبي والأداء المالي
- ✓ الميول الشخصي لموضوع التدقيق والرغبة في الإطلاع أكثر من ناحية النظرية والتطبيقية.

منهج الدراسة:

بغية الإلمام بمختلف جوانب الموضوع، والإحاطة به وتحليل أبعاد المشكلة وللإجابة على الأسئلة المطروحة اختبار صحة الفرضيات الموضوعة اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي ويبرز ذلك في الفصلين الأول حول التدقيق المحاسبي والثاني تتمحور عن الأداء المالي. فحين الفصل الثالث اتبعنا المنهج المقارن والتحليلي لدراسة مؤسسة "سيدار- عنابة" وهذا بمقارنة بين سنوات. 2019-2018-2017.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: اختصرت الدراسة على المؤسسة الإقتصادية سيدار لصناعة الحديد والصلب من أجل تطبيق دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية.
- **الحدود الزمنية:** من خلال هذه الدراسة سنقوم بتشخيص الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية خلال الفترة الممتدة بين 2017 إلى غاية 2019.

صعوبات الدراسة:

- ✓ صعوبة الحصول على بعض المراجع من الجامعة.
- ✓ نظرا للظروف الاستثنائية التي مرت بها البلاد من خلال انتشار وباء الكورونا والتي أدت إلى تعطل بعض المؤسسة مما أدى ذلك إلى عرقلة في إتمام المذكرة.

الدراسات السابقة :

- **دراسة بليمام إيناس دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية،مذكرة الماجستير،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2014/2015**: تهدف إلى الاهتمام بالنواحي الوظيفية للمراجعة الداخلية، والبحث في المراجعة الداخلية وكذا نظام الرقابة الداخلية من حيث كفاءته، ونظر لما يقدمه المراجع الداخلي من تقرير يمكن الاعتماد عليها لتحسين مستوى أداء المؤسسة ، بإتباع المنهج الاستنباطي وذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي، من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة مهنة التدقيق الداخلي والخارجي ترفع وتزيد من قيمة المؤسسة الإقتصادية ومنه تحسين صورتها وسمعتها، إضافة إلى استقلالية التدقيق الداخلي وعدم وجود استقلالية بين المدققين الداخلين أثناء تأدية مهامهم، ومنه

فإن هناك علاقة تكاملية نسبية بين التدقيق الداخلي والخارجي للمؤسسة الإقتصادية جيد، وحسن ومرضي نوعا ما .

- **دراسة بوضياف صفاء، دور المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي والتنبؤ بالفشل المالي– دراسة تطبيقية في قطاع الحليب ومشتقاته–،مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس – سطيف– 2018:** هدفت الدراسة إلى تحديد دور المعلومة المالية في التنبؤ وتقييم الأداء المالي في ظل التغيرات الهامة على المستوى المحاسبي المتمثلة في تبني النظام المحاسبي المالي، والتمييز بين الشركات الفاشلة والناجحة عن طريق المؤشرات الرئيسية لتقييم الأداء المالي .واعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي والمنهج المقارن باستخدام نماذج التحليل ، وكان من أبرز نتائجها الدور الهام لمعلومات المالية في تقييم الأداء المالي على مستوى مؤسسات قطاع الحليب ومشتقاتها، حيث سمحت ببناء نماذج إحصائية تفسر حدوث الأداء المالي و الفشل المالي على مستوى مؤسسات يعود إلى عوامل مالية تعكسها مؤشرات تقييم الأداء المالي

تجدر الإشارة إلى أن الدراسة الحالية استفادت ممن الدراسات السابقة في عدة جوانب منها:

- الإلمام بالإطار النظري لكونها خلفية علمية عن موضوع الدراسة.
- التعرف على التداخلات والإختلافات، وتوارد أفكار الباحثين.
- إجراء مقارنة بين النتائج المتواصل إليها وإتباع خطوات المنهجية لإجراء التحليل المناسب.

الاختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

- أوجه التشابه: المنهج الوصفي.
- أوجه الاختلاف: إعداد نموذج تقرير في المذكرة الحالية، اعتماد على المنهج الإحصائي في دراسة الثانية، بينما الدراسة الحالية اعتمدت على منهج واحد.

هيكل الدراسة:

لدراسة الموضوع دراسة وافية تناولنا الموضوع في ثلاث فصول تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم خاتمة ؛يتناول الفصل الأول مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي وهذا تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث :أساسيات عن التدقيق المحاسبي ؛مقومات التدقيق المحاسبي ؛ماهية المدقق المحاسبي؛ أما الفصل الثاني تطرقنا إلى الأداء المالي وتقييم الأداء المالي؛ والمبحث الثالث تحدثنا عن مساهمة التدقيق المحاسبي من

خلال خطوات ومؤشرات الأداء المالي. أما الفصل الثالث تناولنا فيه دراسة حالة مؤسسة "سيدار" الجزائر حيث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي وفي الأخير الخاتمة.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد

إن زيادة حجم الأعمال في المؤسسات وتعدد أوجه نشاطها ساهم في الإهتمام بمهنة التدقيق التي أخذت حيزا كبير من الأدوار على عدة مستويات، فهدف التدقيق هو التحقق من مدى صلاحية وصحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ومدى تحقق الأهداف الموضوعية. فالتدقيق يقوم على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والمعايير والتي تعتبر المرشد لممارسي مهنة التدقيق، وبهدف توضيح ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: أساسيات التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني :مقومات التدقيق المحاسبي

المبحث الثالث: ماهية المدقق المحاسبي

المبحث الأول: أساسيات التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق من أبرز معالم التغيرات الإقتصادية في العالم وذلك لكونه يعمل على حماية المؤسسة من كل الانحرافات الموجودة، فنشأتها بدأت بالعصور القديمة لتتطور مع التغيرات الإقتصادية والاجتماعية وتصبح أداة رقابي لمختلف القوائم المالية للمؤسسات، ومع هذا ما زال في تطور مستمر إلى وقتنا هذا، وعلى هذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أهم الأساسيات التي تبنى عيه التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال تعريف وأهمية التدقيق، إضافة إلى أهداف وطرق وأهم المخاطر التي تواجه التدقيق، وأخيرا مبادئ وأنواع التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

أولا: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

نشأت مهنة تدقيق الحسابات نتيجة للحاجة إلى التحقق صحة المعلومات المحاسبية، والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع، وقد دلت الوثائق التاريخية على أن قدماء المصريين واليونان هم أول من أوجد مهنة تدقيق الحسابات للتأكد من صحة هذه الحسابات ،فكانت لمهنة تدقيق الحسابات أهميتها إلى درجة عقوبة الجلد جزاء لمن يكتشف له مدقق الحسابات قيودا غير سليمة ولا يمكن تبريرها[1].

فكلمة المراجعة أو التدقيق مشتقة من التعبير اللاتيني(Audire) و الذي تعني الاستماع، حيث كان بدايتها تتم عن طريق استماع المدقق إلى ما يجري من قيود لإثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لمشروعات في قطاع الخاص والحكومي، والتي بتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات من خلال بالذهاب إلى مختلف مقاطعات لمراقبة نشاط الإدارات العمومية من قبل تكليف مختصين قضائيين .

كما نجد أن في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة وظيفة التدقيق حيث أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي من خلال محاسبة وتدقيقها الولاة في مواسم الحج الله لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية [2].

كان لظهور الثورة الصناعية وإزدهارها وإنعاش التجارة الداخلية أثر كبير على نمو المشروعات التجارية واتساع نشاطها مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وكان لزيادة رؤوس الأموال في المشروعات التجارية سبب في ظهور الملكية الجماعية في صورة شركات فردية أو شركات مساهمة فكان من الضروري إسناد إدارة

[1] تامر مزيد رفاعه، "أصول تدقيق الحسابات"، دار المناهج ، عمان، 2017، ص18

[2] هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق الحديث من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص17.

المشروع إلى مجموع من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة، ويساعدهم مجموعة من العاملين ونتيجة لذلك كان من الصعب على أصحاب رأس المال متابعة هؤلاء الإداريين ومحاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها مما اوجب على المؤسسة أو المنشأة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي تسمح بإبلاغ كل المتعاملين مع المشروع بكل التصرفات المالية والإدارية داخل المشروع وكذا النشاطان التي تقوم بها.

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال التدقيق الحسابات في فنيسيا عام1581 وفي عام 1773 أصبحت مهنة تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنى خبرة عام 1854. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات لأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها على باقي الدول بهدف مساعدة المنشآت والمؤسسات على تلبية متطلباتها اليومية .

كما يشار إلى أن بعد تأسيس المعهد للمدققين الداخليين في الولايات لمتحدة الأمريكية IIA عام1941 ازدياد أهمية التدقيق الداخلي المرتبط بالعمل التجاري وذلك لنشاطها العملي والمهني لأعضائها أبرزهم Arthuehald و Robert Bmilne فقد عملت على عرض الخبرات المكتسبة وإجراء تحليلات ودراسات، وإعداد بقوائم....الخ)، وكان أهم أعماله إنشاء أول قائمة لمسؤوليات المدقق الداخلي من طرف Victor Z.Brink من أجل خدمة الإدارة[1].

[1] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص19.

الجدول (01): المراحل التاريخية للتدقيق المحاسبي

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
قبل سنة 1700	- الحفاظ على الثروة ومعاقبة القائمين بأعمال السرقة والاختلاس	- بالتفصيل
الفترة من 1700 إلى 1850	- منع أعمال السرقة والاختلاس ومعاقبة المختلسين وكذا الحفاظ على الثروة	- بالتفصيل
الفترة بين 1850 إلى 1905	- اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية	- بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية
الفترة بين 1905 إلى 1960	- إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة - اكتشاف التلاعب والأخطاء	- ظهور أسلوب العينات الإحصائية (مراقبة إخبارية)
الفترة 1960 إلى اليوم	- إبداء الرأي حول صحة وسلامة القوائم	- استعمال الأساليب الرياضية والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية

المصدر: كرمية نسرين، "اثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حكومة الشركات،"دراسة ميدانية"، مذكرة الماجستير، كلية العلوم التجارية والعلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010،ص 4.

ثانيا: مفهوم التدقيق المحاسبي

لقد تعددت مفاهيم التدقيق المحاسبي ومنها:

تعريف التدقيق: لغة: (دقق) في الشيء: استعمل الدقة والشيء: أنعم دقه وصيره دقيقا[1]. دقق في الحساب وغيره: وفي الحساب: حاسبته بالدقة. الدقة : الضبط و الإحكام[2]

ويعرف اصطلاحا على أنه:" عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، تحت التدقيق فحص انتقائيا ومنظما، قصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية، ومدى تصورها لنتائج أعماله من الربح وخسارة خلال تلك الفترة".[3]

تعريفه حسب معهد المدققين الداخليين (IIA)[4]: " هو نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال إتباع منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية المخاطر لعمليات الإدارة والرقابة والحكومة".

يعرف أنه:"الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونيا وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية العامة ،قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية".[5]

أو : "التدقيق يبين مدى أهمية أساليب الرقابة الموضوعية من طرف المؤسسة ، كوسيلة أساسية تسير من خلالها العوامل الأساسية لنجاح تنافسيتها "[6].

يعرف أيضا: "هو عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن، وتقويمها بشكل موضوعي المتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى توافق وتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"[7].

---

[1] مجمع اللغة العربية، معجم الوسيط ، الطبعة الرابعة، دار النشر مكبة الشروق الدولية، مصر، 2004، ص 291.

[2] لويس معلوف، "المنجد في اللغة"، دار المطبعة الكاثوليكية، بيروت، 2008، ص219.

[3] زومري جليلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، ديسمبر 2015، ص 54.

[4] Spencer pickett, The internal auditing handbook,3ed, wiley india, ,2010, p311.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص105.

[6] AMAR Sourour, (la compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptable), 27 éme congrée de l'association francophone de comptabilité, Tunis, 10-11-12 Mai 2006 ; p 2

[7] حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية، بدون طبعة، الجزء الأول، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص13.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق المحاسبي

أولا: أهمية التدقيق المحاسبي

- اعتماد الإدارة كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة محايدة في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.[1]

- يعتبر وسيلة لمعرفة قدرة المؤسسة على توسيع نشاطاتها أو مواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، عن طريق قدرة المؤسسة الإقتصادية على السداد مستقبلا.[2]
- مساعدة مصلحة الضرائب في الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة من خلال حسابات وقوائم مالية معتمدة.[3]
- تأكيد المدقق بمدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية والمحاسبية وإفصاحها للمجتمع.[4]
- تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة لإنتاج السلع والخدمات، من خلال كفاءة البيانات المحاسبية في الإنتاج للوحدات الإقتصادية. [5]
- التحقق من حسن سير أعمال المشروع وعدالة نصيب العمال في الربح، والتفاوض مع أصحاب الأعمال فيما يتعلق برسم سياسة الأجور أو العمالة.

ثانيا :أهداف التدقيق المحاسبي[6]: تعددت أهداف التدقيق من خلال تطور الحاصل في هذا الأخير، ومن أبرز أهدافها:

- ✓ زيادة فعالية التسيير من خلال التشخيص الجيد للأسباب وتقديم التوصيات اللازمة.
- ✓ العمل على مطابقة المناهج والأساليب المعمول بها مع الأنظمة والتشريعات المفروضة على المؤسسة من المحيط.

---

[2] بوسنة حمزة، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح" دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والفرنسية" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، 2012/2011، ص 13.

[3] أحمد يوسف كلبونة وأخرون، "علم تدقيق الحسابات العلمي"، الطبعة الأولى، دار المسيرة لنشر والتوزيع، 2010، ص25.

[4] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011/2010، ص 10.

[5] محمد سمير صبان والفيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتدقيق"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1990، ص 29.

[6] سكاك مراد، "دور التدقيق الاجتماعي في بناء إستراتيجية المؤسسة- دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة شهادة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، ص160.

- ✓ إعطاء صورة حقيقية وعادلة عن التقارير، لزيادة قيمة ومصداقية البيانات المالية وطمأنة المعنيين بتلك البيانات المالية للحد من المخاطرة[1].
- ✓ اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية، ومساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.[2]
- ✓ زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها ومشاركة الإدارة في التخطيط الإستراتيجية، وتوفير المعلومات التي تساعد على تنفيذ الإستراتيجية.

المطلب الثالث: مبادئ وأنواع التدقيق المحاسبي

أولا: مبادئ التدقيق المحاسبي

1. مبدأ الفحص: فحص القياس المحاسبي لمختلف البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتدوينها، أي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة، وتضم المبادئ التالية:

- **مبدأ الإدراك الرقابي:** ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى.
- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وأيضا جميع التقارير المالية، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يقصد به ضرورة الإقلال من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص، بالاستناد إلى دلائل الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خاصة العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وذات الاحتمال الخطأ أكبر من غيرها.
- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة كنظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة بجانب الكفاية الإنتاجية، حيث تسمح للمدقق بتكوين الرأي الصحيح عن أحداث المؤسسة.

---

[1] حسام علي،" أهمية التدقيق المالي والمحاسبي للشركات"، التدقيق والمراجعة، بتاريخ 9 /8 2020، سا15:30، www.alialsabriaudit-ye.com

[2] خالد راغب خطيب، خليل محمود الرفاعي، "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، المستقبل لنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 13.

2. **مبدأ التحقق**: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتها والقيم المسجلة في القوائم المالية منم أجل التأكد من مصداقية وسلامة االبيانات المالية[1].

3. **مبدأ التقرير**: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدي تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، وتتمثل المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- **مبدأ كفاية الاتصال**: يسمح للمدقق بنقل التقارير العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بحيث تبعث على ثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- **مبدأ الإفصاح**: وهو أن يفحص المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة ، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها ، وكذا توضيح الضعف في جانب من جوانب أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات[2].
- **مبدأ الإنصاف**: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية[3] .
- **مبدأ السببية**: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية[4].
- إضافة إلى هذه المبادئ المتعلقة بمهنة وممارسة التدقيق الداخلي من بينها: النزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة[5].

---

[1] أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث للتدقيق"، الطبعة الثانية، دار الصفاء، عمان، 2005، ص15.

[2] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع، ص51.

[3] فروض ومبادئ تدقيق الحسابات، إعداد المحاسب، بتاريخ 2020/08/09، سا16:06، almohasben.Com.

[4] فضالة أحمد، "المراجعة العامة"، دار الكتاب للنشر والتوزيع، القاهرة، 1996، ص43.

[5] Ras vallabhaneni,Wiley Ciaexcel Exam Reviez,,Internal Audit Basics, Part1, Dar Al nasher, Wileyc, canad, 2014, p67.

ثانيا: أنواع التدقيق المحاسبي

يوجد أنواع متعددة من التدقيق كل نوع بنظر الموضوع من زاوية مختلفة حيث يتميز بما يلي:

1. من حيث النطاق: En termes de portée

- ✓ **تدقيق كامل Audit conplet**:يقصد به قيام المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات في المنشأة، بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة هذه القوائم المالية ككل، وتسود في المشاريع الصغيرة ذات العمليات قليلة العدد.[1]
- ✓ **تدقيق جزئي Audit partiel**: أن يقوم المدقق بتدقيق جزء معين في النشاط كتدقيق المشتريات أو المبيعات ....الخ)، وهنا تكون جدية المدقق محددة بما كلف به[2].

2. من حيث التوقيت En termes de timing

- ✓ **تدقيق نهائي Audit final**: يقوم به المدقق بعد الانتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها، لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا.
- ✓ **التدقيق المستمرContrôle constant**: يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، فيكون خاص بالمنشأت الكبيرة[3].

3. من حيث الهيئة القائمة En termes de corps existant

- ✓ **التدقيق الخارجي Audit extrême**: يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها من أجل إعطائها المصداقية.[4]

---

[2] عبد الرزاق محمد العثمان، "أصول التدقيق والرقابة الداخلية"، الطبعة الثالثة، دار أبناء شريف الأنصاري، بيروت، 2011، ص44.

[3] خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 34/33.

[4] صديقي مسعود و براق محمد، "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة 8.9 مارس 2005، ص25.

- ✓ **التدقيق الداخلي Audit interne**: هو نشاط تأكيدي واستشاري وموضوعي ومستقل يعمل على إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنتظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحكومة.[1]

4. من حيث درجة الالتزامEn termes de degré :

- ✓ **التدقيق الإلزاميAudit obligatoire**: هو التدقيق الذي يلزم المؤسسة على القيام به وذلك حسب النصوص التشريعية والقوانين النافذة.
- ✓ **التدقيق الاختياري Vérification facultative**: هذا النوع من التدقيق غير إلزامي أي دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، ويناسب هذا التدقيق المؤسسات الفردية في وشركات الأشخاص.

5. من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات) En termes d'étendue de l'examen :

- ✓ **التدقيق الشامل Un audit complet :** يقصد به التدقيق الذي يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال سنة مالية، لذلك يعتبر هذا النوع غير ملائم لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مدقق الحسابات.[2]
- ✓ **التدقيق الاختباري Audit de test** : وهو تدقيق يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، وحجم العينة يتوقف على متانة الرقابة الداخلية للمؤسسة، ففي حالة وجود أخطاء في سجلات ودفاتر وجب توسيع حجم العينة من أجل تحقيق رأي نهائي حول عدالة القوائم المالية.[3]

6. من حيث الغرض En termes de finalité:

- ✓ **التدقيق المالي Audit Financier**: ويتمثل في تدقيق بنود القوائم المالية والسجلات والأنظمة لمحاسبية والدورة المحاسبية، من أجل التأكد من أن بنود القوائم المالية صحيحة وتمثل الواقع الفعلي، مع التركيز على تدقيق الحسابات المعلقة لما تتضمنه من مخاطر مرتفعة.[4]

---

[1] ميلود تومي، محمد لمين علون، "دور التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الإقتصادية"، حوليات جامعة قالمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد11، جوان 2015، ص 283.

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

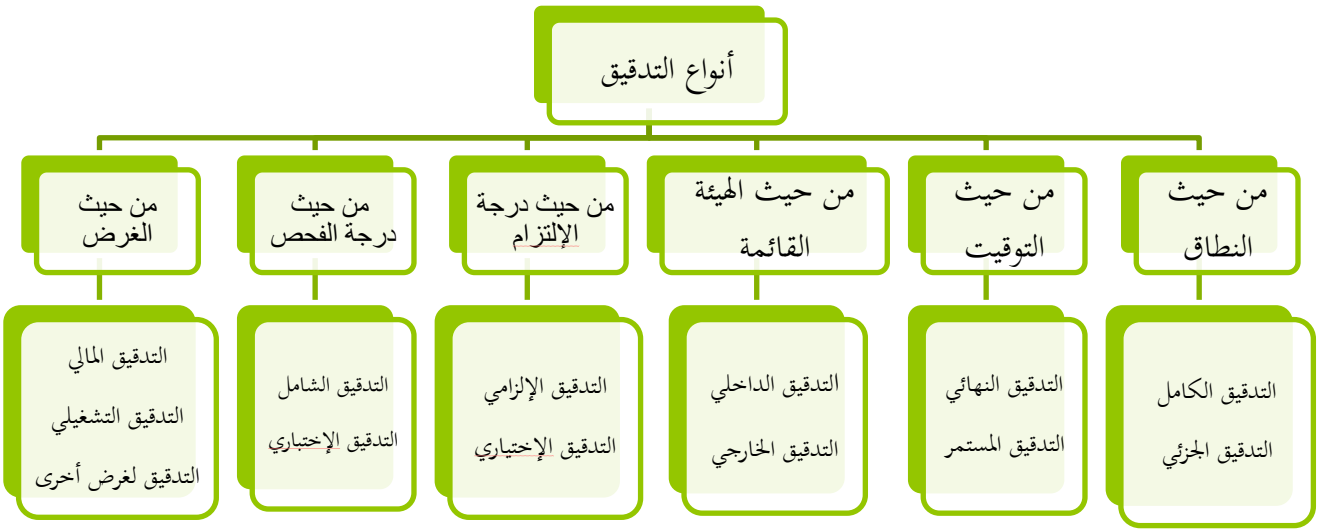
[3] بروبة إلهام، "تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية "دراسة حالة مؤسسةENICAB ببسكرة"، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر ببسكرة، 2015، ص33

[4] زاهر عطا الرمحي، الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 45.

