جامعة أحمد دراية أدرار – الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
شعبة علوم التسيير
التخصص تدقيق ومراقبة التسيير
الموضوع:

عملية التدقيق ودورها في تفعيل الأداء المالي في المؤسسة
(دراسة ميدانية)

إعداد الطالبتين:
- فتيحة صادي
- مريم سعداوي

إشراف الأستاذ
د. فودو محمد

لجنة المناقشة:

د. مسعودي محمد	رئيساً	جامعة أدرار
د. فودو محمد	مشرفاً	جامعة أدرار
أ. بلوافي عبد المالك	مناقشاً	جامعة أدرار

الموسم الجامعي: 2016- 2017

الموضوع:

عملية التدقيق ودورها في تفعيل الأداء المالي في المؤسسة

(دراسة ميدانية)

شكر وتقدير

بداية نحمد الله عز وجل الذي منحنا القوة والصبر،ووفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع .

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف :"الدكتور **فودو محمد** "لقبوله الإشراف على هذا البحث ،والإرشادات والنصائح القيمة التي قدمها لنا والتي أفادتنا كثير في بحثنا هذا .

كما أشكر أستاذنا الكريم"**باحمو سمير** "و "الدكتور **ساوس الشيخ** "على ما قدموه لنا من مساعدة واشكر كل أساتذتنا الكرام من الطور الابتدائي إلى الجامعي ،خاصة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى موظفين مؤسسة سونلغاز لولاية ادرار ،وخاصة رئيس مصلحة المحاسبة والمالية السيد "**بختي عبد الصمد** " على المعلومات القيمة وحسن المعاملة التي تلقيناها من طرفهم فترة التربص.

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد ،ولو بالكلمة الطيبة في انجاز هذا العمل والحمد الله .

الإهداء

DESIGN-WAREZ.RU

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل:"**وخفض جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا**".

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها ويعجز القلم عن كتابة إي شيء عنها وفي صلاتها كم أكثرت من الدعوات والتي كانت سندا في حياتي وغمرتني بعطفها إلى التي تحمل كل كلمة نطق بها اللسان ووضعت تحت قدميها الجنان كانت الملاذ والمأوى سر السعادة والنجوى ،نبع الحنان ومبعث الأمان إليك **أمي الغالية** أدام الله عليك الصحة والعافية ورعاك.

إلى أعظم رجل في الكون إلى من تواضع في الأرض حمدا الله بكرة وأصيلا إلى من باع راحة شبابه ليشق لي الطريق وأشعل سنين عمره ليضيئها لي ،إلى من تعب من أجلي وأعانني على نكبات الزمن وظل يكافح من أجل مستقبلي إلى من أطفأ ظلمة جهلي وأشعل مصباح عقلي إلى من كان سببا في نجاحي وعلمني أن الحياة تحدي ،إلى من حصد إلي الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى من بذل النفس والنفيس من أجل إسعادي و كلت أنامله ليقدم لنا لحظة السعادة إلى من أعتبره قدوتي في الحياة إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إليك **أبي الغالي**.

حفظهما الله وأطال في

الى من كانوا سند حياتي وقوتي آخوني :"يوسف ، سفيان، فيصل "

إلى من اسمهم غالي وصورتهم لاتفارق خيالي إلى أعز هدية أهداني إياهم الرحمان الى منبع الحنان

إلى من عشت براءة طفولتي معهم فلم أتصور الدنيا بعيدا عنهم ،إليكم ياشعاع أملي في الحياة إخوتي،كريمة،هاجر واخص بالذكر أختي نسرين .

إلى كل عائلة "صادي، بوكة " أين ما حلت وأين ما وجدت

إلى أعز إنسان في الوجود و قدوتي في الحياة إلى روح جدتي و جداي رحمة الله عليهم ،و جدتي أطال الله في عمرها.

الى/ كل من جرى حبه في كيان مجرى الدم من" أعمامي،أخوالي ،خالتي ،عماتي". **الى زميلتي التي شركتني عناء هذا العمل "مريم سعداوي " وعائلتها** .

الى/كل من جمعتني بهم أواصل الصداقة والدراسة صديقاتي وحبيباتي **الى وداد ،خديجة ،وامينة وجميلة ،وسيلة ،سمية ،وسيلة ..الخ وزملاتي في المشوار الدراسي** .

إلى كل من عرفني وأحبني و ساندني.. .. .. .. بكل إخلاص ووفاء.

فتيحة

إهداء

إلى من أنار لي درب العلم المعرفة وحرصا علي منذ الصغر واجتهدا في تربيتي والاعتناء بي **والدايا الحبيبان** القريبان إلى قلبي أرجو لكما دوام الصحة والعافية.

إلى من ترعرعت معهم و نما غصني بينهم **إخوتي وأخواتي**.

إلى دفئ البيت و سعادته أولاد إخوتي: "**جهيدة، شافية، هبة**".

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو بقدر بسيط من المعرفة، أساتذتي الكرام.

إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من البداية إلى اليوم وخاصة زميلتي في هذا العمل "**صادي فتيحة**"

إلى كل أعمامي وزوجاتهم وأبنائهم كل باسمه

من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم صديقاتي

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، إلى كل من صلى على خير البرية محمد عليه الصلاة والسلام

مريم

البيان	الصفحة

فهرس الموضوعات

الشكر وتقدير	
الإهداء	
الفهرس	I.
قائمة الجداول والأشكال	II.
مقدمة	أ- د
الفصل الأول:مدخل الى التدقيق	
تمهيد:	06
المبحث الأول: ماهية التدقيق	07
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن تطور التدقيق	07
المطلب الثاني: مفاهيم حول التدقيق	09
المطلب الثالث: أنواع وأهمية التدقيق	10
المبحث الثاني: خصائص التدقيق	15
المطلب الأول: أهداف العامة للتدقيق	15
المطلب الثاني: معايير التدقيق	15
المطلب الثالث: فرضيات التدقيق	16
المطلب الرابع: المدقق	20
خلاصة الفصل:	24
الفصل الثاني : دور التدقيق في فعالية الأداء المالي في المؤسسة	25
تمهيد:	26
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء المالي في المؤسسة	27
المطلب الأول: مفهوم الأداء ،والأداء المالي	27
المطلب الثاني: معايير مجالات الأداء وقياسه.	28
المطلب الثالث: العوامل المؤثر في الأداء المالي	30
المبحث الثاني: تقييم الأداء في المؤسسة	33
المطلب الأول: مفهوم تقييم وتقييم الأداء	33
المطلب الثاني: أهمية وأهداف عملية تقييم الأداء	34
المطلب الثالث: أسس ومراحل عملية تقييم الأداء	36
المبحث الثالث :المقاييس كأدوات تدقيقية لتقييم فعالية الأداء	38

فهرس الموضوعات

المطلب الأول:تقييم الأداء بواسطة التحليل المالي	38
المطلب الثاني :تقييم الأداء بواسطة بطاقة الأداء المتوازن	44
خلاصة الفصل:	49
الفصل الثالث : دراسة تطبيقية	50
تمهيد:	51
المبحث الأول: التعريف بمؤسسة سونلغاز بأدرار	52
المطلب الأول: تعريف سونلغاز والتطور التاريخي لمؤسسة	52
المطلب الثاني : يتضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة	54
المطلب الثالث : يتضمن تقديم المديرية الجهوية للتوزيع ادرار	59
المبحث الثاني :عرض الاستبيان	64
المطلب الأول :صدق وثبات أداة الدراسة	64
المطلب الثاني :عرض الاستبيان	66
المطلب الثالث :اختبار اعتدالية متغيرات الدراسة	68
المبحث الثالث :نتائج الدراسة والمناقشة	69
المطلب الأول:نموذج الدراسة	70
المطلب الثاني :تقييم نموذج القياس	70
المطلب الثالث :تقييم النموذج الهيكلي	74
خلاصة الفصل	76
خاتمة	78
قائمة المراجع	81
ملاحق	

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الإشكال:

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	شكل العوامل المؤثرة في الأداء المالي	31
02	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	55
03	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع	58
04	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوي لأدرار	60
05	المؤهل العلمي	67
06	عداد سنوات العمل	68
07	النموذج البنائي للدراسة	70
08	النموذج البنائي النهائي للدراسة	71
09	النموذج البنائي النهائي للدراسة	74

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق	08
02	مكونات بطاقة الأداء	46
03	محاور بطاقة الأداء المتوازن	47
04	صدق الاتساق الداخلي لمحور التدقيق	64
05	صدق الاتساق الداخلي لمحور الأداء المالي	65
06	قيم معامل إلفا كرونباخ لمحاور الدراسة	65
07	وصف المتغيرات العامة لعينة الدراسة	66
08	اختبار التوزيع الطبيعي	68
09	الصلاحية المترابطة لمشاهدات متغيرات نموذج القياس	72
10	قيم ضعيفة لمتغير الأداء المالي	73
11	جدول الصدق و الثبات لمتغيرات البنائي	73
12	جدول معيار Fornell–Larker	74
13	جدول نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر	74

مقدمة

توطئة :

شهد العالم في الآونة الأخيرة عدة تحولات سياسية واجتماعية واقتصادية وكان لها أثر كبير على الحياة الاقتصادية ،ونظرا للتطور الكبير الذي عرفوه المحيط الاقتصادي وتوسيع الأنشطة وازدياد حجم المنشآت أصبحت تسعى المؤسسات الاقتصادية لاتخاذ موقع هامة في السوق وذلك لتحسين أدائها ووضعيتها التنافسية حيث تعمل المؤسسة على تحقيق العديد من الأهداف بكفاءة وفعالية وهذا يتطلب معرفة جيدة ودقيقة لي المتغيرات الخارجية والداخلية وذلك من أجل التنبؤ بالمتغيرات المستقبلية .

ومن أهم هذه المتغيرات الحاصلة نجد الأداء المالي وتحدد كيفية قياسه ،ونظرا لكل هذه الظروف أصبح تحسين الأداء في المؤسسات أمرا ضروريا المساعدة المنشأة على استغلال مواردها بأقل تكلفة وجهد مع المحافظة على مركزها وقوة إدارتها؛

ومن هنا تأتي الحاجة الى التدقيق وذلك من أجل تزويد المؤسسة بمعلومات ذات مصداقية وتكون دقيقة أصبح لتدقيق أهمية كبيرة فهو يساعدها على سير العمل والوصول الى تحقيق أهدافها والتي تتضح لنا في تعظيم الربحية وضمان استمرارية ومساعدة على اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة .

1. الإشكالية البحث:

على ضوء ماتقدم يمكن لنا تحديد إشكالية الموضوع كالتالي :

كيف يمكن لتدقيق ان يساهم في تحقيق فعالية الأداء المالي في المؤسسة ؟

2.الأسئلة الفرعية

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم وضع الأسئلة الفرعية التالية :

1-مالمقصود بالتدقيق وماهي أنواعه وأهميته في المؤسسة ،وخصائصها وأهدافه وفروضه ؟

2-مالمقصود بأساليب التحليل المالي وبطاقة الأداء المتوازن؟

3-كيف تتم عملية تقييم الأداء في المؤسسة ؟

4-فيما تتمثل أهم المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء المالي ؟

3.الفرضيات :

بغية الإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة بعض الفرضيات وهي كالتالي :

أ-يقدم التدقيق باعتباره نشاطا موضوعيا مستقلا تأكيدات وخدمات استشارية للجهات الخاضعة له .

ب-تتعدد تعاريف عملية تقييم الأداء المالي وتهدف الى التحقق من حسن استخدام مواردها وذلك من خلال المقارنة بين الأهداف المحققة والاهداف المخطط لها ؛

ج-التدقيق والأداء المالي يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة وكذلك التأكد من الاستخدام المفرط لمواردها المتاحة؛

د-هناك أثر كبير لعملية لتدقيق على الأداء المالي.

4.أهداف البحث:

يسعى هذا البحث الى تحقيق مجموعة من أهداف نذكر منها :

-تعريف عملية التدقيق وأنواعه وخصائصه وكيفية تطبيقه في المؤسسة .