✓ **التدقيق التشغيلي Audit Operationnel**:هو تقييم مستقل، يهدف إلى تحليل المخاطر وأوجه القصور الموجودة من أجل تقديم المشورة وتقديم التوصيات، لوضع الإجراءات (تكنولوجيا المعلومات، إدارة المخزون، وما إلى ذلك) أو حتى اقتراح استراتيجيات جديدة لتحسين أداء المنظمة.[1]

✓ **تدقيق لأغراض خاصةAudit a un but particulier**: وهو أن يتم تعيين مدقق من قبل جهة معينة من أجل الوصول إلى حقيقة معينة.[2]

الشكل رقم01: أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين

[1] Mokhefi Amine , Pratique de l'audit opérationnel en milieu bancaire, Journal of Industrial, Economiques, Vol 04, June 2013, Université de Mostaganem,P03.

[2] كحول صورية، "دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي"دراسة حالة مؤسسة سوناطراك"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2011، ص 55.

المبحث الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي

إن نجاح التدقيق المحاسبي لأي مؤسسة يقوم على امتلاك مقومات، من أهم مقوماتها معايير وخطوات عملية التدقيق وأهم الإجراءات التي يعتمد عليها التدقيق المحاسبي، وعلى هذا الأساس سوف نتطرق إليهم.

المطلب الأول : معايير التدقيق المحاسبي

تعرف معايير التدقيق المحاسبي بأنه كتيب أصدر من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945، يبين مستويات الأداء المهني المراجع الذي يستخدم في الحكم على جودة العمل من ناحية، ومن ناحية أخرى تحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية المراجعة[1].

أولا: المعايير العامة (الشخصية) normes d' générales:

1 . معيار التأهيل العلمي والعملي normes des qualification scéniques et pratiques:

من أجل الحصول على تدقيق مقبول بدرجة مقبولة وملائمة يجب على المدقق أن يتوفر لديه كل من التعليم، والخبرة المهنية والفنية الأزمة من شهادات ودراسات جامعية، من أجل معالجة أو التعامل مع مشكلة تقف في طريقه.[2]

إضافة إلى امتلاكه مهارات تمكنه من مراقبة مناطق العمليات ووصفها من خلال المنهج الكتابي أو الوصفي من بينها مهارات التواصل، التفاوض، والتحليل...الخ)[3].

1. معيار الحياد la norme de neutralité :

يتمثل الحياد في استقلالية المراجع في الأمانة الفكرية والعقلية، إضافة إلى تحرره من أي التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته، أو ملاكه ،فالحياد تكمن أهميته في الاحتفاظ بثقة الجمهور ضمن مهنة المراجعة.

---

[1] أحمد عبد المولى، "أساسيات المراجعة ومعاييرها"، دون ذكر دار النشر، مصر، 2006 ، ص48.

[2] محي الدين عبد الرزاق حمزة،" أصول التدقيق الحسابات"، دار الإعصار العلمي، عمان، ص38.

[3] Robert R. Muller, Brinks moderne Audit interne Un corps cognitif commun, Maison d'édition du John Wiley & Sons, Inc Canada, 2009,p293

إضافة إلى استقلاله تماما عن العمليات التي يدققها، فأي اعتراض كان سيؤدي إلى تقليل من مصداقية النتائج والتوصيات التي يقدمها التدقيق المحاسبي.[1]

2. معيار بذل العناية المهنيةnorme des soins professionnels :

تتمثل العناية المهنية في الالتزام بالمستويات الأخلاقية والفنية للمهنة ،إضافة غلى الاجتهاد في تحسين كفاءته وجودة عمله من خلال المعرفة واكتساب الخبرة، والاجتهاد والعمل على الحكم الشخصي مع توفر حضور ذهني في تفهم وأداء الإجراءات التدقيقية في جوانبها المختلفة فالمدقق يسترشد في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية اتجاه الأطراف ذات العلاقة.[2]

ثانيا: معايير العمل الميداني norme de travail sur le terrain :

1. التخطيط والإشراف planification et supervision:

يتطلب ذلك من المدقق أن يحفظ العمل الذي سيقوم به، وأن يرخص المهام على المساعدين في سبيل تنفيذ العمل بطريقة فعالة الأمر الذي يتطلب الفهم الكافي للنظام السياسي المعتمد بالمؤسسة، حتى يتمكن منا تقدير الأخطاء وأن يفهم طبيعة القوانين و السياسات الإدارية المتعلقة بالعمل، لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على أدلة، ويتم ذلك وفق تخطيط المستمر لبرنامج عملية التدقيق التي تسعى لتحقيق الأهداف المسطرة.

2. الضبط الداخلي Réglage interne :

يعد وجود نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة أحد أهم المفاهيم المتعارف عيها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعلمية بحيث يتم توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، وإذا اقتنع المراجع أن المؤسسة لديها نظاما ممتازا للرقابة الداخلية يتم من خلال توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها، ويؤدي وجودها إلى حماية الأصول والسجلات، فإن كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة بحالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية، وفي بعض الحالات قد يكون أساليب الرقابة الداخلية غير ملائمة مما يعوق تنفيذ في المراجعة على فعال.[3]

---

[1] رائد محمد عبد ربه، "المراجعة الداخلية"، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010، عمان، ص62.

[2] أياد رشيد القريشي، "التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا"، الطبعة الأولى، دار المعرفة، بغداد، 2011، ص31.

[3] وجدان علي أحمد، "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 134- 135.

3. معيار جمع أدلة الإثباتnorme pour la collecte des preuves :

يتمثل هدف المدقق من القيام بعمله في إبداء رأي حول صحة وشرعية القوائم المالية من خلال حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة، تساعده في إبداء تدعيم رأيه،فأدلة الإثبات:على أنها:"المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبين على أساسها رأيه الفني المحايد. وبالتالي يمكن القول بأن أدلة الإثبات تمثل جميع المعلومات لتي يستخدمها المدقق بغية الوصول إلى نتائج، تسمح بتأسيس رأي معقول على مدى صحة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نشاط المؤسسة ومركزها المالي. [1]

ويجب عند جمع أدلة الإثبات أن تكون كافية لتحقيق دعم كافي وملائم لرأي المراجع دون إسراف في التكاليف أو تفرض لمشاكل قانونية وذات صلاحية لتمكن المراجع من الاعتماد عليها في استنتاجاته برأي منطقي[2]. ومن بين أساليب جمع أدلة الإثبات: التفتيش، الملاحظة، الاستفسار، التحليل، الاحتساب، المصادقات، المقارنة، التعزيز...الخ)[3].

ثالثا: معايير إعداد تقرير norme de reportage :

تتمثل التقارير جانب هاما في كل من المراجعة وباقي التصديق الأخرى، حيث أنها تعمل على إخبار المستخدمين بما قام به المراجع والنتائج التي توصل إليها:

1. معيار إعداد قوائم مالية وفق مبادئ المحاسبية Le nome de préparation des états financières conformément aux principes comptables:

يتطلب أول معيار من معايير إعداد تقرير ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فهذا الأخير يمثل معيار لقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وذلك إذا كانت تصور المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

والتي يتطلب على المراجع قيل إبداء رأيه بصدق وعدالة القوائم المالية أن يتأكد ما أن :

- مبادئ المحاسبة المختارة والمطبقة تمثل بادئ متعارف عليليها ومقبولة قبولا عاما.
- مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة.
- القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات وتوفر معلومات كافية ومناسبة.

---

[1] بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان،" مدى تطبيق الحسابات المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية" دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد06، العدد03، 2019، ص120.

[2] أمين السيد أحمد لطفي ، كيف تراجع حسابات المنشأة، دار ذكر النشر، 2000، ص 95.

[3] زاهر عطا الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 47

- المعلومات التي تعتمدها القوائم المالية مبوبة وملخصة بطريقة مقبولة.
- القوائم المالية تعكس بشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية في حدود.[1]

2.معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية norme pour l'application des principes comptables:

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

3.معيار الإفصاح المناسبnorme de divulgation appropriée :

يعتمد الإفصاح المناسب بأن تتوفر البيانات المالية بشكل كافي وقادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة محتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، والتي سيتم التعامل معها خلال السنوات القادمة.[3]

4. معايير التعبير عن الرأي في التقرير norme pour exprimer une opinion dans le rapport: وتضم أهم الآراء للقوائم المالية للمؤسسة التي يتخذه المدقق عند إعداده تقريره النهائي للمؤسسة وتتمثل في:

- **الرأي السلبي (غير المتحفظ)**: يتم إصدار الرأي السلبي عندما يقتنع المراجع بعد عملية الفحص بعدم وجود اتفاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،وأنها لا تعبر عن المركز المالي ، ولذلك نادرا ما يتم إصدار التقرير السلبي.[4]

-**الرأي المقيد (متحفظ)**: وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تحفظات معينة يكون على علم بها.[5]

---

[1] امرسون هناري ووليام تاورس ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ،المترجم أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989، ص 63.

[2] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، "أصول المراجعة الحسابات"، الطبعة الثالثة، دار الأمين للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص60.

[3] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، ص35.

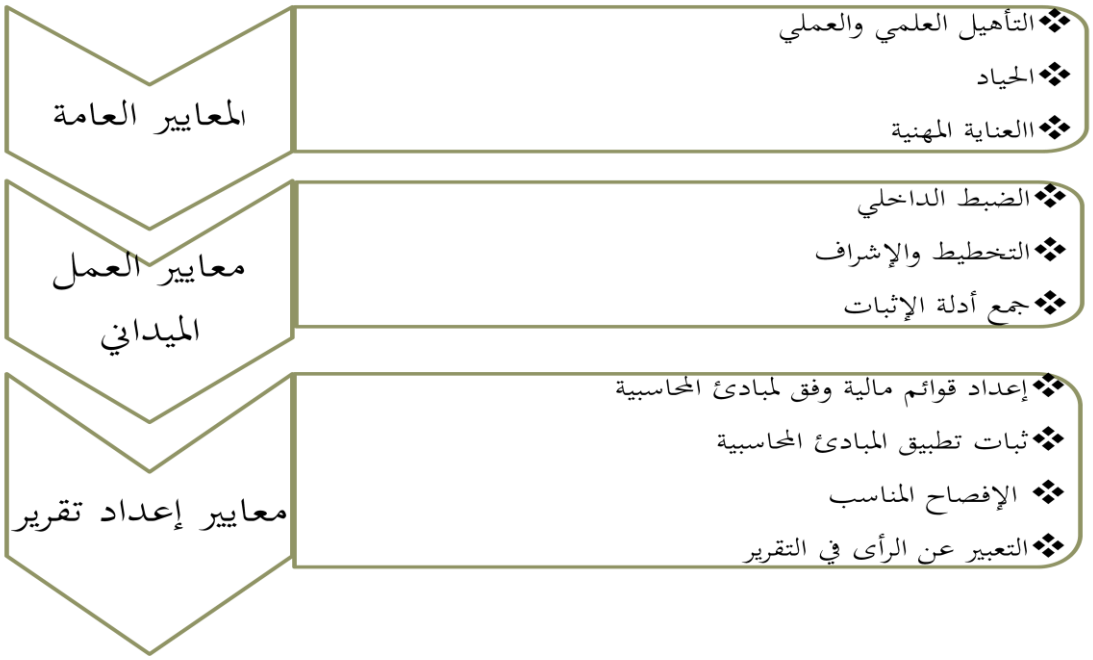
[4] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 73.

[5] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص62.

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

-**الامتناع عن إبداء الرأي:** هي عدم قدرة المدقق من إبداء رأيه، بسبب الوضعيات التي من شأنها التأثير على تحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية بدقة، ومن أهمها وجود قيود تمنعه من تأديته لإجراءات المراجعة أو وقوعه في اختلافات مع إدارة المؤسسة[1].

الشكل رقم (03): معايير التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبتين

[1] كهينة قماط، "تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق(دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا)"، مجلة لإصلاحات الإقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 13، العدد 03، 2019، ص 03.

المطلب الثاني: خطوات تدقيق المحاسبي

تمر عملية التدقيق المحاسبي بمجموعة من الخطوات والتي تتمثل في التخطيط الأولي، إعداد برنامج المراجعة القيام بالمراجعة، القيام بالتقرير، متابعة التقرير وهي كالتالي:

أولا: التخطيط الأولي

يجب على المراجع أن يقوم باتخاذ الخطوات التالية حتى يقوم بالتخطيط الكافي لعملة المراجعة، وهي كالتالي:

- الاتصال بالمراجع السابق في حالة وجوده.
- جمع المعلومات عن المنشأة محل المراجعة وفهم طبيعة أعمالها والصناعة التي تنتمي إليها.
- الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.
- إجراء تقويم مبادئ لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية التي تكون محل اعتماد المراجع.
- إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة.[1]

- تحديد الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة إجراءات المراجعة أو تعديلها (في حالة وجود أخطاء أو مخالفات ،عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة).
- تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية.[2]

ثانيا: برنامج المراجعة:

تتمثل في خطة العمل لتنفيذ عملية المراجعة، فهو يوضح الخطوات والإجراءات الواجب إتباعها لإتمام عملية المراجعة وفق الأصول المتعارف عليها، حيث يتم وضعه على أساسه افتراضات معينة لإجراءات المحاسبة وقواعد الضبط الداخلي لدى العميل وتغطية النقاط الأساسية لكل بند من بنود المتغيرات المالية التي يتم مراجعتها (بنود الأصول ،بنود الخصوم ،المصروفات الإيرادات)، وقد يخضع برنامج المراجعة للتعديل أثناء عملية المراجعة إذا ظهرت عوامل تستوجب ذلك[3]. ويتضمن برنامج العمل:

- عنوان الدليل.

[1] أحمد السيد أحمد لطفي، "المرحلة المتكاملة لأداء عملية المراجعة والمعاينة في المراجعة"، دار النهضة العربية، مصر،2008 ، ص 83.

[2] أحمد السيد أحمد لطفي، المرجع نفسه، ص 83.

[3] محمد نصر الهواري ،محمد توفيق محمد، "أصول المراجعة والرقابة الداخلية"التأصيل العلمي والممارسة العملي"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، القاهرة،1999، ص89

- الكشوفات والتقارير الواجب الإطلاع عليها.
- الملفات والمعاملات التي يجب طلبها من قبل فريق التدقيق.
- الكشوفات استثنائية يتم الإستعانة بها أثناء تنفيذ عمليات التدقيق سواء يدوية أو حاسوبية.
- أنظمة حاسوب خاصة بالتدقيق إذا تم إستخدامها.
- شرح تفصيلي لخطوات التي ينتهجها المدقق للقيام بتنفيذ مهمة التدقيق.[1]

ثالثا: القيام بالمراجعة

تتمثل في تنفيذ مهمة المراجعة بتطبيق إجراءات المراجعة والتي تم تحديدها في برنامج المراجعة، كما يقوم رئيس مهمة المراجعة بمتابعة عمل المراجعين وهذا بعد البدء في التطبيق، مع الإطلاع على نظام الرقابة الداخلية حيث يقوم بتقييمه على أساس ضعفه أو قوته فلا يحدد فقط طبيعة أدلة المراجعة، وإنما يحدد أيضا مدى العمق المطلوب، فيفحص تلك الأدلة ويوضح أيضا الوقت اللازم للقيام بإجراءات المراجعة. مع ضرورة اهتمام المراجع بفحص تقييم نظام الرقابة الداخلية بكل أجزائه لتحديد المجال ذو النظام الملائم للمؤسسة من خلال:

- الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة عن طريق المتابعة، والملاحظة والإطلاع.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة مع نموذج تلك الإجراءات مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الواقعية.
- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام الرقابة الداخلية.

رابعا: تقارير المراجعة

يعد التقرير الذي تصدره وحدة المراجعة الداخلية عقب كل عملية مراجعة المنتج النهائي لها، لأن مثل هذا التقرير هو حصيلة مجموعة من التكاليف والأعباء والجهود التي بذلت أثناء عملية المراجعة، ومن أجل تبرير جميع التكاليف والأعباء والجهود يجب أن يكون تقرير المراجعة فعالا، ويعمل على تحليل المشكلات، وتقديم أهم التوصيات من أجل التغلب على أسباب هذه المشكلات. كما يجب أن تمتاز تقارير المراجعة بالكفاية والإيجاز، الوضوح، الدقة، التوقيت المناسب، مع ضرورة تطبيق مبادئ كتابة التقرير[2].

خامسا: متابعة نتائج التقرير النهائي

[1] زاهر عطا الرمحي،مرجع سبق ذكره، ص177.

[2] أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص49

وهي العملية التي من خلالها يتأكد المدقق الداخلي من تنفيذ الإجراءات المقترحة من قبل الإدارة المسؤولة عن المجال الذي تم تدقيقه، وأن الإجراءات المنفذة ملائمة وفعالة، فينحصر إستجابة الإدارة تجاه التقرير النهائي في ثلاث مواقف:

- قبول الإقتراحات بشكل كامل وهو موقف يأتي بعد إقتناع مسئولي المؤسسة الخاضعة للتدقيق
- قبول الإقتراحات بشكل جزئي، عدم إقتناع بالتقرير النهائي بإعتباره غير ملائم لظروف المؤسسة.
- رفض الإقتراحات بشكل كامل، وهو موقف إستثنائي فلا يمكن القيام بمهمة التدقيق لأنها رفضت. [1]

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق المحاسبي

تعتبر إجراءات التدقيق المحاسبي من بين الواجبات التي تفرض عليه أثناء تأدية مهامه، ومن بينها تدقيق القوائم المالية للمؤسسة والتي تندرج ضمن برنامج عملية التدقيق .

تدقيق القوائم المالية

يقوم المدقق المحاسبي بتدقيق عناصر القوائم المالية الختامية للمؤسسة من أصول وخصوم ،من أجل التأكد من مصداقية المعلومات والتعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة، حيث يجب على المدقق أن يتأكد من تتوفر الخصائص التالية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية والمتمثل في: الملكية ،الوجود ،تقييم التسجيل المحاسبي [2].

أولا: الميزانية المالية

1.تدقيق الأصول والمخزونات:

- التحقق من الأرصدة الظاهرة في السجلات المحاسبية ناتج عن عمليات حقيقية قامت بها المنشأة.
- التأكد من ملكية الأصل و من خلال مستندات مكتملة وفق الشروط الموضوعية والشكلية.
- التحقق صحة من التقييم الأولي للأصل والمخزونات وفق للقواعد المحاسبية المتعارف عليها لتقييم كل أصل على حده.
- التأكد من وجود أي قيود على الأصل والمخزونات، وذلك بالرجوع إلى المستندات، والوثائق ذات الصلة بالأصل والجرد بالنسبة للمخزونات.

[1] صالحي محمد، مرجع سبق ذكره، ص84.

[2] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الثانية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005، ص 148.

- التحقق من سلامة العرض والإفصاح في القوائم المالية كترتيب عناصر الأصول تحت كل مجموعة.
- التحقيق الحسابي لأرصدة في القوائم المالية.

2. تدقيق الحقوق والديون:

- التحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات محاسبية معبرة.
- التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال المقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير كالمصادقات.
- التأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة.
- التحقق من التقييم السليم لحقوق وديون المؤسسة وفق الطرق المعتمدة للتقييم بالرجوع إلى المراجعة المستندية والحسابية.
- التأكد من تسجيل عناصر الحقوق والديون وفق للمبادئ المحاسبي المقبولة عاما (المخطط المحاسبي الوطني)، بالاعتماد على وثائق تبرر العملية والتسجيل.

3. التأكد من صحة العمليات المتعلقة بالبنك والمثبتة بالدفاتر عن طريق المقارنة مع العمليات لواردة في الكشف و الشيكات التي بحوزة المؤسسة.

4. تدقيق النقدية:

- التأكد من أن الرصيد الخاص بعنصر البنك الذي يظهر في قائمة المركز المالي، مطابقا مع الدفاتر وليس مع الشهادات المرسلة من البنك
- استخدام أكثر من وسيلة من وسائل الأدلة للتحقق التي يتم تحصيلها وإشعارات الخصم، والإضافة، والفوائد المخصومة والفوائد المضافة...إلخ).[1]

5. تدقيق الأموال الخاص:

- التحقق من أسهم الشركة وعددها وتقييمها بشكل سليم وتسجيلها مما يتوافق مع المبادئ المحاسبية.

[1] محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب،" دراسة معمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار الكنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009.