-التعريف بنظم تقييم الأداء المالي وأهميتها في مؤسسة سونلغاز؛

- معرفة كيف يساهم التدقيق في تحسين الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز معرفة مدى امتلاك مؤسسة سونلغاز الأساليب المناسبة في الأداء المالي التي تؤهلها للقيام بواجباتها؛

- التعرف على أهم المشاكل المتعلقة بتطبيق مهنة التدقيق في المؤسسة.

5.أسباب اختيار الموضوع :

هناك أسباب عديدة نذكر منها :

-توافق الموضوع مع التخصص المدروس .

- أهمية الموضوع كون التدقيق من أهم الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة ،

-الوصول الى أهداف التي تم ذكرها سابقا ؛

-التطلع لأهمية التدقيق ومدى قدرته على تحسين فعالية الأداء المالي داخل المؤسسات .

- محاولة التعمق في دراسة التدقيق وتأثيره على الأداء المالي في المؤسسات.

6.أهمية الدراسة :

-إبراز الجانب المهم في تحقيق الأهداف والمعرفة الصحيحة لوضع المؤسسة من خلال ترجمة المعلومات المقدمة في استبيان وبالتالي تعرف على المؤسسة واكتشاف نقاط الضعف من أجل تسهل عملية اتخاذ القرار؛

7.حدود الدراسة :

-حدود الدراسة كان فقط على مستوى مؤسسة سونلغاز بولاية ادرار في فترة زمنية من 02 فيفري إلى 15 فيفري2017 م .

8.أهم الدراسات السابقة :

من بين الدراسات التي عالجت الموضوع نذكر مايلي :

-يوسف سعادة،دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ،مذكرة ماستر ،العلوم المحاسبية،دفعة 2010/2009،جامعة قصدي مرباح ورقلة ،وتمثلت الإشكالية المطروحة من طرف الباحث للقيام بهذه الدراسة في السؤال التالي :الى أي مدى يمكن أن يساهم المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وللإجابة عن هذه الإشكالية تناول الباحث واقع شركة ليند غاز الجزائر وتطرق أيضا إلى الأداء في المؤسسة الاقتصادية وكذلك الى أنواع الأداء وكيفية تحسينه وتعرض الى نظام تقييم

الأداء وأهم المؤشرات والنسب المالية المستعملة لتقييم الأداء وتطرقا الباحث أيضا الى التدقيق في المؤسسات الاقتصادية،

من خلال هذه الدراسة نجد ان الباحث ركز على الجانب المالي للمؤسسة أكثر من غيرها من الجوانب حيث نجد أن هذه الأخيرة تعتبر الأساس لتحقيق أهداف الأداء المالي .

-حفصي رشيد،تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة بورصة الجزائرية ،مذكرة شهادة الماجستير ،علوم التسيير،تخصص مالية الأسواق دفعة 2010-2011 جامعة قاصدي مرباح ورقلة تمثلت الإشكالية المطروحة الباحث للقيام بهذه الدراسة من السؤال التالي : ماهو أثر بورصة الجزائر على الأداء المالي للشركات المسعرة فيها ؟ وللإجابة على هذه الإشكالية تناول الباحث مدى وجود أثر لتسعير الشركة في البورصة على سلوكها وأداها الماليين بهدف الكشف عن هذا الأثر وعن مدى وجود تجانس بين هذه الشركات المصغرة ،وقاما الباحث بإجراء تحليل إحصائي متعدد الأبعاد خلال الفترة سابقة الذكر وذلك باستعمال أسلوب التحليل إلى مركبات أساسية .

9.مناهج البحث المستعملة:

قصد الإجابة على إشكاليتنا والإلمام بمختلف جوانب الموضوع وتحليل إبعاده اتبعنا المنهج الوصفي والتحليلي الموافق للدراسة النظرية ،أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم إتباع منهج التحليلي الذي يمكننا من جمع معلومات عن تطبيق عملية التدقيق وتقييم الأداء المالي.