- التحقق في كل عنصر من عناصر الأموال المملوكة من حيث التوزيع السليم بين الملاك والمساهمين، مثل توزيعات الأرباح والخسائر، الاحتياطات وأنواعها.
- التأكد من العقد الابتدائي، والقانون المنظم للمؤسسة[1].
- التحقق من تسديدات المساهمين تجاه المؤسسة أو العكس، من خلال الرجوع إلى مستندات السداد أو الاكتتاب. [2]

ثانيا: تدقيق جدول حساب النتائج: [3]

-التأكد من أحكام الرقابة الداخلية على عناصر الإرادات والمصروفات لمنع أي إسراف أو إثبات لنفقات وهمية، ولمنع التلاعب واختلاس إيرادات محصلة.

-التحقق من أن جميع الإيرادات المثبتة قد حققت وفق للمبادئ المحاسبية.

-التأكد من صحة الإيرادات والمصروفات، وذلك بالرجوع إلى المستندات المؤيدة لكل منهما، كتفاصيل أجور العمال.

-التأكد من إظهار بنود الرئيسية لقوائم الدخل بشكل صحيح وسليم.

[1] طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، 148.

[2] عبيد سعد شريم، لطف حمزد بركات، مرجع سبق ذكره، ص 415.

[3] محمد يوسف جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2009،ص 132.

المبحث الثالث: المدقق المحاسبي

بالإضافة فإن نجاح عملية التدقيق تعتمد على المدقق من حيث مواصفاته، غير أن المدقق يتم تقييده بمجموعة من القواعد، وبذلك سنتحدث عن المدقق المحاسبي من حيث تعريفه وكيفية تعيينه وعزله بالإضافة إلى التزاماته ومسؤولياته.

المطلب الأول: تعريف المدقق المحاسبي ومواصفاته وشروط الالتحاق بالمهنة

أولا: تعريف المدقق المحاسبي

يعرف مدقق الحسابات هو محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي اللذان هما مهن حرة التي يتم ممارستها بناءا على مجموعة من القوانين ن الأوامر، المراسيم التنفيذية، قرارات، مقررات...)[1]

فقد عرف المشرع الجزائري في نص المادة 22 من قانون 10-01 :" مدقق الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته، مهنة صادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

ثانيا: مواصفات المدقق المحاسبي

من أهم صفات المدقق التي يمتاز بها ما يلي[3]:

- أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.
- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها علمينا بأصول المراجعة ونظرياته.
- أن يكون قوي الشخصية من حيث الأمانة والشجاعة...الخ).
- أن يكون دقيقا أثناء تعرضه لمشاكل، وسريع البديهة حاضر الفهم.
- أن يكون حليما ودبلوماسيا في احتكاكه ومعاملته مع الموظفين من أجل المنفعة العامة.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، "خدمات مراقبي الحسابات لسوق المال"، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر،2001، ص 22.

[2] المادة 23 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المصدر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص07

[3] زهرة توفيق سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2009، ص40.

ثالثا: شروط الالتحاق بالمهنة:[1]

- أن يكون جزائري الجنسية، ويتمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية.
- أن يكون حائز على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية ، جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمد من طرف الوزارة المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية للمحاسبات وفق الشروط المنصوص عليها قانونا، أو في المصف الوطني للخبراء لمحاسبين.
- أن يؤدي يمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتب محافظ الحسابات.

المطلب الثاني : تعيين – عزل – وأتعاب المدقق المحاسبي

أولا: تعيين المدقق المحاسبي

يتم تعيين المدقق المحاسبي بواسطة صاحب المشروع أو باتفاق الشركاء، أو من طرف الجمعية العامة للمساهمين، وأحيانا تفوض الجمعية العمومية مجلس الإدارة لتعينه، وذلك حفاظا على استقلالية وحياد المراجع[2]. وفي حالة خاصة يتم تعيين من طرف القاضي في حالة النزاعات القضائية بين الأطراف ذات الصلة بالجانب المالي ويسمى مخبر قضائي[3].

ثانيا: عزل المدقق المحاسبي

يتم عزل المدقق المحاسبي عن طريق الهيئة العامة للمساهمين كون المدقق يعتبر وكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعينه ومن الممكن أن يتم عزله لأسباب معينة:

- كتغيير الإدارة، حجم الشركة
- الخلاف حول تقييم الأصول الثابتة أو
- الخلاف حول نطاق إجراءات عملية التدقيق....الخ).

---

[1] تمار خديجة، "ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية"، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،2017، ص 353.

[2] محمد إبراهيم عبد السلام ، "المحاسبة المالية المتقدمة"، بدون طبعة، دار الإشعاع الفنية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998، ص 136.

[3] محمد قيل سعد وخالد راغب خطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية لنشر والتوزيع، 2009، ص 62.

ثالثا: أتعاب المدقق المحاسبي:

يتم تحديد أتعاب من طرف الهيئة المسؤولة عن تعينه، وتكون سواء حسب طبيعة ونوع العملية المطلوبة، أو مدى مسؤوليته المدقق بخصوص العملية، أو حسب حجم المشروع، نظام المؤسسة...الخ)[1].

المطلب الثالث: التزامات ومسؤوليات المدقق المحاسبي

أولا: التزامات المدقق المحاسبي

1. **حقوق المدقق المحاسبي**[2]: يجب أن يتمتع المدقق ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بأعماله منها:

- الإطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها وكافة الأوراق والوثائق.
- طلب أي بيان أو إيضاح يراه ضروريا بإيجاز مهمة من أي منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق.
- اجراد الجرد في الوقت الذي يراه مناسبا للجهة الخاضعة للتدقيق ومخازنها وما تحتويه من أوراق مالية.
- مراقبة أعمال الشركة .

2. **واجبات المدقق المحاسبي:**

- التقيد بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة للمهنة وقواعد السلوك المهني.
- المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسته للمهنة.
- إعداد تقرير والذي يقدم للمساهمين وغيرهم من ذوي الأطراف ذوي العلاقة.
- حضور اجتماع الهيبة العامة من أجل التمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته.
- مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها.[3]
- تثبيت الماء وتوقيع الأشخاص التابعين الذين قاموا بمراقبة وتدقيق الحسابات على أوراق عمل المكتب[4].

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة ، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية "دراسة مقارنة "، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص: تسيير، جامعة بو بكر بلقايد، تلمسان، 2015 ، ص80.

[2] مصطفي يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن ،ص 119.

[3] رزق أبو زيد الشحنه، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015 ، ص 81.

[4] مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، 87

ثانيا: مسؤوليات المدقق المحاسبي

1. **المسؤولية الجنائية:** قد يجد المدقق نفسه مسئولا جنائيا عند مخالفته بعض التعليمات، ما يؤدي إلى فرض عقوبات وتتمثل في:
   - تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
   - عدم التصريح بأعمال غير شرعية لوكيل الجمهورية .
   - عدم احترام سر المهنة...الخ).[1]
2. **المسؤولية التأديبية:** وتعرف حسب **القانون 10-01 من القانون الجزائري المادة 63**: "وهي مختلف تصرفات المدقق نحو المجتمع الذي يمارس فيه مهنة التدقيق، فعلى المدقق الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني وعدم الإخلال بها أو القيام بتصرفات تسيء إلى عمال المؤسسة أو الإخلال بالمسؤولية المنطوية به[2]. يحل المدقق إلى اللجنة التأديبية لمحاكمة وتوقيع العقوبات في حالة:
   - قيام بتصرف يخل بالمسؤولية المنطوية به.
   - إذا قام بتصرف يخل بقواعد وأسس وآداب السلوك المهني.
   - إذا ارتكب تصرف يسيء إلى كرامة العاملين فيها.[3]
3. **المسؤولية القانونية(المدنية):** تقع هذه المسؤولية على المدقق نتيجة الأضرار التي يلحقها بالعميل أو طرف ثالث أو امتناع المدقق عن إنجاز ما تم الاتفاق عليه في العقد لإلحاق الضرر، كما يعتبر المدقق مسؤول أمام الطرف الثالث عن الغش وعن الإهمال في أداء مهامه.[4]
4. **المسؤولية المهنية (الفنية):** يستخدم مصطلح مهنية لوصف مجموعة من الأفراد ويزاولون أعمال فنيا لصالح خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه كذلك إلى تحقيق مصالحهم الخاصة، وهي كسب احتياجاتهم المعينة وعلى ضوء ذلك يتم وضع قيود بتحديد واجباتهم ومسؤولياتهم تخدم معايير سلوك وآداب المهنة.[5]

---

[1] محمد بوتين ، "المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية"، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005 ، ص 58

[2] المادة63 من القانون 01/10 ، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[3] خالد خطيب وخليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[4] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص190.

[5] سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة01 ،دار العربي، الأردن، 2009، ص 59.

الخلاصة :

من خلال الفصل الأول تبين لنا أن التدقيق المحاسبي وسيلة من وسائل الرقابة الموضوعية للمؤسسة، غرضها التأكد من دقة وفعالة الأنظمة والإجراءات المتبعة من أجل رفع التقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والكشف عن حالات الغش والأخطاء لمختلف دفاتر وسجلات المحاسبية للمؤسسة ما يؤدي إلى زيادة قيمة ومصداقية البيانات المالية، وطمأنة مستخدمين الماليين من أجل اتخاذ القرارات السليمة، فالتدقيق المحاسبي يندرج على التأكد من توفر الملكية والوجود التقييم والتسجيل المحاسبي لمختلف القوائم المالية. وهذا ما ساهم إلى تنوعه وتعدده في مختلف الميادين والمجالات .

إن وظيفة للمدقق المحاسبي تحتاج إلى مقومات سواء كانت شخصية تتعلق بالمدقق بحد ذاته أو تتعلق بطريقة عمله أو بتقريره، إضافة إلى تقيده ببعض المراسيم والقوانين ومختلف المسؤوليات والواجبات، من أجل إعطاء ناتج صادق وشفاف ذو جودة عالية للقوائم المالية.

الفصل الثاني:

مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

تمهيد الفصل الثاني

يعتبر مفهوم تقييم الأداء والأداء المالي من أكثر المفاهيم الإقتصادية شمولا، إذ ينطوي على العديد المواضيع الجوهرية بنجاح أو فشل أي مؤسسة ، أما من الناحية العملية فقد اهتمت جميع المؤسسات بهذا الموضوع ولقد سعت من خلالها لتحقيق أهدافها المتمثلة في الكفاءة والفعالية التي تمثل عنصر هاما لاستمرارها وتحقيق أرباحها.

ومنه فإن هذا الفصل يهدف إلى التعرف على مفهوم الأداء المالي وأهميته ، بالإضافة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي، ومن ثم التعرف على تقييم الأداء المالي من حيث تعريفه وأهميته في المؤسسة والشروط، وفي الأخير كيف يمكن أن يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية من خلال خطوات، ومؤشرات والعلاقة بينهما، ووصولا لهذا الهدف سيتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث على لنحو التالي:

المبحث الأول: عموميات حول الأداء المالي

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل خطوات ومؤشرات التوازن المالي

المبحث الأول: أساسيات الأداء المالي

سوف نتطرق في هذا المبحث عن الأداء المالي من حيث التعريف وأهميته البالغة في المؤسسة الإقتصادية، وأنواع الأداء، وأهم العوامل المؤثرة في الأداء المالي.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي .

أولا: مفهوم الأداء المالي

التعريف اللغوي: آدى إيْداءً ، (أدي): قواه وأعانّه. أدَّى تأديَةُ . (أدي)، الشيءَ: قام به الأَّداء. إيصال الشيء[1]. وَالِاسْمُ الْأَداءُ، وَوَجْهُ الْكَلام أَنْ يُقالَ: لفُلانٌ أَحْسَنُ أَداءً.[2]

واصطلاحا A.Kherkham: "تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ، بمعنى القيام يفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة".[3]

تعريف الأداء المالي: "أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة، فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها".[4]

أو أنه" أنه التعبير عن نشاطات الأعمال باستخدام مقاييس مالية، لداعمة جميع أنشطة المؤسسة ويضم:

- التأكيد على الجودة وإدارتها التي تؤدي بدورها إلى زيادة الحصة السوقية وتحقيق أداء سوقي.
- التأكد من الاستخدام الأفضل للموجودات وتحسين الكفاءة الإنتاجية وتخفيض التكاليف.
- دعم وتطوير الإستراتيجيات وقرارات الأعمال.[5]

---

[1] جبران مسعود، "الرائد معجم لغوي عصري"، الطبعة السابعة، دار العلم للملايين، بيروت، لبنان، 1992، ص36.

[2] ابن المنظور،"لسان العرب"، دار المعارف، ص48.

[3] جسناوي بلبال،"دور رأس المال الفكري في تحسين الأداء المستدام للمؤسسة" دراسة حالة بعض المؤسسات"،مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف01، 2014، ص 55.

[4] الخطيب طلال محمد والمسعودي حيدر،" المحاسبة المالية المتوسطة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، الطبعة الثالثة، دار الكتب للنشر والتوزيع، 2010، القاهرة، ص 46.

[5] حطاب دلال وزعطيط نور الدين، "تحليل وتقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات المالية دراسة تطبيقية بمؤسسة أرسيلور ميتال عنابة" (2014/2013) مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 4 العدد 1/جوان 2018 ،ص198.

المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي

تبرز أهمية الأداء المالي من خلال النقاط التالية:

- مساعدة المؤسسات في عملية المراقبة بالتخطيط وتحديد استراتيجياتها على المدى البعيد;[1]
- المساعدة في متابعة ومعرفة النتائج المالية لنشاط المؤسسة وطبيعة تلك النتائج سلبية أو إيجابية.[2]
- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية.[3]
- الكشف عن التطور الذي تحققه المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ، وذلك عن طريق نتائج الأداء الفعلي زمنيا في المؤسسة من مدة لأخرى ، ومكانيا بالمؤسسات المماثلة الأخرى ;[4]

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء المالي

أولا: العوامل الداخلية [5]:

- فعالية الهيكل التنظيمي على أداء لشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح.
- دور المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين المالية والإدارية ،وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء ;
- تأثير حجم المؤسسة على الأداء المالي للمؤسسة بصورة إيجابية أو سلبية، بحيث كلما كان حجم المؤسسة أكثر تعقيد، كلما كان أدائها أقل فعالية والعكس صحيح.
- المتغيرات والقوى المتعلق بالجانب التقني للمؤسسة، كالموقع الجغرافي ونوعية المنتوج وشكله....الغ)[1].

وشكله....الغ)[1].

[1] خنفري خيضر، "الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية على ضوء النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي (دراسة حالة المجمع الصناعي صيدل)"، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02-2019، ص820.

[2] شدري معمر سعاد، "دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة سونلغاز"، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2006، ص 130.

[3] السعيد فرحات جمعة ،"الأداء المالي لمنظمات الأعمال"، دار المريخ ،الرياض، 2000، ص38.

[4] تيم عمر ، "دور إستراتيجية التنويع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية "دراسة حالة مؤسسة كوندور ببرج بوعريريج "، رسالة ماجستير في لإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة،كلية العلوم الاقتصادية، 2013، ص 61.

[4] نهى أحمد الحايك، "أثر تطبيق الحكومة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الافتراضية السورية، 2016، ص 41/42.

[5] محمد محمود الخطيب، "الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات"، الطبعة الأولى، دار الحامد،عمان، 2010، ص49.

ثانيا: العوامل الخارجية:

تواجه المؤسسة التي تؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكنها فقط توقع النتائج المستقبلة لهذه التغيرات، محاولة إعطاء خطط لمواجهتها والتقليل من تأثيرها وتضم العوامل التالية:

- نوعية التكنولوجية المستخدمة، ومدى متابعة وتشجيع المؤسسة لها، لغرض تحسين منتجاتها. [2].
- القوانين والقواعد والسياسات الجمركية والضريبية التي تطبق على الشركة[3].
- السياسات المالية الإقتصادية للدولة.

بصفة عامة يمكن القول أن أداء المؤسسة كتوفيق بين كفاءتها وفاعلية استخدام مواردها يتأثر بعوامل كثيرة جدا منها ما يمكن التحكم فيه ومنها يعب أو يعتذر التحكم فيه، ونشير إلى أن معيار الفصل بين العوامل حسب التحكم فيها يبقى بدوره صعب الضبط والتدقيق وهو ما جعل بعض العوامل يصعب إدراجها من بينها حجم المؤسسة [4].

---

[1] ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية – PMO-" مذكرة دكتوراه في إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التسيير،جامعة قسنطينة-2- ، 2014،ص 20.

[2] بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية" دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية (2011-2015)، مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018، ص 66.

[3] أسامة عبد الخالق الأنصاري، الإدارة المالية، www.noor-book.com، 20/9./2020، سا: 11:35، ص 155.

[4] حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي"دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2010-2014) ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،مذكرة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبية ،2016-2017، ص 17.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

يعتبر تقييم مكمل لعملية الأداء المالي، لكونه يساهم في معرفة قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار، لذلك سنتحدث عن تقييم الأداء المالي من حيث التعريف والأهمية ومسار عملية تقييم الأداء.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي

التعريف اللغوي: ورد في قاموس(المختار من صحاح اللغة) تعريف التقييم (قيم الشيء) أي أعطاه القيمة التي يستحقها و(قوم الشيء) أي جعله مستقيما[1]. أما اصطلاحا فهي تقييم نتائج المدير، والتي تتضمن، أولا، تحديد إذا ما كان مدير المال أضاف قيمة عن طريق التفوق على الأسوة الحسنة الموضوعة (لقياس الأداء) وثانيا، تحديد كيف حقق مدير المال العائد المحسوب(تحليل سمات الأداء)[2].

تعريف الاصطلاحي: "هو العملية الرقابية التي تختص بمقارنة الميدانية والفعلية بين الإنجاز الفعلي الذي تم أدائه".[3]

أو هو عبارة عن " هو عملية مستمرة تهدف إلى تقييم الذاتي والوقائي للمؤسسة، بهدف تفادي الأخطاء مستقبلا". [4]

المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي

تتمثل أهمية الأداء المالي للمؤسسة في النقاط التالية:

- الكشف عن العناصر الكفوءة ، وتحديد العناصر التي تحتاج إلى مساعدة من أجل النهوض بأدائه.
- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمنتشأت المختلفة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين مستوى أدائها ;[5]

---

[1] عبد الله حسن عواد، "إدارة وتقييم الأداء"، الطبعة الأولى، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2017، ص 09.

[2] عبد الحكم أحمد الخزامي، القاموس المالي– Financial Dictionary/ إنجليزي–عربي، الطبعة الأولى، القاهرة، مكتبة ابن سينا للنشر والتوزيع، 2010، ص256.

[3] محمد قدري محسن، "إدارة الأداء المتميز، "دار الجامعة الجديدة، الأردن، 2014، ص 173.

[4] محمود عبد الفاتح رضوان، "تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن،الطبعة الأولى"، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2014، ص156.

[5] محمد محمود الزبيدي، "التحليل المالي وتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل"، دار مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص84.

- يوفر نظام الأداء المالي معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية، وأهمية هذه المعلومات للجهات الأخرى خارج المشروع.[1]
- تمكين الإدارة من تصحيح الانحرافات حال حدوثها وذلك باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.[2]
- وسيلة عملية لإقناع الدائنين بتقديم وسائل التمويل المناسبة وبالشروط المناسبة.[3]
- يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الإقتصادية والاجتماعية.[4]

المطلب الثالث: شروط تقييم الأداء

- **توفير المعلومات الكافية:** يجب على المؤسسة الحصول عليها بمختلف الطرق المتاحة لديها، وذلك بمعالجة المعطيات المتوفرة لديها، ويشترط أن تكون المعلومات كافية لتتبع الأداء وتطوره، ويجب أن تمس أنشطة المؤسسة، وتحقيق كل ما سبق ذكره يفرض على المؤسسة إنشاء نظام للمعلومات.

- **تحديد معدلات الأداء المرغوب:** والتي تمكن المؤسسة من تحديد إنجازاتها وتطورات أدائها، بالإضافة إلى تحديد مسؤولية الانحرافات الموجبة والسالبة.مع توفير وسائل نقل معلومات أو نتائج التقييم إلى مراكز اتخاذ القرارات المعنية للقيام بالإجراءات التصحيحية أن استلزم الأمر في الوقت المناسب.
- **يجب أن يكون تقييم الأداء مستمرا:** بأن يتم خلال دورات منتظمة وعلى فترات قصيرة نسبيا لتحديد الانحرافات لتصحيحها وتداركها في المستقبل.[5]

---

[1] مصطفى يوسف الكافي،" إدارة المشروعات الصغيرة والمتوسطة، الطبعة الأولى"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص539

[2] ضويفي حمزة ، "فعالية تطبيق مبادئ الحكومة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي"، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير،تخصص :مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2015، ص 156.

[3] محمد عماد الدرابيع، "الأداء المالي"، 01/7/2019، تم الإطلاع عليها في 0/08/2020 9 على الساعة 09:12 ص، على الموقع mohammad20118.blogspot.com

[4] سهام محمد موسي، نوال إبراهيم شين، "الإدارة الإستراتيجية والأداء المفاهيم ونماذج القياس"، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 105 .

[5] زبيدي البشير وسعيدي يحي، "جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي "(دراسة حالة مجمع صيدل)، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية ، العدد 09، الجلد الثاني، جامعة الوادي، 2010، ص 94.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل خطوات ومؤشرات الأداء المالي

باعتبار أن الأداء المالي وسيلة رئيسية لازمة لإجراء عمليات الرقابة ، من خلال مساهمته في توجيه مداخلات ومخرجات النقدية للمؤسسة حيث يمر بعدة مراحل أساسية، وعلى هذا سنتحدث عن خطوات الأداء المالي وطرق المستخدمة لتقييم الأداء المالي من خلال مؤشرات التوازن المالي و النسب المالية، ومعرفة كيفية مساهمة تدقيق المحاسبي في تحسين هذا الأداء المالي.

المطلب الأول : خطوات الأداء المالي

إن عملية تقييم الأداء تمر عبر مراحل :

- **جمع المعلومات والمعلومات الإحصائية:** يتم الحصول على بيانات و المعلومات الإحصائية من القوائم المالية قفي الشركات ممثلة بقوائم المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفق النقدي والقوائم الأخرى والملاحظات المرفقة بالتقارير المالية ، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة والبيانات المتعلقة بأنشطة المنشآت المشابهة.
- **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:**حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات، وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.
- **إجراء عملية التقويم:** يتم إجراء عملية التقويم باستخدام النسب المالية الملائمة لنشاط المؤسسة على أن تشمل هذه العملية التقويم لنشاط العام للوحدة الإقتصادية، وذلك بهدف التوصل إلى حكم موضوعي دقيق يمكن الاعتماد عليه. [1]
- **متابعة الإجراءات التصحيحية:** بعد حصول المراكز المسوؤل على تقرير الأداء الخاصة بالأنشطة التي تقع ضمن سيطرتها لنشاطه بدراسة الانحرافات الواردة في هذه التقارير ابتداء من الأرقام الإجمالية إلى الأرقام التفصيلية بهذه يتم تحديد طبيعة الانحراف وأسبابه و اتخاذ القرارات الملائمة ومتابعة تنفيذ القرارات.[2]

[1] سارة محدم زايد التميمي،" أثر إدارة رأس المال على الأداء المالي للشركات الصناعية"، الطبعة 01، دار المجد، عمان، 2019، ص 74.

[2] سمسوم فتحة، "قياس كفاية الأداء عن طريق الموازنات التقديرية". مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد04، العدد03، جامعة الجزائر 03، 2017، ص167.

المطلب الثاني: مؤشرات ونسب تقييم الأداء المالي

إن استخدام النسب والمؤشرات المالية لأغراض تقييم الأداء في منظمات الأعمال تسمح مؤشرات التقييم الأداء على معرفة الأداء المالي للشركة ووضعها الاقتصادي سواء داخلي أو خارجي، كما أن مؤشرات التقييم تختلف وهناك أنواع منها:

أولا: مؤشرات التوازن المالي

1. رأس مال العامل الإجمالي FRng

أ. تعريف رأس مال العامل الإجمالي FRng[1]:

يعرف بأنه " فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة، بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول المتداولة "و يتم حساب

من أعلى الميزانية : رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

من أسفل الميزانية: رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الديون القصيرة الأجل

ب. **حالات رأس مال العامل:**

- FRN (+): تحقيق المؤسسة التوازن المالي مع وجود فائض يسمح له لمواجهة مختلف المخاطر قصيرة الأجل،و أن الشركة كانت قادرة أو كان عليها زيادة رأس المال الدائم بمبلغ مرتفع بما يكفي لتمكينه من التمويل بطريقة مستقرة. [2]

- FRN (–): على المؤسسة تفادي هذه وضعية ، فالأموال الدائمة عير كافية لتمويل الأصول الثابتة، لذا يستوجب على المؤسسة البحث عن موارد أخرى لتغطية العجز فالتمويل وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المالي.

- FRN (0): وهي حالة نادرة الحدوث، فهي تعد الحالة المثالية، لكن غير مناسبة لدنوها من خطر عدم القدرة على تسديد الديون قصيرة الأجل، لأنها لا تملك مصدر تمويلي مستقبلي[3].

---

[1] بن خروف جليلة، "دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة واتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص:مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2009، ص89.

[2] Eli Cohen .Direction financière De l'entreprise et Développement financier, U R E F/ EDICEF,Paris, P121.

[3] نوبلي نجلاء، "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية"دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب– بسكر، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2015، ص120.

الجدول رقم(2) : عوامل تغير راس المال العامل

عوامل انخفاض رأس المال العامل	عوامل ارتفاع رأس المال العامل
زيادة رأس المال الشركة تكوين مختلف الاحتياطات ارتفاع القروض طويلة الأجل تحقيق الأرباح التنازل عن الاستثمارات بالبيع الاهتلاكات، تحصيل قروض ممنوحة	النقص في الأموال الدائمة تخفيض رأس المال توزيع جزء من الاحتياطات أو نتائج رهن التخصيص زيادة الاستثمار في الأصول الثابتة ارتفاع في مستوى المخازن لموجهة لطلب الزائد ارتفاع أسعار المواد الأولية والأجور.

المصدر: بن خروف جليلة، "دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة واتخاذ القرارات"، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس ،كلية العلوم الإقتصادية، 2009،ص89.

ت. أنواع رؤوس الأموال العامل[1]

- رأس المال العامل الخاصCTP: معرفة مدى تمويل الأصول الثابتة بواسطة الأموال الخاصة ، دون الاعتماد على الديون ذات الطويل والمتوسط في حالة كانت موجب.

$$FR_{ét} = \text{الأموال الخاصة} - \text{الأصول الثابتة}$$

- رأس المال العامل الأجنبي: هي مجموع الديون التي بحوزة المؤسسة، والتي تتحصل عليها من الخارج لتمويل نشاطها وتحسب:

$$RC = \text{الأصول المتداولة} - \text{الأموال الخاصة}$$

- رأس مال العامل الإجمالي: يسمح بمعرفة الأموال التي مولت بها الأصول الثابتة= مجموع الأصول المتداولة

$$FRT = \text{مجموع رم ع خ} + \text{ر م ع أ}$$

[1]شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS،الطبعة الأولى، دار المملكة الأردنية الهاشمية، الأردن، 2012، ص119.

1. **احتياجات رأس المال العاملBFR**

أ. **تعريف احتياجات في رأس المال العامل BFR**:[1]

هو ناتج عن دورة الاستغلال تدفقات نقدية داخلة وأخرى خارجة وفي كثير من الحالات لا تستطيع المؤسسة تغطية ديونها للاستغلال بواسطة حقوقها ومخزوناتها نتيجة وجود فوارق زمنية بين الاستغلال تجعل المؤسسة بحاجة للحصول على أموال لتغطية احتياجها والتي تعبر عنها بالاحتياجات من رأس المال العامل.

BFR = احتياجات الدورة – موارد الدورة

ب. **تغيرات الاحتياجات في رأس مال العامل**[2]:

- BFR (+): هذا يدل على أن المؤسسة بحاجة إلى مصادر أخرى تزيد مدتها عن السنة، وذلك لتغطية احتياجات الدورة، مما يتوجب وجود رأس مال عامل موجب لتغطية العجز.
- BFR (–): هذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها، ولا تحتاج إلى موارد أخرى ونقول أن الحالة المالية للمؤسسة جيدة.
- BFR (0) : عندما تكون موارد الدورة تغطي احتياجات الدورة، هنا يتحقق توازن المؤسسة مع الاستغلال الأمثل للموارد.

2. **الخزينة الصافية TN**

أ. **تعريف الخزينة الصافية**[3]: يمكن تعريف خزينة المؤسسة بأنها مجموع الأموال التي بحوزتها لمدة دورة استغلالية واحدة، وهي تشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة وتحسب بالعلاقة التالية:

TN= رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل

[1] سمرود زبيدة وسحنون جمال الدين، "دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات التوازن "دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات التوازن (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسكك الحديدية ANESRIF للفترة 2017-2018)، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال / المجلد 06 العدد 03 /جانفي، 2020، ص353.

[3] سبسي إسماعيل، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF "دراسة حالة المؤسسة ملبنة التل بسطيف للفترة 2016/2014، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – العدد الاقتصادي -34 (01)، جامعة زيان عاشور بالجلفة، ص 423.

ب. حالات تغير الخزينة[1]:

– **الخزينة (+)**: تدل على وجود فائض غير مستثمر لذلك يجب على المؤسسة الحصول على عوائد مربحة بدلا من تركها مجمدة في الخزينة ليحقق عائدا للمؤسسة في المدى القصير، مع مراعاة الحد الأدنى للسيولة حتى لا تقع في صعوبات التسديد.

– **الخزينة (–)**: تحقيق المؤسسة عجز في الخزينة، عجز تمويلي لعدم قدرة المؤسسة على تغطية كل احتياجاتها، وبالتالي البحث عن مواد إضافية جديدة لتغطية هذا العجز كالقروض البنكية.

– **الخزينة (0)**: تساوي رأس المال مع احتياجاتها، هذه الحالة المثلى للمؤسسة، تعني المؤسسة حققت التوازن المالي حيث أنها تتوفر على سيولة مساوية لقيمة التزاماتها المالية أي لا يوجد سيولة مجمدة ولا عسر مالي، عمليا تعد هذه الحالة صعبة الحدوث.

2. شروط التوازن المالي[2]:

- لكي يتحقق التوازن المالي داخل المؤسسة لابد من تحقق الشروط التالي:
- **الشرط الأول**: BFRg موجب، ويتحقق ذلك عندما تتمكن المؤسسة من تمويل الأصول الثابتة اعتمادا على الموارد الدائمة، أي تمويل استثمارات المؤسسة اعتمادا على الموارد الطويلة والمتوسطة الأجل، والمتمثلة في رأس المال والديون المتوسطة والطويلة الأجل.
- **الشرط الثاني**: يجب أن يغطي رأس المال العامل الاحتياجات في رأس المال العامل يكفي الهامش لتغطية احتياجات دورة الاستغلال.
- **الشرط الثالث**: TN موجبة، وذلك لتمكين المؤسسة من تغطية موارد الخزينة من خلال الإعتمادات البنكية بواسطة المتاحات.

[1] نوبلي نجلاء ، مرجع سبق ذكره، ص 122.

[2] اليمين سعادة،" استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية وترشيد قراراتها "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة –العلمة – سطيف"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع: إدارة الأعمال"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص 71-72.

ثانيا: النسب المالية

1. **تعريف النسب المالية:**

تعريف: "أدوات تزود مستخدميها بمشاهدات أولية للأوضاع القائمة، وبالتالي تعبر النسب المالية إحدى نقاط البدء للتحليل وليس للنهاية"[1].

2. **أنواع النسب المالية:** ومن أهم النسب :

أ. **نسب السيولة:** هي النسب التي تقيس العنصر السائلة والعناصر الأقرب إلى السيولة، من اجل معرفة أن المؤسسة لا تعاني من عسر مالي في مجال سداد التزاماته.

- نسبة التداول(نسبة السيولة العامة): قدرة المؤسسة على توليد أرباح كافية في المستقبل للوفاء بجميع الالتزامات عن استحقاقها، حيث أن تكون مقبولة بأكبر من 1.

RGD=الأصول الجارية / الخصوم الجارية

- نسبة السيولة الجاهزة(الفورية): تعتبر مقياسا لقياس قدرة الإدارة في تسديد التزاماتها المستحقة، ويستحسن أن تكون هذه النسبة محصورة ضمن المجال 0.2، 0.3، ويتم حسابها

RLC =النقديات (المتاحات) / الخصوم الجارية[2]

- نسبة السيولة المختصرة[3]: تأتي هذه النسبة التي تستبعد المخزونات من الأصول المتداولة باعتبارها أصول صعبة التحول إلى سيولة، وتنحصر بين (0.3) كحد الأدنى و (0.5) كحد أقصى وتحسب:

RLI=(الأصول الجارية – المخزون السلعي) / (الخصوم الجارية) * 100

[1] محمد مدحت غسان الخيري، دلال غسان الخيري،"التحليل المالي للكشف عن الإنحراف والإختلاس"، دار الصايل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2013، ص53.

[2] John Tennent,GUIDE TO FINANCIAL MANAGEMENT ,The Economist Newspaper Ltd, London, 2008, P230

[3] منير عوادي، "استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية"دراسة حالة مؤسسة صيدال الفترة (2013-2017)، مذكرة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، التخصص: الأسواق المالية ولبورصات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2019-2020، ص 107.

ب. نسب التمويل: تقيس درجة اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل أنشطتها. [1]

- نسب التمويل الدائم: تبين مستوى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة، إذا كانت أقل من 1،فإن FRng سالبا، ومنه يستحسن إن يكون أكبر من 1.

PDF= الأموال الدائمة / الأموال الثابتة

- نسبة التمويل (الخاص) الذاتي: مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة، إذا كانت <1 استطاعت المؤسسة الحصول على قروض إضافية بسهولة .

PFE=الأموال الخاصة / أصول ثابتة

- نسبة التمويل الخارجي: تبين المدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في تمويل أصولها من أموال الغير، كلما كانت هذه النسبة منخفضة كان الضمان أكثر لديون الغير.

PFex= مجموع الديون / مجموع الأصول

ت. نسب الربحية[2]: يقيس مدى ربحية المؤسسة، على المدى القصير والبعيد لضمان استمرارية المؤسسة.

- نسبة ربحية الأصول: مدى ربحية الأصول بعيد عن كيفية تمويل هذه الأصول سواء من أصول المنشأة أو الغير، وذلك دون تحميل هذا العائد أي أعباء أو تكاليف.

RPTA= نتيجة الصافية/ مجموع الأصول

- نسبة ربحية الأموال الخاص: توضح هذه النسبة صافي عائد رأس مال المشروع بعد خصم الضرائب.

RDF= نتيجة الإجمالية/ الأموال الخاص

- نسبة الربح الصافي: قدرة المؤسسة على توليد الأرباح بعيد عن مختلف المصاريف.

RVF= نتيجة الصافية / رقم الأعمال

ث. نسب النشاط: بقياس مدى كفاءة إدارة الشركة في توزيع مواردها المالية توزيعا مناسبا على مختلف أنواع الأصول، لإنتاج أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات، وتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات.

---

[1] محمد الصيرفي، "التحليل المالي والإقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشروع"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010،ص 247-248.

[2] ماجدة عطية، "إدارة المشروعات الصغيرة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 18.

- معدل دوران إجمالي الأصول :توضح هذه النسبة قدرة المؤسسة على استخدام أصولها والانتفاع بها بشكل كامل، كلما كان <2 كان أفضل.

RTA =صافي المبيعات / إجمالي الأصول

- معدل دوران الأصول غير الجارية: يسمح بقياس معدل استثمار أموال المنشأت في الأصول الثابتة، فزيادة المعدل تدل على شدة استغلال المنشأة لأصولها ثابتة، وانخفاضه يدل على وجود زيادة غير مرغوب فيها في الاستثمار في الأصول الثابتة، حيث يجب أن يكون معدل المتوسط في الصناعة 5 مرات. يشير إلى مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول الثابتة الخاصة بالمؤسسة لتوليد رقم الأعمال.[1]

TRANC= صافي المبيعات / الأصول الثابتة

- معدل دوران الأصول الجارية[2]: يعبر عن كفاءة الأداء في استغلال الأصول الجارية في خلق المبيعات،وتنشأ في حالة ارتفاعها أكثر من 3.5 حسب المعيار الصناعي.

TRAA= صافي المبيعات / الأصول المتداولة

ج. **نسب المردودية:** هي عبارة عن العلاقة بين النتيجة المحققة وحجم تكلفة الأموال المستثمرة، وهي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق النتيجة وقدرتها على البقاء والاستمرارية[3].

- المردودية المالية[4]: أي تشير إلى معدل التي تأمنه المؤسسة لمساهميها. إي يسمح بمعرفة قوة المؤسسة من ناحية الأداء والذي هو انعكاس لكل سياساتها وقراراتها سواء تلك المرتبطة بالإنتاج أو التسويق، التسعير أو غيرها، في حين يكون انخفاضها مبررا لتأكيد حالة الضعف.

RF= النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي للإستثمار في الأوراق المالية"، دار النهضة العربية،القاهرة، 2000، ص222.

[2] حمزة محمود الزبيدي، "التحليل المالي: تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل"، مؤسسة الوراق، عمان، 2000،ص 658.151.

[3] سليم مجلخ، ياسر بن يونس والأخرون، "أثر الهيكل المالي على المردودية المالية دراسة تطبيقية في مؤسسة عمر بن عمر للفترة 2018/2010"، مجلد الإقتصاد الجديد، المجلد11/ العدد:02/جزء1،(2020)، ص474.

[4] أحمد شرحبيل، "محاولة اختبار محددات الهيكل المالي وأثره على مؤشرات الأداء"دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية في الجزائر" مذكرة ماجستير، فرع: علوم التسيير، تخصص: الإدارة المالية للمؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر3، 2013-2014، ص 28.

- المردودية الإقتصادية[1]: إي تسمح بمعرفة فعالية الأداء الاقتصادي للمؤسسة، بمعنى مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة في النتيجة الإقتصادية يسمح للمؤسسة بمعرفة قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بعيدا عن تأثير التمويل تحسب:

RÉ = النتيجة العملياتية / مجموع الأصول

- المردودية التجارية[2]: هي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها، حيث تعكي الربح المحقق من المبيعات الصافية، وتحسب :

PFP= النتيجة الصافية/ رقم الأعمال

د. نسب المديونية[3]:

- نسبة الإستقلالية المالية: تعكس مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الداخلي، ومدى قدرة المؤسسة من الحصول على قروض من خلال موافقة أو رفض البنك بناء على هذه النسبة، وتكون محصور بين (1،2).

PIF= الأموال الخاصة/ مجموع الخصوم

- نسبة القدرة على السداد: تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على سداد ديونها، يستحسن أن تكون أكبر من 0.5 لضمان ديون الغير.

RCR= مجموع الأصول/ مجموع الديون

[1] اليمين سعادة، مرجع سبق ذكره، ص74

[2] Pierre Ramage, Analyse et Diagnostic, Edition d'organisation , Paris, 2001, p:144.

[3] بنية حيزية، "دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تطويل عملية تقييم الأداء المالي دراسة حالة مجمع صيدال"، مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: الإقتصاد التطبيقي في ٬دارة الأعمال والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الدكتور يحي فارس–المدية، 2017، ص70.

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الأداء المالي

كان لتطور التدقيق المحاسبي في المؤسسات دور أساسي في إبراز الأداء المالي للمؤسسات وذلك من خلال ولادة ما يعرف بتدقيق الأداء ،أو المراجعة الإدارية ، حيث يسعى هذا النوع من التدقيق المحاسبي إلى فحص وتقويم أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وذلك وفق خطة معدة مقدما عليها من الجهات العليا في المؤسسة.[1] وعليه فمساهمة التدقيق المحاسبي عديدة وسوف تطرق إلى أهمها:

- **دور التدقيق المحاسبي في إدارة المخاطر:**

إن التعريف الحديث للمراجعة الداخلية يشير بوضوح إلى دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر، حيث أن المراجع الداخلي يقدم النصيحة والدعم والمساندة في قرارات إدارة المخاطر في نطاق تخصصه ومعارفه ومهاراته لتحسين فعاليتها وبالتالي ستقوم المراجعة من خلال ذلك إلى رفع أداء المؤسسة، بالإضافة إلى مساهمة المدقق في تعريف وتقويم المخاطر القائمة والمحيطة بالمؤسسة، لتدعيم عملية التقرير عن الأخطاء القائمة والمحيطة بالمؤسسة[2].

كما أن بعض المخاطر في المؤسسة والتي يصعب فرض الرقابة عليها، في هذه الحالة يعمل المدقق بتخفيض النتائج المحتملة لهذه المخاطر عن طريق زيادة الإجراءات الرقابية والتأمين ضد الخسائر الممكنة[3].

- **دور المدقق في تقييم وتدقيق الأداء المالي:**

لكي ينجح المدقق في مراجعة وتقييم الأداء عليه أن يكون قادرا على تجميع المعلومات اللازمة لأداء عمله، ويتمثل هدف تقييم الأداء في اكتشاف الانحرافات في الوقت المناسب، ومن هنا نجد أم المراجع يسعى لتحقيق ذلك، وكذلك الحكم على درجة الجودة التي تؤدي بها الإدارة عملها وعما إذا كان ذلك يمثل الأداء الأمثل أم لا، من أجل الخروج بتقرير يشمل على تقييم الأداء وإرسالها إلى الإدارة وكافة مستخدميها في نهاية السنة المالية. [4]

---

[1] على سليمان النعامي،" عماد محمد الباز، عبد الباسط أحمد الخيسي، مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة (دراسة تطبيقية تحليلية)"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، العدد01، 2014، ص 203.

[2] بليمام إيناس، "دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة نفطال"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر3، 2015/2014

[3] ميلود تومي، مرجع سبق ذكره، ص295.

[4] منصور حامد محمود، ثناء عطية فراج، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، مقررات الفرقة الثالثة، قسم المحاسبة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1997، ص45.

- **دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الانحرافات:**

يساهم المدقق المحاسبي أو المراجع في بذل العناية المهنية اللازمة لمنع واكتشاف مختلف الانحرافات سواء كانت أخطاء متعمدة أو غير متعمدة في المؤسسة، والتي تتطلب منه التخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة و تقييمه. ففي حالة ظهور هذا التحريفات توجب عليه إضافة إجراءات تناسب الوضع الجديد، لتمكنه من إعادة تأكيد أو تبديد الشك بوجود الغش أو الخطأ ،و إعداد تقرير يبين النتائج المستخلصة مع الأخذ بعين الاعتبار خطر هذه التحريفات المادية في البيانات المالية وتقديمه لعدد من الجهات المعنية بالأمر لاسيما الإدارة ومستخدمي تقرير مراجع الحسابات الخاص بالبيانات المالية الخطأ.[1]

- **دور التدقيق المحاسبي في تحقيق الأهداف:**

بما أن المدققين من بين خبراء في شؤون العمليات، وشركاء في الإدارة، ويمتلكون معلومات وافرة من أهداف المنظمة بشكل عام، فإنهم يستطيعون مساعدة الإدارة العليا على تحديد أهدافها ومساعدة الإدارة العليا على تحديد أهدافها العامة وتحسين مركزها التنافسي، ومساعدة الإدارات التنفيذية على إعادة تحديد أهدافها السنوية بشكل دقيق، واقتراح طرق وأساليب محاسبية تسهل عملية تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل البيانات لقياس المنجز مع المستهدف.

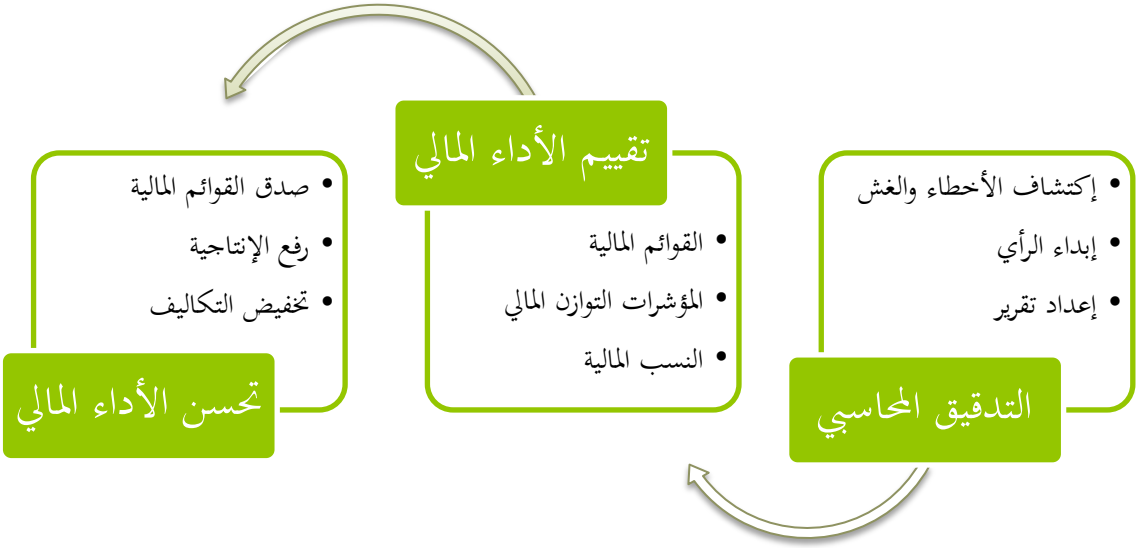
- **دور التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات:**

يحتاج متخذ القرار دائما إلى معلومات كافية تمكنه من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وهنا يتجلى هذا الدور في تقارير المراجعة التي يقدمها المدقق إلى الإدارة العليا الذي يتضمن معلومات دقيقة حول مدى تحقيق أهداف الأنشطة والبرامج، مدى التزام العاملين بالقوانين، ...الخ)، إضافة إلى الرعاية المستمرة لنظم الرقابة الداخلية من قبل المدقق لتحقق من سرعة ودقة التغذية المرتدة فيها.[2]

[1] محمد حولي،"مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء و الغش في القوائم المالية"، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي ،الجزائر، المجلد7، العدد2، ديسمبر2017، ص344.

[2] العمرات أحمد صالح، مرجع سبق ذكره، ص204.

الشكل رقم(4): علاقة التدقيق المحاسبي بالأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية:



المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الشكل رقم لعلاقة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية فإن التدقيق المحاسبي يساعد الأداء المالي من خلال اكتشاف مناطق الخلل في مختلف القوائم المالية من أجل تحقيق فعالية وكفاءة في إنتاج المؤسسة ومنه رفع الأداء المالي.

وفي الأخير كما هو معروف أن الأداء هو كفاءة المنظمة والكفاءة هي التي تهتم بتحسين مواردها، و قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وقدرتها على الاستمرار في ظل التغيرات الخارجية، وذلك من خلال تحسين الوسائل لكن تكمن الصعوبة الحقيقية علاوة على ذلك في البحث عن الكفاءة لأنه إذا كان من السهل أن تكون فعالا عندما يكون لديك عدد كبير من الموارد، ومنه يكمن الدور الذي تلعبه الجهات الخاضع للتدقيق(التنظيم والعمليات..)، لذلك فالتدقيق المحاسبي هو أداة تمكن من تقييم الأداء (فعالية، والكفاءة) للنظام وتحديد سبل تحسين. ومع العلم أن بيئتنا الخارجية تتطور باستمرار ونحن أيضا يجب أن نكيف ممارساتنا باستمرار مع القيود الخارجية، لذلك على المدقق المحاسبي أن يحدد مجالات تحسين التي تسمح للجهة الخاضعة للرقابة، وأن يكون دائما على اتصال مباشر مع بيئتها والاستجابة لها بأقصى قدر من لكفاءة والفعالية.[1]

[1] Yvon Mougin, Les nouvelles pratiques de l'audit , Dar Al nasher AFNOR ,France,2008,36.

الخلاصة

يعتبر الأداء المالي وسيلة لإتخاذ القرارات التي توجه المؤسسات إلى التقدم والنجاح، ويكمن ذلك في تحقيق الأهداف والحكم عليه بفعالية ومساعدة المؤسسة بالتخطيط والرقابة مع تحديد إستراتيجيات على المدى البعيد، والعمل على تحسين الاداء المالي حيث يتوقف هذا التحسين على الحكم الجيد في مختلف الوظائف عن طريق إستخدام أساليب رقابية تضم جميع الأنشطة وعمليات المؤسسة، ألا وهو التدقيق المحاسبي فهو يعمل على تقديم تقارير تساعد متخذ القرار في إتخاذ القرار الكفء وذو الفعالية والقرارات المتعلق بإدارة المخاطر وذلك في نطاق تخصصه، إضافة إلى مساهمته في التأكد من أن تقييم الأداء يسير وفق الأهداف المسطرة والمرسومة، والكشف عن الخطاء والإنحرافات، غير أن هذا التوفيق بين كفاءة وفعالية الاداء المالي تحكمه بعض العوامل تتأثر وتؤثر به، ولذلك على المؤسسة العمل على ضبط وتوجيه هذه العوامل في نفس إتجاه أهداف المؤسسة، ولتحقيق هذه الأهداف يلزم على المؤسسة أن تستند على مؤشرات والنسب المالية والتي تكون ضمن خطواتها ومن أهم ادوات المدقق المحاسبي وذلك للتأكد من أن تقييم الأداء مستمر وبمعدلات مرغوب فيه من اجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية إن لزم الأمر في الوقت المناسب.

الفصل الثالث:

دراسة حالة " مركب الحديد والصلب

سـيـدار عنابة"

تمهيد:

بعد أن تم التطرق في الفصلين الأول والثاني إلى مختلف الأسس النظرية التدقيق المحاسبي وتقييم الأداء المالي ، سيتم من خلال هذا الفصل محاولة إسقاط دراستنا، وتجسيدها على ارض الواقع في محاولة التعرف على حقيقة الوضع المالي لمؤسسة" سيدار الحجار" باعتبارها مؤسسة ذات طابع اقتصادي، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين، فالمبحث الأول يتضمن تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيضم تحليل القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وذلك باستخدام المؤشرات المالية ، التدقيق النهائي للقوائم المالية لمؤسسة مركب الحديد والصلب سيدار بالحجار.

المبحث الأول: تقديم مركب سيدار –عنابة–

يعتبر مركب الحديد والصلب من بين المؤسسات الصناعية الثقيلة على المستوى الوطني ،وذلك كونه من أكبر المؤسسة لصناعة الحديد والصلب في الجزائر وإفريقيا، وامتلاكه مؤهلات اقتصادية قوية، من خلال ما يقدمه من مخرجاته المتنوعة، لاستهلاكها في مشاريع البنية التحتية، ومنه سنتطرق إلى تعريف المؤسسة من نشأتها التاريخية إلى وقتنا الحالي، إضافة إلى الهياكل التنظيمي للمؤسسة وإبراز أهم الأهداف التي تسعى إليها.

المطلب الأول: نشأة و تعريف مركب سيدار – عنابة–

أولا: نشأة مركب سيدار– عنابة

لقد مرت المؤسسة بعدة تطورات منذ نشأتها عام 1958 إلى يومنا هذا، وفيما يلي لمحة موجزة عن المراحل التي مرت بها إلى أن وصلت إلى سيدار.

يعود نشأة المؤسسة الوطنية للحديد و الصلب قرر "ديغول" آنذاك انجاز مصنع صغير للحديد و الصلب يحتوي على فرن واحد ذو قدرة إنتاجية تقدرب400000طن سنويا وذلك لتحويل خام منجم الونزة إلى مادة جاهزة وهذا من أجل تزويد الصناعة الفرنسية بالحديد و الصلب وقد كان غرض فرنسا في بناء هذا المصنع يتمحور على هدفين أساسيين : يتمثل في صافي المعادن إلى فرنسا و استغلال اليد العاملة الجزائرية الرخيصة.

المرحلة الأولى الشركة العنابية للحديد والصلبSBS: منذ عام 1958 في إطار ما عرف بمخطط قسنطينة، تحت اسم الشركة العنابية للحديد والصلب، تم تزويدها عند الإنشاء بفرن عالي مع كافة ملحقاته بقوة إنتاجية تقدر بـ 400.000 طن في السنة وكانت في البداية عبارة عن مصنع صغير للحديد والصلب ومصنع الفولاذ يتمثل هدفه في تحويل خام منجم الونزة إلى مادة جاهزة لتزويد الصناعات الفرنسية بالحديد والصلب.

المرحلة الثانية: الشركة العنابية للحديد والصلبSNS

بعد الاستقلال تحولت المؤسسة الصغيرة إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب, بتاريخ 03 /1964/09 ذات مركب وطاقة ضخمة لإنتاج الحديد والصلب بتدعيم الاستقلال السياسي، والخروج من التبعية الاقتصادي، فكان تسيره بمسؤولين جزائريين بمساعدة أجانب. ولقد عرفت في هذه الفترة تضاعف في المشاريع الصناعية و الفروع، وقد كان للمركب في هذه المرحلة البطاقة الفنية التالية :

- فرن عالي رقم 01 (HF1) : القدرة إنتاجية تقدر بـ 450.000 طن لكل سنة وقسم تحضير المادة الأولية.

- فولاذ بالاك الأكسجين رقم 01(AO1) مع محلولين بمقدار 50 طن كل محلول يستعمل (LD)
- الدرفلة على الساخن (LAC) للمنتجات المسطحة: بمقدار 400000 طن لسنة..... الخ).

المرحلة الثالثة :المؤسسة الوطنية للحديد والصلب SIDER

في بداية التسعينات عرفت هذه المرحلة إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للحديد والصلب باسم سيدار SIDER.

المرحلة الرابعة: مؤسسة إسبات عنابة ISPAT-ANNABA

خلال سنوات التسعينات شهد المركب عدة مشاكل كادت أن تؤدي إلى إفلاسه، حيث تراجع الإنتاج في هذه الفترة إلى أدنى مستوياته مما أدى اتخاذ جملة من الإجراءات نذكر منها :

- تسريح العمال من مناصبهم بأعداد كبير.
- دخول المركب في شراكة مع المجمع الهندي، حيث تم توقع عقد الشراكة بينهما في 2001/10/18، مع تغيير اسم المركب إلى إسبات عنابة، ومن الشروط التي وضعتها الدولة الجزائرية لخوصصة مؤسسة سيدار في اتفاقية الشراكة مع مؤسسة إسبات العالمية الرائدة في صناعة الحديد والصلب نذكر منها: مدة العقد 10 سنوات قابلة لتجديد، تحسين المستوى العام للأجور، حصة الدولة تقدر 30% وحصة أسبات70%.

المرحلة الخامسة: مؤسسة ميتال ستيل عنابة Mittal Steel Annaba

ابتداءا من 2005/01/01، تم تغيير اسم المجموعة ISPAT العالمية، من خلال عصرنة التجهيزات والقيام بتأهيل التقني لكل وحدات الإنتاج، مع وضع خدمة شبكة الإنترنات... الخ.

المرحلة السادسة: مؤسسة ارسيلوا ميتال عنابة Arcelor Mittal Annaba

هي مجموعة الفولاذ الأوربية التي ظهرت إلى حيز الوجود بعد الاندماج الذي تم في 2002/02/18 بين مؤسسةAceralia الإسبانية ومؤسسة Usinorالفرنسية و مؤسسة Arbed البلجيكية، حيث أصبحت مؤسسة أرسيلور القائد العالمي الأول في ميدان صناعة الفولاذ بإنتاج يقدر بـ 42.8 مليون طن في السنة اي مايعادل 4.5٪من السوق العالمي، وبذلك تم تغير اسم من ميتال ستيل عنابة إلى أرسيلور ميتال عنابة.

المرحلة السابعة: "مركب سيدار بالحجار"في سنة 2015 تمكنت الحكومة الجزائرية من استعادة مركب الحديد والصلب ، وذلك بعد فشل الشريك الهندي من الوفاء بالتزاماته التعاقدية والمتمثلة في رفع الإنتاج الوطني إلى 2.5 مليون طن من مختلف أنواع الحديد تارك مع الجزائر ديون تقدر بـ12 مليار سنتيم.

في سنة 2018 تم إنشاء شراكة جزائرية إمارتية " إيميرايت دزاير ستيل"، لإنتاج الحديد والصلب بعنابة بإنتاج يقدر بـ 1.3 مليون طن من الحديد والصلب سنويا ، والذي سيقوم بصناعة مواد لا يتم تصنيعا حاليا بمركب الحجار، من بينها منتوجات الحديد والصلب من أنابيب وصفائح حديدة، كما سيستفيد من تمويل غضافي لعصرنته بمبلغ 23 مليار دينار، من أجل تزويده بقدرات مستقلة للتموين بالكهرباء والمياه المعاد معالجتها. ، حيث هادف إلى : تعزيز الإستثمار الإقتصادي وخلق ثروة مضافة، وتوفير 1600 فرصة عمل مباشرة، مع إعادة دمج مصنع صناعة الأنابيب الذي يضم 400 عامل والعمل على رفع سقيف الإنتاج من أجل تصديرها إلى الخارج.

ثانيا: تعريف مركب سيدار–عنابة –

يقع مقر مركب سيدار بالحجار ولاية عنابة في شمال شرق الجزائر في ولاية عنابة، وبالتحديد على بعد 15 كلم جنوب شرق مدينة عنابة، بلدية سيدي عمار ويربطها بالولاية عنابة الطريق الوطني رقم 16، والطريق الوطني رقم 56، تتربع على مساحة تقدر بـ 800 هكتار منها:

- 300هكتار ورشات الإنتاج.
- 300 هكتار مخصصة للتخزين.
- 200هكتار مخصصة للخدمات العامة.

تقوم هذه المؤسسة لإنتاج وتسويق الحديد والصلب بأشكاله المتنوعة ولأغراضه المختلفة، حيث يشمل الجانب الإنتاجي للمركب صناعة التحويل الأولى من الفولاذ الجاري والخاثر. أما الجانب التجاري فيتمثل في بيع المنتجات المصنوعة للمركب في السوق الوطني وتصدير منتجاتها من أجل تلبيه متطلبات السوق بمنتجات الحديد والصلب من مصانع الخزانات والأجهزة الكهرومنزلية، وأنابيب الري، وإنجاز مختلف السدود والجسور والطرقات...الخ)، من خلال استعمالها المواد الأولية المستخرجة من منجم الونزة والفحم الحجري المستورد عادة من أمريكا وأستراليا.

1 - **منشات المؤسسة:** تتحكم المؤسسة في مجموعة من المنشأت هي مبينة كما يلي :

مصنع الكوك ، الفرن العالي رقم 01، الفرن العالي رقم 02، المفولدة الاكسجينية رقم 01، المفولدة الاكسجينية رقم02، الدرفلة على السخان، الدرفلة على البارد، القصدرة، الجلفتة، المعلودة، وحدة الأنابيب، درفلة الأسلاك والقضبان.

2**– منتجاتها:** فحم الكود الزهر الصفائح اللفائف و الألواح القوية، ألواح رقيقة، الحديد الأبيض، أنابيب، أسلاك وقبضان، ألواح مجلقتة.

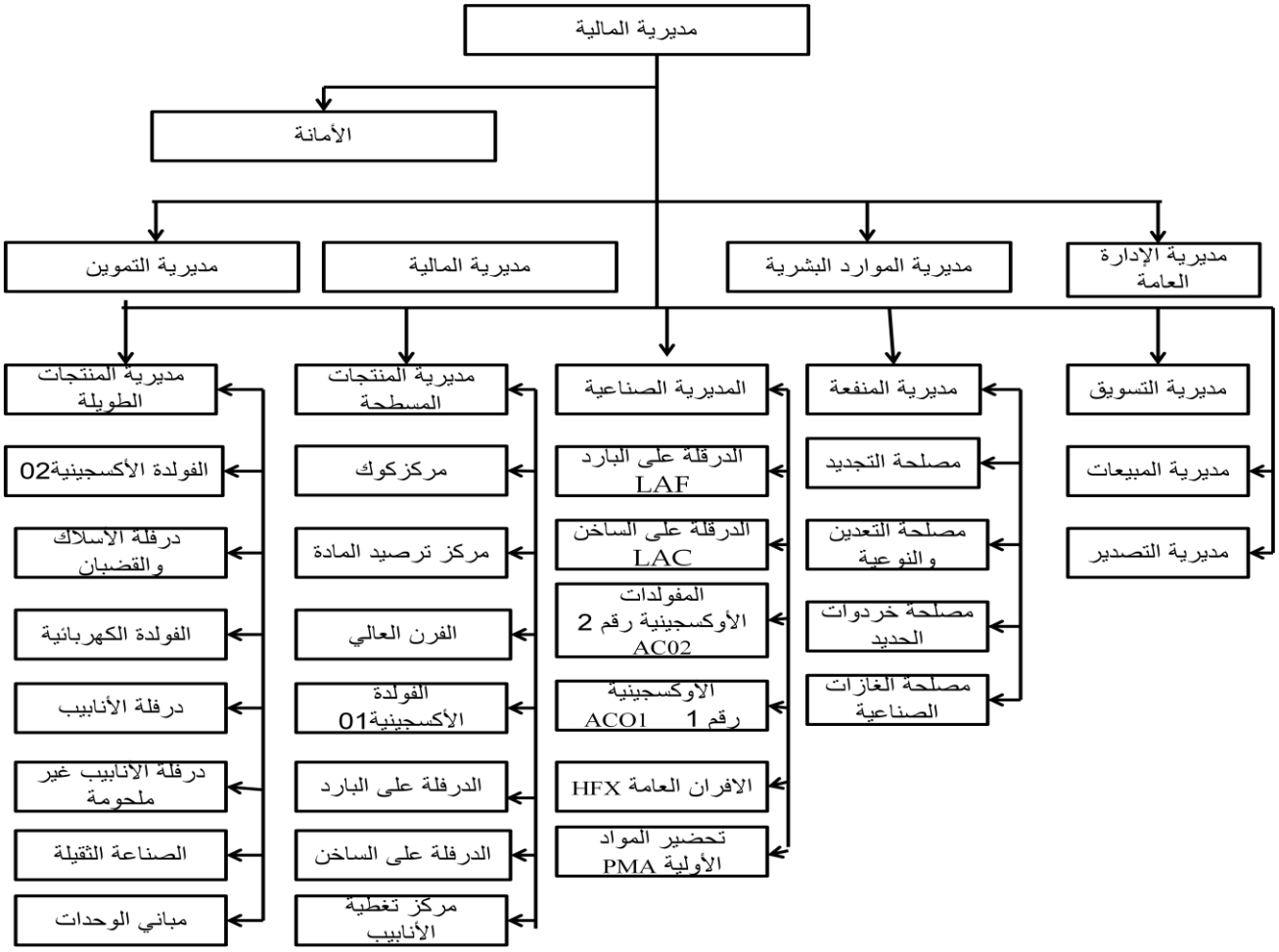
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سيدار لصناعة الحديد والصلب

تدرس من خلاله الهيكل التنظيمي العام و الهيكل التنظيمي الخاص بمديرية المالية

1. الهيكل التعليمي العام للمؤسسة:

يمكن توضيحه كما يلي:

الشكل(5):مخطط لمديرية المالية للمؤسسة:



المصدر: مديرية العامة للمؤسسة

- يتشكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة من عدة أقسام من أهم أقسامها كالتالي:

قسم خاص بمتابعة الإنتاج: وهو ما يعرف بمديرية عمليات الإنتاج حيث تنقسم المؤسسة حيث الإنتاج إلى عدة مناطق خاصة بنوع المنتوج الذي تنتجه نذكر:

– المنطقة الساخنة بها الفرن العالي، المفحمة، ووحدة إضافة المعدلات لإنتاج حديد الزهر.

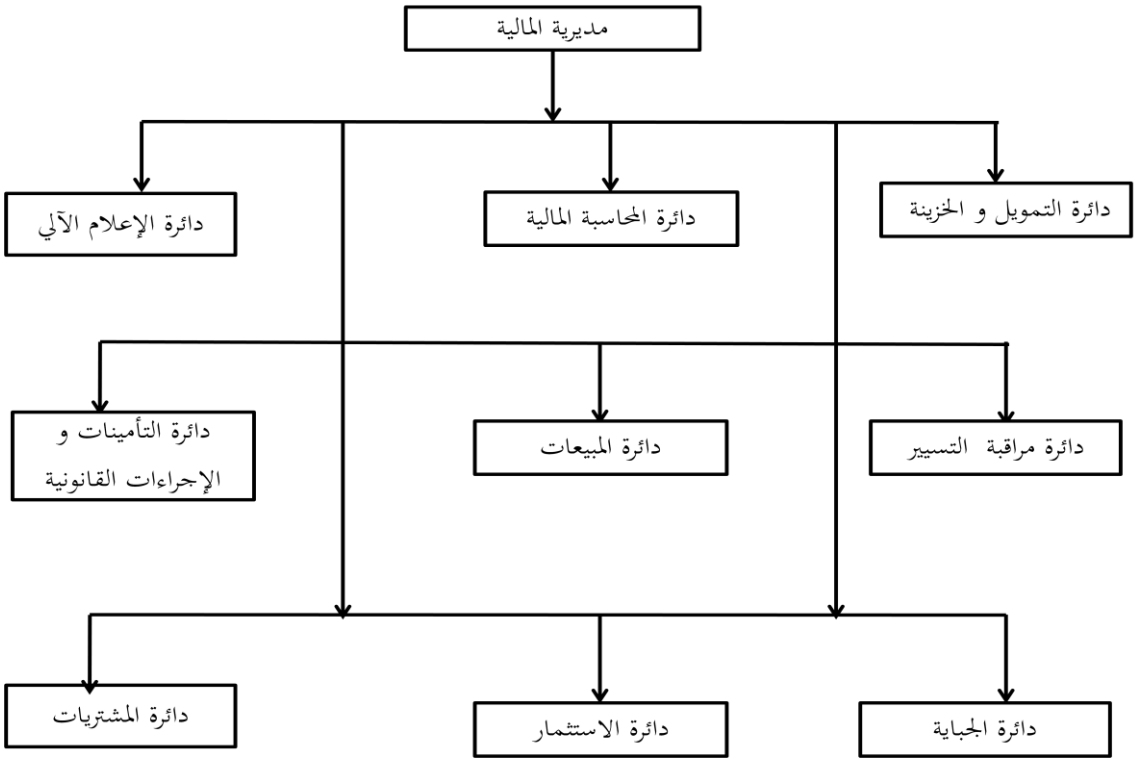
– منطقة المفوذلات تستقبل حديد الزهر وتحوله إلى أشكال مختلفة حسب الطلب.

– منطقة المنتجات المسطحة تحولها إلى لفائف حديدية مختلفة، حيث نجد ACO تستقبل منتجات.

– منطقة المنتجات الطويلة تستقبل منتجات ACO,ACE وتحولها إلى قضبان حديد رقيقة على شكل لفائف أو طويلة بمختلف معاييرها، فنجد كل من LRB,LFR.

2. الهيكل التنظيمي الخاص بمديرية المالية

الشكل رقم(6):الهيكل التنظيمي الخاص بمديرية المالية



المصدر: مديرية المالية والمحاسبية

مديرية المالية و المحاسبية: تتكفل هذه المديرية بكل النواحي المالية و المحاسبية التي تتعلق نشاطات المؤسسة ومن أهم مهامها:

–وضع السياسة المالية للمؤسسة.

– إعداد الوثائق المحاسبية والجبائية طبقا لمعايير والمقاييس.

– إعداد الكشوفات المالية و القوائم المالية.

– مراقبة حسن استعمال موارد المالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة

كما أنه لمؤسسة سيدار عنابة عدة أهداف منها:

- تحقيق الربح والعمل على استمرارية النشاط وبقاء المؤسسة.
- تلبية الحاجات الاقتصادية و الاجتماعية منها توفير مناصب الشغل.
- الحفاظ على المكانة السوقية وزيادة الحصة السوقية.
- تلبية احتياجات السوق الوطنية والعمل على تصدير منتجاته إلى الأسواق الخارجية.
- تقليص فاتورة استيراد المواد الأولية.
- إنتاج مواد حديدية ذو جودة عالية.

المبحث الثاني: دراسة الوضع المالي لمركب سيدار لسنوات 2017- 2018- 2019.

تعتبر القوائم المالية من بين الملفات التي يجب على المدقق المحاسبي الإطلاع عليها وتدقيقها وذلك من أجل التأكد من توفر جميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ومنه فإننا سنتطرق إلى أهم القوائم المالية لمركب "لسيدار" والمتمثلة في الميزانية العمومية، وجدول حسابات النتائج خلال سنوات الثلاثة (2019-2018- 2017)، والعمل على تدقيق نتائجها عن طريق تقييم للأداء المالي للمؤسسة.

المطلب الأول : عرض القوائم المالية 2017- 2018-2019.

أولا: عرض الميزانية المالية

سنقدم الميزانية المالية بالسنوات المعين بالتدقيق حيث تم الاعتماد على المبالغ الصافية، والتي تضم جانب الأصول والخصوم.

1 - **جانب الأصول:** يضم عرض جدول الذي يمثل تطور الأصول لمركب سيدار خلال السنوات المعنية.

الجدول(03): الميزانية المالية للمؤسسة "سيدار"– جانب الأصول 2017– 2018– 2019

البيان	2017	2018	2019
الأصول غير المتداولة			
الأصول غير الملموسة	61 088 416,76	48 946 175,40	418 708 884,24
البنايات	1 428 600 136,51	2 854 818 695,61	182 44 076 139,42
الأصول الثابتة الملموسة الأخرى	1 786 048 777,98	18 477 082 331,00	
الأصول قيد التنفيذ	35 665 239 217.61	17 519 340 280,60	
الأصول المالية			265 468 505,88
الأصول المالية غير المتداولة الأخرى	142.132675	387 200 000,00	
إجمالي الأصول غير المتداولة	**39 083 109 224,18**	**39 287 387 481,60**	**183 118 253 529,54**
الأصول المتداولة			
قوائم الجرد والعمل جارية	19 276 055 227,60	21 923 561 945,85	29 557 395 071,03
الذمم المدينة والاستخدامات الدائنة			
العملاء	4 177 638 916,40	2 520 235 435,83	2 914 009 703,72
المدينون الآخرون	7 292 819 748,39	2 916 291 220,00	1 591 435 256 ,49
الضرائب وما يماثلها	5 631 415 553,50	5 428 690 278,00	6 157 564 447, 04
الاستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى	15 000 000,00	15 000 000,00	-
خزينة	13 317 082 387,51	10 375 163 905,00	3 365 695 62832
إجمالي الأصول المتداولة	**49 710 011 831,40**	**43 178 942 784,48**	**43 586 100 106,60**
مجموع الأصول	**88 793 121 055,58**	**82 466 330 265,08**	**226 704 353 636,14**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية.

2 – جانب الخصوم: سنعرض جانب الخصوم للمؤسسة خلال السنوات المعنية والتي تضم كل رؤوس الأموال الخاص، وديون الطويلة الأجل والقصيرة الأجل.

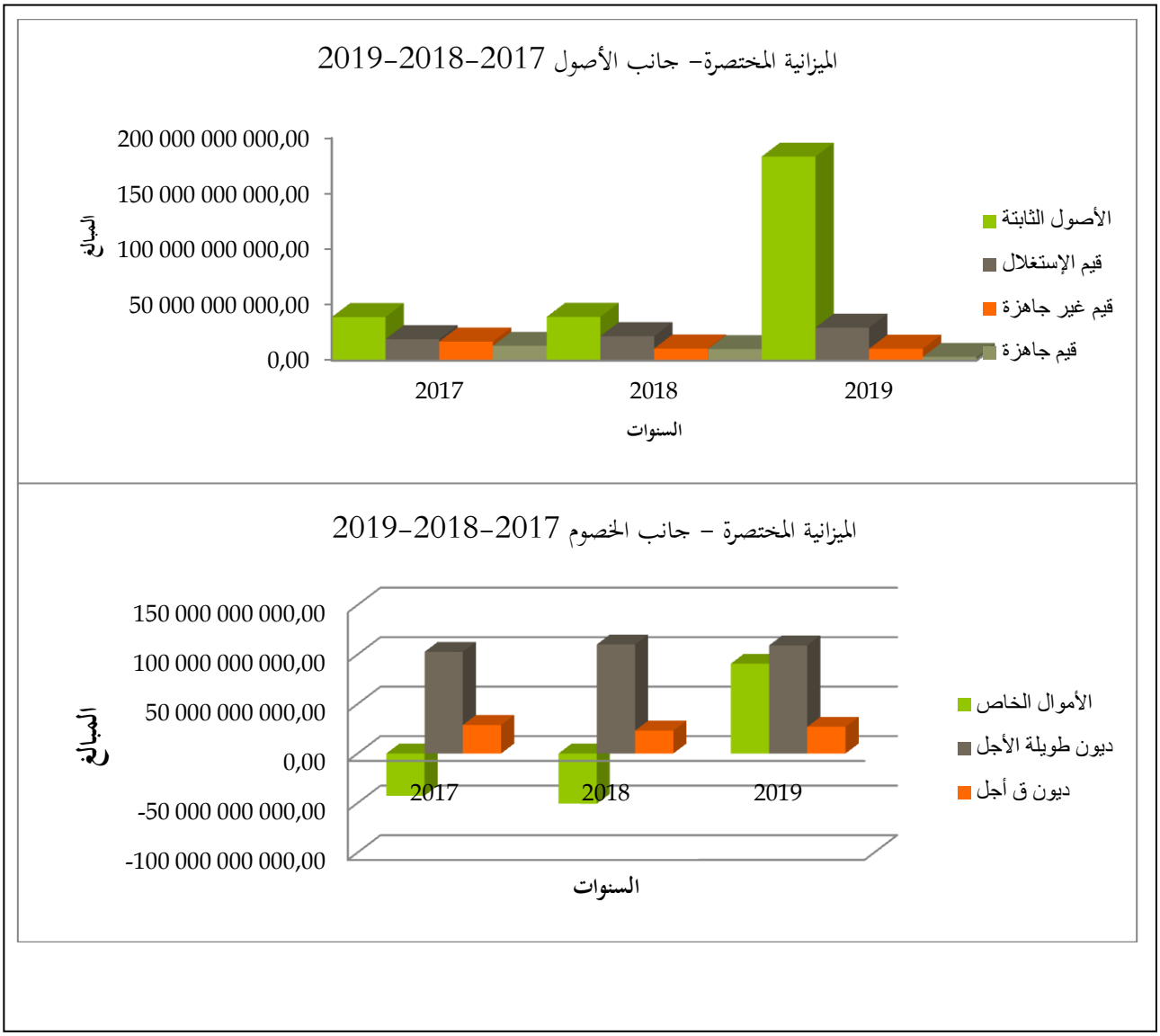
الجدول(4): الميزانية المالية لمؤسسة "سيدار"– جانب الخصوم 2017 –2018–2019

الخصوم	2017	2018	2019
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال المصدر	25 368 388 040	25 368 388 040	39 048 198 541,56
مخاطر ورسوم			3 584 569 796,91
النتيجة المالية	-9 481 733 162,06	-4 688 829 634	
الاحتياطات	11 680 128 264,59	11 680 128 264,59	
فرق إعادة التقييم	13 390 000 000	13 390 000 000	
الاستهلاك و الحرمان من الأصول			48 010 341 766,81
الأرباح المحتجزة	-83 610 659 362,83	-96 455 760 893,60	
مجموع رؤوس الخاصة	**-42 653 876 220,30**	**-50 706 074 223,01**	**90 643 110 105,28**
ديون طويلة الأجل	**102 621 931 089,08**	**110 102 164 280,86**	**109 103 851 616.90**
القروض و الديون المالية	99 915 136 699,44	105 819 430 947,51	109 103 851 616 ,90
الضرائب (المؤجلة و المخصصة)	546 212 817	546 947 783	-
المخصصات والإيرادات المؤجلة	2 160 581 572,64	3 735 785 550,35	-
ديون قصيرة الأجل	**12831066187.59**	**26957391913.96**	**23070240207.03**
حسابات قابلة للدفع	17 771 185 260,72	16 777 556 260,03	19 876 969 894,26
ضرائب	601 638 890,09	5 914 428	95 364 583,22
ديون أخرى	10 422 833 361,96	6 286 769 519	6 985 057 436,48
النقد المسؤولية	29 408 674,01	-	-
مجموع الديون قصيرة الأجل	**28 825 066 186,78**	**23 070 240 207,03**	**26 957 391 914**
المجموع العام	**88 793 121 055,56**	**82 466 330 264,88**	**226 704 353 636**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المالية والمحاسبة

- **إعداد الميزانية المالية المختصرة**

الشكل رقم(7): إعداد الميزانية المختصرة _ جانب الأصول وجانب الخصوم 2017-2018-2019



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على القوائم المالية

الجدول(05): جدول حساب النتائج لسنوات 2017-2018-2019

البيان	2017	2018	2019
رقم الأعمال	13 272 658 132,48	45 182 372 973,56	33 258 260 806,95
الإنتاج المخزن	9 071 142 216,15	3 131 034 957,45	
1- أنتاج السنة المالية	22 343 800 348,63	48 313 407 931,01	33 258 260 806,95
المشتريات المستهلكة	20 481 789 786,95	42 157 749 164,44	
الخدمات الخارجية	3 362 116 757,58	5 450 168 394,19	
2-استهلاك السنة المالية	23 843 906 544,53	47 607 917 558,63	32459098476.17
3-القيمة المضافة للاستغلال	-1 500 106 195,90	705 490 372,38	799 162 330,78
أعباء المستخدمين	5 022 379 006,81	6 500 032 112,20	7 876 818 619,80
الضرائب والرسوم والمدفوعات	208 148 490,84	482 330 530,30	412 639 973,62
4-إجمالي فائض الاستغلال	-6 730 633 693,55	-6 276 872 270,12	-7 490 296 262,64
المنتجات العملياتية الأخرى	77 343 662,93	5 899 754 992,00	970 670 700,82
الأعباء العملياتية الأخرى	225 552 750,76	1 470 657 724,47	5 078 812 563,29
المخصصات للاستهلاكات و	1 286 081 626,43	4 089 340 625,00	
استرجاع على خسائر القيمة	108 335 293,16	-	
5-النتيجة العملياتية	-8 056 589 114,65	-5 937 115 627,59	-13 268 995 337,63
المنتجات المالية	696 467 466,81	1 633 491 476,33	132 736 025,95
الأعباء المالية	2 121 611 514,00	385 205 482,39	11 23 187 24,51
6-النتيجة المالية	-1 425 144 047,19	1 248 285 993,94	20 417 301,44
7-النتيجة العادية قبل الضرائب	-9 481 733 161,84	-4 688 829 633,65	-13 248 578 036,19
الضرائب المؤجلة غير العادية			
مجموع المنتوجات العادية	23 225 946 771,53	55 846 654 399,34	
مجموع الأعباء الأنشطة العادية	32 707 679 933,37	60 535 484 032,99	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	-9 481 733 161,84	-4 688 829 633,65	
النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية	-9 481 733 161,84	-4 688 829 633,65	-13 248 578 036,19

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المالية والمحاسبة

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية

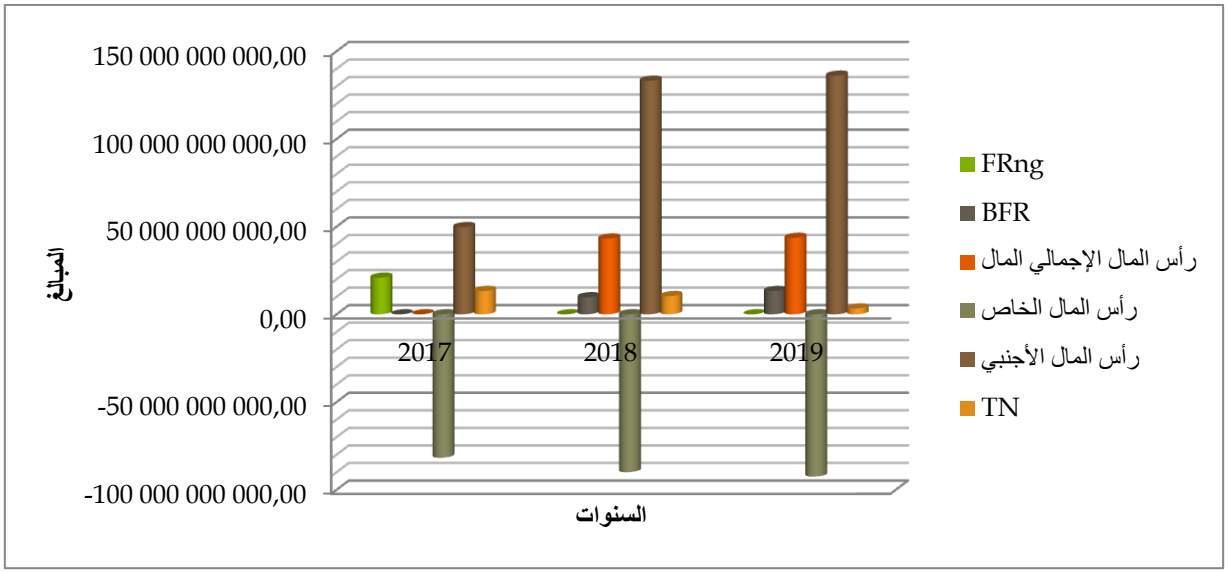
سوف نتطرق إلى أهم طرق تقييم الأداء المالي من بينها مؤشرات التوازن المالي و النسب المالية

الجدول(06): تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي 2017-2018-2019:

	2017	2018	2019
FRng	20 884 945 644,60	20 108 702 577,25	16 628 708 192,64
FRT	88 793 121 055,58	43 178 942 784,47	43 586 100 106,60
FRét	-81 736 985 444,48	-89 993 461 703,61	-92 475 143 424,26
RC	49 710 011 831,40	133 172 404 487,89	136 061 243 530,86
BFR	7 582 271 932,12	9 718 538 672,64	13 263 012 564,32
TN	13 302 673 712,50	10 390 163 904,80	3 365 695 628,32

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية

الشكل رقم (8):تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي لسنوات 2017-2018-2019:



المصدر: من اعتماد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية

ثانيا : تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية 2017-2018-2019

الجدول(07): تقييم الأداء بواسطة النسب المالية 2017-2018-2019

البيان	العلاقة	2017	2018	2019
1. نسب السيولة				
نسبة السيولة العامة RGD	الأصول المتداولة- ديون قصيرة الأجل	172%	187%	162
نسبة السيولة السريعة RLI	الأصول المتداولة- قيم الاستغلال/ ديون ق أ	106%	92%	52%
نسبة السيولة المجهزة RLC	قيم الجاهزة / ديون قصيرة الأجل	46%	45%	12%
2.نسب التمويل				
نسبة التمويل الدائمPEP	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	153%	151%	109%
نسبة تمويل الخاص PFp	الأموال الخاص/ الأصول الثابتة	-109%	-129%	49%
نسبة التمويل الخارجيPFex	مجموع الديون/ الأصول الثابتة	74%	59%	15%
3.نسب الربحية				
معدل العائد على إجمالي الأصول	النتيجة الصافية / إجمالي الأصول	-11%	-6%	-6%
معدل العائد على الأموال خاصRDN	النتيجة الصافية / الأموال الخاص	17%	7%	-34%
هامش الربح الصافيRVF	النتيجة الصافية / رقم الأعمال الصافي	-71%	-10%	-40%
4.نسب النشاط				
معدل دوران إجمالي الأصول RTA	صافي المبيعات / إجمالي الأصول	15%	55%	14%
معدل دوران الأصول الثابتة TRANC	صافي المبيعات / الأصول الثابتة	34%	115%	18%
معدل دوران الأصول المتداولة TRAA	صافي المبيعات / الأصول المتداولة	27%	105%	76%
5.نسب المردودية والمديونية				
المردودية التجارية PFP	فائض إجمالي الاستغلال / رقم الأعمال	-57%	-14%	-23%
المردودية الإقتصادية RE	النتيجة العملياتية/ مجموع الأصول	-%9	-7%	-6%
المردودية المالية RF	النتيجة الصافية/ الأموال الخاصة	22%	9%	-15%
نسبة القدرة على السدادRCR	مجموع الديون / مجموع الخصوم	167%	62%	68%
نسبة الإستقلالية الماليةPIF	أموال الخاصة/ مجموع الديون	67%	-38%	-32%

المصدر : من اعتماد الطالب باعتماد على القوائم المالية

المطلب الثالث: تحليل نتائج التدقيق لسنوات 2017-2018-2019

أولا: تحليل نتائج مؤشرات التوازن المالي:

- ✓ **رأس المال العامل** : نلاحظ أن رأس مال العامل موجب خلال السنوات الثلاثة (2019- 2018 - 2017)، وتشير إلى أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل ، و تمكنت من تمويل احتياجاته الطويلة المدى باستخدام مواردها الطويلة المدى، وتحقيقها فائض مالي يمكن من استخدامه في تمويل احتياجات المالية المتبقية، بالإضافة إلى وجود هامش أمان لمواجهة الصعوبات وقدرتها على تسديد ديون قصيرة الأجل، ألا أن يجب على المؤسسة تحديد القيمة المثلى لضمان حقيق التوازن المالي، وعد تأثيرها سلبا على المردودية.
- ✓ **احتياج رأس مال عامل**: نلاحظ أن قيم احتياجات رأس المال العامل موجبة وفي ارتفاع مستمر خلال سنوات الثالثة (2017-2018-2019)، حيث قدرت سنة 2017 بـ 36٪ لترتفع هذا الاحتياج سنة 2019 إلى 80٪ ، وسبب هذا الارتفاع يعود إلى ارتفاع قيمة احتياجات التمويل والانخفاض في قيمة موارد التمويل، وهذا يدل على أن المؤسسة بحاجة إلى مصادر أخرى تزيد مدتها عن سنة، وذلك لتغطية احتياجات الدورة.
- ✓ **رأس مال الخاص**: نلاحظ انه نسبة رأس المال الخاص سالب خلال سنوات الدراسة(2017-2018-2019)، وهذا يدل على أن المؤسسة ممول عن طريق الديون طويلة الأجل وهذا ما يشكل خطورة على المدى الطويل وغير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة.
- ✓ **رأس مال العامل الأجنبي**: ارتفاع خلال سنوات محل الدراسة مقارنة بالأموال الخاصة، ما يعني أن المؤسسة غير مستقلة ماليا أي تدخل أطراف خارجية في سياساتها، وكذلك القيمة المرتفعة لرأس مال العامل الأجنبي من سنة لأخرى يدل على عدم قدرة المؤسسة في الحصول على قروض إضافية بسهولة، ووجود فائض الأصول المتداولة على الأموال الخاصة.
- ✓ **رأس مال العامل الإجمالي** إن قيمة رأس المال العامل الأجنبي للمؤسسة خلال فترة الدراسة مقارنة برأس المال العامل الأجنبي منخفضة وهذا يدل على عدم امتلاك المؤسسة لسيولة معتبرة.

وهذه الوضعية تستلزم على المؤسسة تخفيض قيمة احتياجات التمويل إما عن طريق تخفيض في قيمة المخزونات أو تخفيض في قيمة حقوق لدى الغير.

✓ **– الخزينة:** نلاحظ أن قيم الخزينة موجب خلال السنوات الثلاثة (2017-2018-2019) وهذا يدل على أن المؤسسة تملك أموال مجمدة في الخزينة حيث يتوجب على المؤسسة البحث عن عوائد مربحة في المدى القصير، غير أنها شهدت انخفاض في قيمة الخزينة ، حيث كانت تقدر بـ64٪، لتنخفض في سنة 2019 بنسبة تقدر بـ 20٪، وهذا راجع إلى نقص في قيمة الجاهزة خلال تلك السنة.

ثانيا: تحليل نتائج النسب المالية

أ -نسب السيولة

– نسبة السيولة العامة:

نلاحظ أن هذا النسبة تجاوزت 1 خلال السنوات الثلاثة (2017-2018-2019)، وهذا يعني قدرة المؤسسة على تحويل الأصول المتداولة إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة

– نسبة السيولة السريعة:

نلاحظ إن نسبة السيولة السريعة أقل من 0.5 وفي انخفاض خلال السنتين (2017-2018)، لكن في السنة الأخير استطاعت المؤسسة تحقيق قدرة في استغلال الخزينة العامة، وذلك بتسديد التزاماتها قصيرة الأجل مع استبعاد المخزون السلعي.

– نسبة السيولة المجهزة:

هذه النسبة أقل من 0.3 خلال السنوات الثلاثة، وهذا يعني قدرة المؤسسة في تسديد التزاماتها بالاعتماد على السيولة الموجودة حاليا، وذلك خلال السنة الأخير عكس السنوات الأخرى لم تحقق المؤسسة قدرتها على السداد.

ب نسب التمويل

– نسبة التمويل الدائم:

نسبة التمويل الدائم أكبر من 1 خلال السنوات الثلاث، وهذا يدل على قدرة المؤسسة على تغطية الأصول المتداولة.

– نسبة التمويل الخاص:

انخفاض النسبة خلال السنوات الثلاث وبأقل من 1، ومعنى هذا عدم قدرة المؤسسة في الحصول على قروض إضافية بسهولة لأن جزء من الأصول الثابتة مغطى بواسطة الديون طويلة الأجل.

– نسبة التمويل الخارجي:

تقدر هذه النسبة بـ 74 في سنة 2017 لتنخفض هذه النسبة إلى 15 في سنة 2019، وهذا يدل على قدرة المؤسسة على ضمان أكثر لديونها تجاه الغير، وقدرتها على تخفيض المخاطر التي تواجه المؤسسة.

ج – نسب النشاط:

– نسبة معدل دوران إجمالي الأصول

نلاحظ أن معدل دوران إجمالي للأصول موجب خلال السنوات الثلاثة 2017-2018-2019، وهذا يدل على قدرة المؤسسة على توليد المبيعات وذلك من خلال إجمالي أصولها، حيث أن المؤسسة قد حققت أكبر معدل في سنة 2018 مقارنة مع السنوات الأخرى تقدر بـ 0.55%، غير أن هذه النسبة انخفضت في سنة 2019 بـ 0.14، وبالتالي يجب على المؤسسة على استغلال كامل أصولها،أو بيعها في حالة غير المستعملة.

– معدل دوران الأصول الثابتة:

بالنسبة لمعدل دوران الأصول الثابتة التي تقيس قدرة الأصول الرأسمالية على خلق المبيعات، فبالنسبة لسنة 2017 يقدر هذا المعدل بـ 0.34%، وهذا يدل عدم كفاءة الإدارة في استغلال أصولها الثابتة ، بينما ارتفعت الكفاءة خلال سنة 2018 حيث قدر الارتفاع بـ 1.29% مقارنة بسنة الأساس،وهذا يعني أن كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يولد1.15%، فبالرغم من ارتفاع النسبة إلى أنها أن الأداء التشغيلي للمؤسسة في انخفاض مستمر، خاصة بعد انخفاض النسبة في سنة 2019.

– دوران الأصول المتداولة:

نلاحظ أن معدل دوران الأصول المتداولة متذبذب وبشكل منخفض خلال السنوات الثلاث 2017_2018_2019، فقد ارتفعت سنة 2018 لتنخفض بنسبة 1.29% وهذا يدل على عدم قدرة المؤسسة على تحقيق كفاءة في استغلال أصولها المتداولة

.

أ -نسب الربحية:

- **نسبة ربحية الأصول:** نلاحظ أن هذه النسبة سالبة خلال سنوات 2017- 2018-2019، وهذا يدل على عدم إمكانية المؤسسة من تحقيق ربحية الأصول.
- **نسبة ربحية الأموال الخاص:** نلاحظ أن نسب خلال السنوات الثلاث منخفض وسالب وهذا يدل على عدم تحقيق المؤسسة عائد رأس مال الشركة.
- **نسبة هامش الربح الصافي:** نلاحظ أن نسب سالب مما يعني عدم تحقق قدرة المؤسسة من توليد الأرباح بعيد عن المصاريف.

ب –نسب المردودية، والمديونية:

–نسبة المردودية التجارية:

من خلال الجدول نلاحظ المردودية التجارية سالب خلال سنة (2017-2018-2019)، وهذا راجع إلى أن فائض إجمالي الاستغلال سالب، وبالتالي فإن المؤسسة لم تستطع التحكم بمنتجاتها.

– نسبة المردودية الإقتصادية:

نلاحظ أن قيمة المردودية الإقتصادية سالب خلال السنوات الثلاثة، وهذا يعني أن المؤسسة لم تحقيق الأرباح بعيد عن تأثير التمويل للمؤسسة.

–نسبة المردودية المالية:

نلاحظ انخفاض في هذه النسبة حيث كانت تقدر في سنة 2016 بـ22%، لتصبح القيمة في سنة 2019 تقدر بـ 15%-، وهذا راجع إلى تراجع الاستخدام الأمثل للموارد من قبل مسيري المؤسسة.

- **نسبة الإستقلالية المالية:** نلاحظ أن نسبة الإستقلالية المالية خلال سنة السنوات الثلاثة أقل من العدد 01، وهذا يدل على عدم تحقيق المؤسسة الإستقلالية المالية بسبب الإعتماد الكبير على التمويل الداخلي، ومنه صعوبة الحصول على قروض من طرف البنك، إلا في حالة تقديم ضمانات.
- **نسبة القدرة على السداد:** نلاحظ أن هذه النسبة أكبر من العدد 0.5 خلال السنوات الثلاثة غير أنها انخفضت خلال السنة 2018 و2019 بمقدار 1.05 خلال سنة 2018، وبمقدار1

خلال سنة 2019 ، أصول المؤسسة مغطاة بواسطة الأموال الأجنبية، وهذا ما يعرض المؤسسة إلى خطورة في الأمد البعيد، إضافة إلى أن ديون الغير للمؤسسة غير مضمونة نسبيا.

الخلاصة:

من خلال قيامنا بالدراسة النظرية أردنا تأكيد وتدعيم صحة النتائج المتوصل إليها عن طريق إسقاط الجزء النظري على الواقع، وقد وقع الإختيار على مؤسسة الحديد والصلب "سيدار" بعنابة، كمؤسسة للدراسة التطبيقية، حيث تم التعرف على لمحة تاريخية عنها وأهم أقسام المؤسسة وهيكلها التنظيمي.

وبفحص وتقييم النظام الرقابي للمؤسسة فمفاده أنه يمتاز بالمتانة والتماسك بالرغم من غياب مصلحة المراجعة والتدقيق الداخلي والتي إستوحينا ضرورة إنشائه في أقرب وقت، وذلك في ظل التطورات الحاصلة والمتغيرة الذي يشهدها العلم

كما تم التطرق إلى تدقيق القوائم المالية خلال السنوات 2017-2018-2019، وتم التوصل إلى سلامة ودقتها وهذا ما تضمن إجراء تقرير يبين ضرورة إضافة مصحلة التدقيق للمؤسسة من أجل تحسين أدائها المالي.

الخاتمة

الخاتمة:

تسعى اي مؤسسة سواء كانت خدماتية أو صناعية إلى المحافظة على حياتها واستمرارها في مجال المنافسة وذلك بتركيز على تحقيق أهدافها المسطرة باعتماد على الوظائف الإدارية من تخطيط، رقابة، تدقيق... الخ) ومن خلال دراستنا لموضوع دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ،فقد حولنا معالجة الإشكالية التي تدور معالمها حول مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي. فقد تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري لتدقيق فمن خلاله تبين لنا أهمية التدقيق كونه وظيفة تعمل على كشف حالات الغش والأخطاء والتنافس مع القوانين، كما تبين لنا أهمية الدور الذي يقوم به المدقق وأهمية التزاماته بالواجبات التي نصت عليها القوانين المنظمة المهنة وأهم الخطوات التي يقوم بها من خلال عملية التدقيق.

أما الفصل الثاني الذي تمحور حول الأداء المالي الذي يعبر بدوره أمر ضروري والذي يمكن بواسطته مراقبة نشاط المؤسسة واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة من إتباع الخطوات ومؤشرات نسب مقيدة يلتزم بها المحلل من أجل الوصول إلى النتائج والوقوف على نقاط القوة والضعف.

في حين تناولنا في الفصل الثالث بدراسة لواقع مهنة التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية للمركب الحديد والصلب سيدار ،الحجار وقد تم في ذلك التركيز على الجانب المالي والمحاسبي واختيار التدقيق المحاسبي كوسيلة لتحسين الأداء كون المعلومة المحاسبية أداء لاتخاذ القرارات والمراقبة داخل المؤسسة لذلك قمنا بجمع كافة المعطيات النظرية حول الموضوع دراستنا ودعمناها بحصيلة من المعلومات الخاصة بالدراسة الميدانية لمؤسسة سيدار– عنابة–. والتي سعادتنا في الوصول إلى النتائج المرجوة من أجل إعداد نموذج لتقرير المدقق.

النتائج: من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مركب سيدار– عنابة – خلال الفترة المدروسة 2017/ 2019 تم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج النظرية:

- إن استعمال وظيفة التدقيق المحاسبي في تحليل الأداء المالي داخل المؤسسة له دور مهم للوصول إلى الصورة الصحيحة للمؤسسة وكذا معرفة المركز المالي خلال كل فترة.
- الرقابة الداخلية هي الأساس التي يعتمد عليه المدقق عند وضع خطة العمل والتقليل من نقاط الضعف وعدم ارتكاب الأخطاء ومنع حدوث أي تلاعب داخل المؤسسة.
- إن كفاءة الوظيفة المالية وفعاليتنا في أداء نشاطها ينعكس إيجابيا على تحقيق المردودية والعمل على تحسينيا.

- تسمح عملية التحليل المالي بإعطاء قراءة شاملة للوضعية المالية للمؤسسة ومنه التوصل إلى قرارات تساهم في تحسين أداء المؤسسة .
- تعتبر مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المدقق المحاسبي في عملية إعداده لتقرير الوضعية المالية لأي مؤسسة.

النتائج الميدانية:

- تحقيق المؤسسة التوازن مالي خلال الفترة المدروسة من ناحية المؤشرات المالية.
- **نسب التمويل**: اعتماد المؤسسة على أموال الغير وبالأخص القروض البنكية.
- **نسب السيولة**: تحقيق المؤسسة عسر مالي مما جعلها غير قادر على تسديد التزاماتها طويلة الأجل.
- **نسب النشاط**: هناك انخفاض مستمر في الأداء التشغيلي للمؤسسة راجع ذلك الى سوء توزيع مواردها المالية توزيعا مناسبا على مختلف الأصول.
- عدم تحقيق المؤسسة المردودية وربحية والاستقلالية المالية خلال سنوات الدراسة ويتضح ذلك من خلال النتائج السلبية و عدم قدرتها على التزاماتها الطويلة الاجل.
- بالنسبة للهيكل التنظيمي: بعد عملية التدقيق تبين الهيكل الحالي لا يتماشى مع طبيعة عمل المؤسسة.
- حققت المؤسسة خسائر في النتيجة الصافية خلال سنوات الدراسة وهذا راجع إلى عوامل داخلية وخارجية.
- تقرير المدقق المحاسبي له دور في الكشف عن مناطق الخلل ، والعمل على اتخاذ الإجراءات اللازمة من اجل الحد منها.

اختبار الفرضيات:

– صحة الفرضية الأولى: أثبتت الدراسة الميدانية، بشكل يرفع كل شك أن العلاقة بين التدقيق المحاسبي والأداء المالي هي علاقة **طردية**، فمع العلم أن المؤسسة قامت بعدة إصلاحات مرارا وتكرارا، خاصة الإصلاحات الإدارية منها، لم تكن لها الفعالية الكافية والتي حققها إصلاح هيكل التدقيق المحاسبي، مما انعكس بالإيجاب على الأداء المالي للمؤسسة.

– **لم تثبت صحة من عدم صحة الفرضية الثانية:** إذ إن الاعتماد على المؤشرات المالية لم يؤدي إلى تقييم الأداء المالي لمؤسسة سيدار– عنابة، بشكل نهائي وتام، بسبب غياب التنسيق بين الفروع الهندسية والتقنية، وتأخر تسليم البيانات بين المصالح الإدارية المختلفة، مما يبقي هذه الفرضية **معلقة** إلى أجل لاحق.

– **صحة الفرضية الثالثة:** لأن أدوات المدقق المحاسبي في تقييم الأداء المالي والتي تعتمد على وثائق مالية)ميزانيات المالية، جدول حسابات النتائج، ...والمعالجة بطريقة موضوعية (تساهم من خلال تقرير يبين الوضع المالي للمؤسسة سيدار– عنابة.

- **صحة الفرضية الرابعة:** نلاحظ إن هناك صعوبات في تدقيق الحسابات في مؤسسة سيدار– حجار، وراجع ذلك من خلال اعتمادها بصفة عامة، على قسم الموارد المالية والمحاسبة ما نجم عنه انحرافات وأخطاء في حسابات المدقق، و هذا ما يثبت صحة الفرضية أن هناك صعوبات في تدقيق الحسابات في المؤسسة.

التوصيات:

– على المؤسسة أن تخصص مصلحة خاصة بتدقيق المحاسبي.
– على المؤسسة التحكم في التكاليف بجميع أنواعها لأن هذا يساعدها على زيادة المردودية.
– التوفيق بين السيولة المتحصل عليها والالتزامات التي على عاتقها.
– ضرورة تركيز مركب سيدار _عنابة_بتخطيط منسق لعملية التدقيق من أجل التنبؤ بالإنحرافات والأخطاء.

أفاق الدراسة:

يعتبر التدقيق المحاسبي والأداء المالي من المجالات الأكثر توسع والأكثر مناقشة من طرف الباحثين، خاصة لكونها من بين الوسائل الرقابية في المؤسسات، وعليه يمكن أن تثار عليه حوله عدة إشكاليات تصلح لأن تكون أفاق لدراسات مستقبلية نذكر منها:

– دور التدقيق المحاسبي في الكشف عن الانحرافات المحاسبية.
– دور معايير التدقيق في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية.
– مساهمة تقرير المدقق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة

قائمة
المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

1. أحمد السيد أحمد لطفي، **المرحلة المتكاملة لأداء عملية المراجعة والمعاينة في المراجعة**، دار النهضة العربية، مصر،2008.
2. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الثالثة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
3. أحمد صالح العمرات، **المراجعة الداخلية الإطار النظري المحتوي السلوكي**، الطبعة الأول، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010
4. أحمد عبد المولى، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، دون ذكر دار النشر، مصر، 2006.
5. أحمد يوسف كلبونة وأخرون، **علم تدقيق الحسابات العلمي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة لنشر والتوزيع، عمان،2010.
6. امرسون هناري ووليام تاورس ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.
7. أمين السيد أحمد لطفي ، **المراجعة في ضوء المعايير الدولية**، دار النهضة العربية، مصر، 1998.
8. أمين السيد أحمد لطفي ، **كيف تراجع حسابات المنشأة**، دون ناشر، القاهرة، 2000.
9. أمين السيد أحمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، دون ناشر، 2001.
10. أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي للإستثمار في الأوراق المالية**، القاهرة، دار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000.
11. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
12. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
13. أياد رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، الطبعة الأولى، دار المعرفة، بغداد، 2011.
14. تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات**، دار المناهج ، عمان، 2017.

15. حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية**، طبعة الأولى، الجزء الأول، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
16. حمزة محمود الزبيدي، **التحليل المالي: تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.
17. خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
18. خالد راغب خطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، المستقبل لنشر والتوزيع، عمان، 1998.
19. الخطيب طلال محمد والمسعودي حيدر، **المحاسبة المالية المتوسطة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الطبعة الثالثة، دار الكتب للنشر والتوزيع، القاهرة، 2010.
20. رائد محمد عبد ربه، **المراجعة الداخلية**، دار الجنادرية للنشر والتوزيع،الأردن2010.
21. رزق أبو زيد الشحنه، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عما، 2015.
22. زاهر العطا الرمحي، **الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان،2017.
23. زهرة توفيق سواد، **"مراجعة الحسابات والتدقيق"**، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2009
24. سارة محدم زايد التميمي، **أثر إدارة راس المال على الأداء المالي للشركات الصناعية**، الطبعة 01، دار المجد، عمان، 2019.
25. سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة01 ،دار العربي، الأردن، 2009.
26. السعيد فرحات جمعة ،**الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ، الرياض، 2000.
27. سهام محمد موسي، نوال إبراهيم شين، **الإدارة الإستراتيجية والأداء "المفاهيم ونماذج القياس"**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
28. شعيب شنوف، التحليل **المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**، الطبعة الأولى، دار المملكة الأردنية الهاشمية، الأردن، 2012،
29. صالحي محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، الطبعة الأولى، دار المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2016.
30. طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثانية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.

31. عبد الرزاق محمد العثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الثالثة، دار أبناء شريف الأنصاري، بيروت، 2011.

32. عبد الله حسن عواد، **إدارة وتقييم الأداء**، الطبعة الأولى، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2017.

33. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقي الحسابات لسوق المال**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2001 .

34. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول المراجعة الحسابات**، الطبعة الثالثة، دار الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2001.

35. فضالة أحمد، **المراجعة العامة**، دار الكتاب للنشر والتوزيع، القاهرة، 1996.

36. ماجدة عطية، **إدارة المشروعات الصغيرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان،2001.

37. محمد إبراهيم عبد السلام ،**المحاسبة المالية المتقدمة**، بدون طبعة، دار الإشعاع الفنية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998.

38. محمد الصيرفي، **التحليل المالي والإقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشروع**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

39. محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

40. محمد سمير صبان والفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتدقيق**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1990.

41. محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب،" **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**"، الطبعة الأولى، دار الكنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009.

42. محمد قدري محسن، **إدارة الأداء المتميز**، دار الجامعة الجديدة، الأردن، 2014.

43. محمد قيل سعد وخالد راغب خطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية لنشر والتوزيع، عمان، 2009.

44. محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد، 2010.

45. محمد محمود الزبيدي، **التحليل المالي وتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، دار مؤسسة الوراق، عمان، 2000.

46. محمد مدحت غسان الخيري، دلال غسان الخيري، **التحليل المالي للكشف عن الإنحراف والإختلاس**، دار الصايل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2013.
47. محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية" التأصيل العلمي والممارسة العملي**، دار الصفاء للطبعة والنشر، القاهرة، 1999.
48. محمد نصر الهواري، **دراسات في المراجعة**، الطبعة الأولى، دار مكتبة الشباب، مصر، 1998
49. محمد يوسف جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
50. محمود عبد الفاتح رضوان، **تقييم الأداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن**، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، القاهرة،2014.
51. محي الدين عبد الرزاق حمزة، **أصول التدقيق الحسابات**، دار الإعصار العلمي، عمان، 2017.
52. مصطفى يوسف الكافي، **إدارة المشروعات الصغيرة والمتوسطة**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
53. مصطفي يوسف كافي، **"تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
54. منصور حامد محمود، ثناء عطية فراج، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، مقررات الفرقة الثالثة، قسم المحاسبة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1997.
55. هادي التميمي ،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الجزء الثالث، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

القواميس:

1. ابن المنظور، **لسان العرب**، دار المعارف للنشر والتوزيع، دون ذكر السنة.
2. جبران مسعود، **الرائد معجم لغوي عصري**، الطبعة السابعة، دار العلم للملايين، بيروت لبنان، 1992.
3. عبد الحكم أحمد الخزامي، **القاموس الملي– Financial Dictionary/ إنجليزي–عربي**، الطبعة الأولى، القاهرة، مكتبة ابن سينا للنشر والتوزيع، 2010.
4. لويس معلوف، **المنجد في اللغة**، دار المطبعة الكاثوليكية، بيروت، 2008.
5. مجمع اللغة العربية، **معجم الوسيط**، الطبعة الرابعة، دار النشر مكتبة الشروق الدولية، مصر، 2004.

مذكرات:

1. أحمد شرحبيل، **محاولة اختبار محددات الهيكل المالي وأثره على مؤشرات الأداء"دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية في الجزائر"**، مذكرة الماجستير، فرع: علوم التسيير، تخصص: الإدارة المالية للمؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر3، 2013-2014.
2. بروبة إلهام، **تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية "دراسة حالة مؤسسةENICAB ببسكرة"**، رسالة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر ببسكرة، 2015.
3. بليمام إيناس، **دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة نفطال'**، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر3، 2015/2014
4. بن خروف جليلة، **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة واتخاذ القرارات،** مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص:مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2009.
5. بن خليفة حمزة، **دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية" دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية (2011-2015)**، مذكرة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018.
6. بنية حيزية، **دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تطويل عملية تقييم الأداء الملي"دراسة حالة مجمع صيدال"**، مذكرة الدكتوراه،في علوم التسيير، تخصص: الإقتصاد التطبيقي في 'دارة الأعمال والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الدكتور يحي فارس-المدية، 2017.
7. بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح" دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والفرنسية"**، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2012/2011.

8. تيم عمر، **دور إستراتيجية التنويع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية "دراسة حالة مؤسسة كوندور ببرج بوعريريج "**، رسالة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010-2013.

9. جسناوي بلبال، **دور رأس المال الفكري في تحسين الأداء المستدام للمؤسسة" دراسة حالة بعض المؤسسات،** مذكرة الماجستير في علوم التسيير تخصص: إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف01، 2013-2014.

10. حجاج نفيسة، **أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي"دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2010-2014)** ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مذكرة دكتوراه في تخصص مالية ومحاسبية ،2016-2017.

11. ريغة أحمد الصغير، **تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية –PMO–"** ،مذكرة الدكتوراه ،تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التسيير،جامعة قسنطينة-2- ، 2014.

12. سكاك مراد، **دور التدقيق الاجتماعي في بناء إستراتيجية المؤسسة– دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف،** كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،رسالة شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.

13. شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة سونلغاز،** رسالة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009.

14. ضويفي حمزة ، **فعالية تطبيق مبادئ الحكومة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي،** أطروحة الدكتوراه علوم في علوم التسيير،تخصص :مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2014-2015.

15. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية** ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010.

16. كحول صورية، **دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي"دراسة حالة مؤسسة سوناطراك"**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2011.

17. كرمية نسرين، **"اثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حكومة الشركات،"دراسة ميدانية"**، مذكرة الماجستير، كلية العلوم التجارية والعلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010.

18. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011/2010.

19. منير عوادي، **استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية"دراسة حالة مؤسسة صيدال الفترة (2013-2017)**، مذكرة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، التخصص: الأسواق المالية ولبورصات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2019-2020.

20. نهى أحمد الحايك، **أثر تطبيق الحكومة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية**، مذكرة ماجستير، تخصص:إدارة الأعمال، الجامعة الافتراضية السورية، 2016.

21. نوبلي نجلاء، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية " دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة"**، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

22. وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير للعلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.

23. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية "دراسة مقارنة "**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، تخصص: تسيير، جامعة بو بكر بلقايد، تلمسان، 2015.

24. اليمين سعادة، **استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية وترشيد قراراتها "دراسة حالة المؤسسات الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة –العلمة – سطيف"**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع: إدارة الأعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

المجلات:

1. بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، **مدى تطبيق الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية" دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد06، العدد03، 2019.

2. تمار خديجة ، **ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.

3. حطاب دلال وزعطيط نور الدين، **تحليل وتقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات المالية دراسة تطبيقية بمؤسسة أرسيلور ميتال عنابة (2014/2013)**، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 4 العدد 1/جوان 2018.

4. خنفري خيضر، **الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية على ضوء النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي (دراسة حالة المجمع الصناعي صيدل)**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02-2019.

5. زبيدي البشير وسعيدي يحي، **جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي (دراسة حالة مجمع صيدل)**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية ، العدد 09، الجلد الثاني، جامعة الوادي، 2010.

6. زومري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي**، العدد 04، ديسمبر 2015.

7. سبسي إسماعيل، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF "دراسة حالة المؤسسة ملبنة التل بسطيف للفترة 2016/2014**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – العدد الاقتصادي -34 (01)، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2017.

8. سليم مجلخ، ياسر بن يونس والأخرون، **أثر الهيكل المالي على المردودية المالية دراسة تطبيقية في مؤسسة عمر بن عمر للفترة 2018/2010**، مجلد الإقتصاد الجديد، المجلد11/ العدد:02/جزء1(2020).

9. سمرود زبيدة وسحنون جمال الدين **الوطنية للسكك الحديدية ANESRIF للفترة 2017-2018)**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال / المجلد 06 العدد 03/ جانفي، 2020.

10. سمسوم فتحة، **قياس كفاية الأداء عن طريق الموازنات التقديرية**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد04، العدد03، جامعة الجزائر03، 2013.

11. على سليمان النعامي وعماد محمد الباز والأخرون، **مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة (دراسة تطبيقية تحليلية)**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، العدد01، 2014.

12. كهينة قماط، **تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق(دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا)**، مجلة لإصلاحات الإقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 13، العدد 03، 2019.

13. محمد حولي، مسؤولية **مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء و الغش في القوائم المالية**، مجلة رؤى اقتصادية ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي ،الجزائر، المجلد7، العدد2، ديسمبر2017.

14. ميلود تومي، محمد لمين علون، **"دور التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الإقتصادية"**، حوليات جامعة قالمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد11، جوان 2015.

مؤتمرات وملتقيات:

1. صديقي مسعود و براق محمد، **"انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة 8.9 مارس 2005.

مراجع أجنبية:

- كتب باللغة الأجنبية:

1. Eli Cohen .**Direction financière De l'entreprise et Développement financier**, U R E F/ EDICEF,Paris,.
2. Ras vallabhaneni,Wiley Ciaexcel Exam Reviez,,**Internal Audit Basics**, Part1, Dar Al nasher Wileycanada,2014.
3. Robert R. Muller, **Brinks moderne Audit interne Un corps cognitif commun**, Maison d'édition du John Wiley & Sons, Inc Canada, 2009.

4. Spencer pickett, The internal auditing handbook,3ed, wiley india, ,2010.
5. Yvon Mougin, Les **nouvelles pratiques de l'audit** , Dar Al nasher AFNOR ,France,2008.
6. Pierre Ramage, Analyse **et Diagnostic,Edition d'organisation**, Pqris, 2001.
7. John Tennent,**Guide To Financial Management** ,The Economist Newspaper Ltd, London, 2008.

- **مقالات أجنبية:**

1. Mokhefi Amine , **Pratique de l'audit opérationnel en milieu bancaire**, Journal of Industrial Economiques, Vol 04, June 2013, Université de Mostaganem.
2. AMAR Sourour ,**(la compétence de l' auditeur comptable vue par les experts comptable)**, 27 éme congrée de l'association francophone de comptabilité, Tunis, 10-11-12 Mai 2006

القوانين والمراسيم:

1. المادة 22 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المصدر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

مواقع إلكترونية:

1. www.alialsabriaudit-ye.com
2. .almohasben.com
3. /https://www.noor-book.com
4. mohammad20118.blogspot.

الملاحق

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F ***000123036319739 05282***

Désignation de l'entreprise
SIDER EL HADJAR
Activité ***SIDERURGIE***
Adresse ***Complexe Sidérurgique d'El-Hadjar***

Exercice clos : ***31/12/2018***

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2018 N Montants Bruts	2018 N Amortissements provisions et pertes de valeurs	2018 N Net	2017 N - 1 Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	418 708 884	369 762 709	48 946 175,40	61 088 416,76
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	5 697 723 048	2 842 904 353	2 854 818 694,61	1 428 600 136,51
Autres immobilisations corporelles	49 765 071 088	31 287 988 757	18 477 082 331,00	1 786 048 777,98
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	17 519 340 280		17 519 340 279,60	35 665 239 217,61
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	387 200 000		387 199 999,99	142 132 675,32
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**73 788 043 300**	**34 500 655 819**	**39 287 387 480,60**	**39 083 109 224,18**
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	26 324 462 665	4 400 900 719	21 923 561 945,85	19 276 055 227,60
Créances et emplois assimilés				
Clients	3 078 614 809	558 379 373	2 520 235 435,83	4 177 638 916,40
Autres débiteurs	2 916 291 220		2 916 291 220,00	7 292 819 748,39
Impôts et assimilés	5 428 690 278		5 428 690 278,00	5 631 415 552,50
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	15 000 000		15 000 000,00	15 000 000,00
Trésorerie	10 375 163 905		10 375 163 904,80	13 317 082 386,51
TOTAL ACTIF COURANT	**48 138 222 876**	**4 959 280 092**	**43 178 942 784,48**	**49 710 011 831,40**
TOTAL GENERAL ACTIF	**121 926 266 176**	**39 459 935 911**	**82 466 330 265,08**	**88 793 121 055,58**

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F *000123036319739 05282*

Désignation de l'entreprise
SIDER EL HADJAR
Activité *SIDERURGIE*
Adresse *Complexe Sidérurgique d'El-Hadjar*

Exercice clos : *31/12/2018*

BILAN (PASSIF)

	2018	2017
PASSIF	**N**	**N-1**
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	25 368 388 040,00	25 368 388 040,00
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	11 680 128 264,59	11 680 128 264,59
Ecarts de réévaluation	13 390 000 000,00	13 390 000 000,00
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-4 688 829 634,00	-9 481 733 162,06
Autres capitaux propres I Report à nouveau	**-96 455 760 893,60**	**-83 610 659 362,83**
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**-50 706 074 223,01**	**-42 653 876 220,30**
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	105 819 430 947,51	99 915 136 699,44
Impôts (différés et provisionnés)	546 947 783,00	546 212 817,00
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	3 735 785 550,35	2 160 581 572,64
TOTAL II	**110 102 164 280,86**	**102 621 931 089,08**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	16 777 556 260,03	17 771 185 260,72
Impôts	5 914 428,00	601 638 890,09
Autres dettes	6 286 769 519,00	10 422 833 361,96
Trésorerie Passif	0,00	29 408 674,01
TOTAL III	**23 070 240 207,03**	**28 825 066 186,78**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**82 466 330 264,88**	**88 793 121 055,56**

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F ***000123036319739 05282***

Désignation de l'entreprise
SIDER EL HADJAR
Activité ***SIDERURGIE***
Adresse ***Complexe Sidérurgique d'El-Hadjar***

Exercice clos : ***31/12/2018***

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		2018 N DEBIT (en Dinars)	2018 N CREDIT (en Dinars)	2017 N-1 DEBIT (en Dinars)	2017 N-1 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			677 457 605		4 251 400
Production vendue	Produits fabriqués		44 395 043 552		13 192 521 267
	Prestations de services		104 387 412		73 327 352
	Vente de travaux				
Produits annexes			5 484 405		2 558 113
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			**45 182 372 974**		**13 272 658 132**
Production stockée ou déstockée			3 131 034 957		9 071 142 216
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			**48 313 407 931**		**22 343 800 349**
Achats de marchandises vendues		585 165 509		3 260 386	
Matières premières		34 318 694 800		16 438 451 493	
Autres approvisionnements		7 253 888 855		4 040 077 908	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	556 487 335		344 807 902	
	Entretien, réparations et maintenance	694 953 620		307 740 440	
	Primes d'assurances	459 846 873		461 780 523	
	Personnel extérieur à l'entreprise	1 426 418 587		1 134 454 260	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	116 503 617		86 633 253	
	Publicité	2 185 361		5 322 343	
	Déplacements, missions et réceptions	71 749 897		58 887 738	
Autres services		2 122 023 105		962 490 300	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**47 607 917 559**		**23 843 906 545**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		**0**	**705 490 372**	**1 500 106 196**	**0**
Charges de personnel		6 500 032 112		5 022 379 007	
Impôts et taxes et versements assimilés		482 330 530		208 148 491	
IV-Excédent brut d'exploitation		**6 276 872 270**		**6 730 633 694**	

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F *000123036319739 05282*

Désignation de l'entrepri
SIDER EL HADJAR
Activité *SIDERURGIE*
Adress *Complexe Sidérurgique d'El-Hadja*

Exercice clos : *31/12/2018*

2018 **2017**

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		5 899 754 992,00		77 343 662,93
Autres charges opérationnelles	1 470 657 724,47		225 552 750,76	
Dotations aux amortissements	2 021 252 664,00		1 286 081 626,43	
Provision	2 068 087 961,25			108 335 293,16
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	**5 937 115 627,84**	**0,00**	**8 056 589 114,65**	**0,00**
Produits financiers		1 633 491 476,33		696 467 466,81
Charges financières	385 205 482,39		2 121 611 514,22	
VI-Résultat financier	**0,00**	**1 248 285 993,94**	**1 425 144 047,41**	**0,00**
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	**4 688 829 633,90**	**0,00**	**9 481 733 162,06**	**0,00**
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE LOEXERCICE	**4 688 829 633,90**	**0,00**	**9 481 733 162,06**	**0,00**

BILAN FONCTIONNEL DE L'ENTREPRISE SIDER EL HADJAR AU 31/12/2019

ACTIF	MONTANTS	
ACTIFS STABLES	**183 118 253 529,54**	**183 118 253 529,54**
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	418 708 884,24	
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	182 434 076 139,42	
IMMOBILISATIONS FINANCIERES	265 468 505,88	
CHARGES A REPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES	-	
ACTIF CIRCULANT	**43 586 100 106,60**	**43 586 100 106,60**
ACTIF CIRCULANT D'EXPLOITATION	**40 220 404 478,28**	
STOCKS	29 557 395 071,03	68%
AVANCES ET ACOMPTES VERSES	-	
CREANCES CLIENTS	2 914 009 703,72	7%
AUTRES CREANCES	1 591 435 256,49	4%
CHARGES CONSTATEES D'AVANCE	-	
IMPOTS ET ASSIMILES	6 157 564 447,04	14%
ACTIF CIRCULANT HORS EXPLOITATION	**-**	
VALEUR MOBILIERES DE PLACEMENT	-	
AUTRES CREANCES HORS EXPLOITATION	**-**	
CHARGES CONSTATEES D'AVANCE HORS EXPLOITATION	**-**	
TRESORERIE ACTIVE	**3 365 695 628,32**	
DISPONIBILITE	3 365 695 628,32	8%
TOTAL GENERAL	**226 704 353 636,14**	

BILAN FONCTIONNEL DE L'ENTREPRISE SIDER EL HADJAR AU 31/12/2019

PASSIF	MONTANTS	
RESSOURCES STABLES	**199 746 961 722,18**	
CAPITAUX PROPRES	39 048 198 541,56	20%
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	3 584 569 796,91	2%
AMORTISSEMENTS ET DEPRICIATIONS DE L'ACTIF	48 010 341 766,81	24%
DETTES FINANCIERES	109 103 851 616,90	55%
PASSIF CIRCULANT	**26 957 391 913,96**	
DETTES D'EXPLOITATION	**26 957 391 913,96**	
AVANCES ET ACOMPTES RECUS	-	
DETTES FOURNISSEURS	19 876 969 894,26	
DETTES SOCIALES ET FISCALES SAUF DS	95 364 583,22	
AUTRES DETTES D'EXPLOITATION	6 985 057 436,48	
PRODUITS CONSTATEES D'AVANCE D'EXPLOITATION	-	
DETTES HORS EXPLOITATION	**-**	
DETTES SUR FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS	-	
DETTES D'IMPOTS SUR LES SOCIETES	**-**	
AUTRES DETTES HORS EXPLOITATION	-	
PRODUITS CONSTATEES D'AVANCE HORS EXPLOITATION		
TRESORERIE PASSIVE	-	
DECOUVERTS BANCAIRES	-	
TOTAL GENERAL	**226 704 353 636,14**	

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 000123036739 05392

Désignation de l'entreprise	
SIDER EL HADJAR	
Activité	***SIDERURGIE***
Adresse	***Complexe Sidérurgique d'El-Hadjar***

Exercice clos : ***31/12/2019***

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N
	2019
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes	**33 258 260 807**
I-Production de l'exercice	**33 258 260 807**
II-Consommations de l'exercice	**324 590 984 76,17**
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	**799 162 331**
Charges de personnel	7 876 818 619,80
Impôts et taxes et versements assimilés	412 639 973,62
IV-Excédent brut d'exploitation	**-7 490 296 262,64**
Autres produits opérationnels	970 670 700,82
Autres charges opérationnelles	5 078 812 563,29
Dotations aux amortissements	
Provision	
Pertes de valeur	
Reprise sur pertes de valeur et prouvisions	
V-Résultat opérationnel	**-13 268 995 337,63**
Produits financiers	132 268 995 337,63
Charges financieres	11 23 187 24,51
VI-Résultat financier	**20 417 301, 44**
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	**-13 248 578 036,19**
Eléments extraordinaires (produits) (*)	
Eléments extraordinaires (Charges) (*)	
VIII-Résultat extraordinaire	**0,00**
Impôts exigibles sur résultats	
Impôts différés (variations) sur résultats	
IX - RESULTAT NET DE LOEXERCICE	**-13 248 578 036,19**

الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 قالمة

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION

قسم علوم التسيير

Ref : ..... D.G/F.S.E.C.S.G/UG/20.....

الرقم: ..... ق.ع.ت.ك.ع.إ.ت ع.ت.ج ق إ/ 20

Guelma le : .....

قالمة في : 17 / 02 / 2020

إلى السيد: حديق المولود السعيد

المدير العام لشركة الحجار

الموضـــوع : ف/ي إجراء زيارة ميدانية أو تربـص

نحـن رئيـس قسـم علـوم التسيير نشهـد بـان:

الطالـب(ة): مسوني محمد خميسة

الطالـب(ة): ابن حنيني عنتر

مسجل(ة) بقسم علوم التسيير سنة (أولى)/(ثانية) ماستر .فرع : (علوم التسيير)/(علوم مالية)

تخصص : مالية مؤسسة في حاجة لأجراء زيارة ميدانية أو تربص بمؤسستكم .

موضوع الزيارة: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

لـذا نرجـو من سيادتكـم الموافقـة لتحقيـق هـذه الغايـة.

ولكـم منـا فائـق التقديـر و الاحتـرام

ATTAB Rachid
Directeur d'Audit Interne
SIDER EL HADJAR

ع/ رئيـس القسـم

مساعد رئيس القسم المكلف بما بعد التدرج والبحث العلمي

الدكتور

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف

داودي خروله

SIDER EL HADJAR
Service Formation
BP 1055 ANNABA

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

TAIBI Ahmed

الملخص:

أصبح التدقيق من الوظائف الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة بصفة عامة والإدارة بصفة خاصة كمصدر لرصد وتدقيق البيانات المالية المختلفة من أجل تحقيق أهدافها، وبالتالي يمكن القول أن الدراسة التي بين أيدينا تهدف إلى معرفة دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة صناعة الحديد والصلب "سيدار الحجار".

حيث تضمنت دراستنا كيفية تحليل الميزانية عن طريق النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي من أجل إعداد تقرير عن الوضعية المالية، ومن أهم نتائج الدراسة أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين ورفع الأداء المالي في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق المحاسبي، الأداء المالي، تقييم الأداء المالي.

Résumé

L'audit est devenu l'une des fonctions essentielles sur lesquelles l'organisation en général et la direction en particulier s'appuient comme source de surveillance et d'audit de divers états financiers, afin d'atteindre ses objectifs, et on peut donc dire que l'étude entre nos mains vise à connaître le rôle de l'audit comptable dans l'amélioration de la performance financière de la Société de l'industrie sidérurgique «Sidar Al-Hajjar».

Notre étude comprenait la vérification des états financiers à l'aide de ratios financiers et d'indicateurs d'équilibre financier pour préparer un état financier, et l'un des résultats les plus importants de l'étude a été que la vérification contribue à améliorer et à améliorer le rendement financier de l'organisation.

Mots clés: audit, audit comptable, performance financière, évaluation de la performance financière.