10.صعوبات الدراسة

من أهم الصعوبات التي اعترضتنا خلال هذه فترة الدراسة مايلي :

1-صعوبة الحصول على معلومات والمعطيات المتعلقة بالجانب التطبيقي من طرف المؤسسة .

2-قلة المراجع من الكتب التي تناولت هذا الموضوع خاصة تقييم الأداء المالي وبالتالي اعتمدنا على الأطروحات والملتقيات بالإضافة الى مراجع الكترونية .

11.تقسيمات العمل:

حتى نتمكن من الإلمام بالموضوع والإحاطة بكل جوانبه تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول تحتوي الفصول على ثلاثة مباحث والفصل الثالث فهو يحتوي على مبحثين ،الفصل الأول :تناول هذا الفصل الجانب النظري مدخل الى التدقيق حيث تطرقنا فيه الى ماهية التدقيق حيث قمنا بتقسيم الى مبحثين المبحث الأول يتطرق الى ثلاثة مطالب الأول مفهوم التدقيق ولمحة تاريخية وتطور وأسباب الحاجة الى التدقيق والمطلب الثاني أنواع وأهمية التدقيق ،أما المبحث الثاني يحتوي على خصائص والأسس وتطرقنا في المطلب الأول الى أهداف العامة للمراجعة والمطلب الثاني تضمنا معايير التدقيق وفي المطلب الثالث فيه فرضيات التدقيق والمطلب الرابع فيه المدقق تأهيله -حقوقه -واجباته -ومسؤوليات .

الفصل الثاني :يتمحور هذا الفصل حول دور التدقيق في فعالية الأداء المالي المؤسسة حيث قسمنا الى ثلاثة مباحث حيث يتكلم هذا المبحث حول مفاهيم عامة حول الأداء المالي في المؤسسة ويتمحور المطلب الأول حول تعريف الأداء والأداء المالي والمطلب الثاني تطرقنا فيه الى معايير ومجالات الأداء والمطلب الثالث تناولنا فيه العوامل المؤثر على الأداء أما المبحث الثاني والذي جاء بعنوان تقييم الأداء المالي في المؤسسة وتطرقنا في المطلب الأول الى مفهوم تقييم الأداء والمطلب الثاني تحدثنا على أهمية الأداء وأهداف عملية تقييم الأداء أسس ومراحل عملية تقييم الأداء ،أما المبحث الثالث فيتمحور حول مقاييس المالية كأدوات تدقيقية لتقييم فعالية الأداء فهو يحتوي على مطلبين تقييم الأداء بواسطة التحليل المالي وذلك باستخدام مجموعة من المؤشرات أما المطلب الثاني خصص لنموذج بطاقة الأداء المتوازن .

الفصل الثالث :وهو الجانب التطبيقي للبحث:"دراسة تطبيقية " تم قسيمه الى ثلاثة مباحث يحتوي المبحث الأول على تعريف مؤسسة سونلغاز ادرار وهو ينقسم الى ثلاثة مطالب تطرقنا في الأول الى تعريف سونلغاز والتطور التاريخي للشركة والمطلب الثاني يتضمن الهيكل التنظيمي لشركة والمطلب الثالث يتضمن تقديم المديرية الجهوية للتوزيع ادرار .أما المبحث الثاني" عرض الاستبيان بواسطةspss20"سوف نتطرق في المطلب الأول الى صدق وثبات أداة الدراسة والمطلب الثاني نحاول عرض الاستبيان بينما المطلب الثالث سنقوم باختبار اعتدالية متغيرات الدراسة أما المبحث الثالث :نتائج الدراسة والمناقشة "دراسة اختبار اثر التدقيق على الأداء المالي بواسطة الحزمة الإحصائية SmartPLS3" وهو ينقسم الى ثلاثة مطالب تطرقنا في المطلب الأول الى نموذج الدراسة إما المطلب الثاني وهو تقييم نموذج القياس وجاء المطلب الثالث بعنوان تقييم النموذج الهيكلي

الفصل الأول:

مدخل إلى التدقيق

مقدمة الفصل:

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنفيذها وتنظيمها، ويظهر هذا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة، وهنا لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها وتسييرها ومراقبتها للأعمال التي تقوم بها، ومن هنا أصبح من الضروري ظهور طرف آخر محايد كواسطة بين المسير والمالك، وتقديم نصائح وإعطاء رائي فني محايد وتصحيح الأخطاء والتلاعبات والغش من خلال تقديم تقرير صادقة لمنحها لمختلف مستخدمي القوائم المالية ، من هنا ظهرت لنا أهمية مهنة التدقيق التي آخذت حيز أكبر من الاهتمام في وقتنا هذا، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات وتزايدت الحاجة إليها كان لابد من إطار نظري يحكمها فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والأكاديمية جملة من المفاهيم والهداف والمعايير لدراسة أكثر تفصيلاً، وانطلاقاً مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق وقسمناه إلى مبحثين:

-المبحث الأول والذي كان بعنوان " ماهية التدقيق "فسنتناول فيه مفهوم و لمحة تاريخية وتطور تدقيق، وأنواع التدقيق وسنبين أهميته؛

-أما المبحث الثاني والذي جاء بعنوان "خصائص التدقيق "فسنتطرق فيها إلى أهداف العامة للتدقيق والمعايير المتعارف عليها وفرضيات التدقيق وحقوق ووجبات ومسؤوليات المدقق.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

إن ظهور التدقيق وتطورها وأصولها إلى ما هي عليه في الوقت الحالي كان أمر ضروريا، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقيداتها وتفرعها الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم ماهية التدقيق ثم التطرق في المطلب الأول التطور التاريخي وأسباب الحاجة إلى التدقيق أما في المطلب الثاني مفاهيم وتعريف التدقيق وبالنسبة للمطلب الثالث أنواع التدقيق وأهميته.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن تطور التدقيق

المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية تبسيط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع ولاحتفاظ بالمواد في المخزونان نيابة عنهم، فعلى حسب الدكتور خالد أمين (علم تدقيق الحسابات "من الناحية النظرية") فإن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل والتلاعبات والأخطاء ، وبالتالي صحتها. التدقيق "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE" ومعناها يستمع.

أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة الجدول رقم (ا-01)، من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية ولاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهادتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص ، لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للتدقيق .[1]

[1] طواهر محمد التهامي ، د صديقي مسعود ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2،سنة 2003،ص6ص7.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للتدقيق

المرحلة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000قبل إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال ، حماية الأموال .
من 1700 إلى 1850	الحكومة ، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ، ومعاقبة فاعلية ، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش تأكيد مصداقية الميزانية .
من 1900 إلى 1940	الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية .
من 1970إلى 1990	الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1990	الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش .

المصدر : طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، **مرجع سابق ص 80.**

المطلب الثاني : مفاهيم حول التدقيق

تعددت تعاريف التدقيق المحاسبي وهذا حسب وجهات النظر المختلفة أما من أهمها:

تعريف الأول التدقيق: Mening of auditing

كلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة Audir والتي تعني Tohear يستمع. حيث انه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك)عندما يشك في وجود خيانة يعني شخص للتحقيق من الحسابات.

تعريف الثاني التدقيق: هو فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقيق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.[1]

4-**تعريف الثالث التدقيق:** فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم و السجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة و أن يقوم بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره.[2]

5-**تعريف الرابع التدقيق:** هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا منظما، يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[3]

6-**تعريف الخامس التدقيق:**تقوم المحاسبة بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث و لا نشطة الاقتصادية لتنظيمات الأعمال ،وتوصيل النتائج لأصحاب المصالح في هذه التنظيمات مثل المستثمرين أو حملة الأسهم الدائنين، الحكومة ، اتحادات العمال.[4]

7-**تعريف السادس التدقيق:**هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقادي محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية .[5]

---

[1] يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات** ، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر ، عمان ، سنة 2000،ص8.

[2] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2006م-1426هـ،عمان ص10.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**طبعة الأولى،دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص13.

[4] محمد الفيومي، **اصول المراجعة** ، طبعة الأولى ، دار الجامعي الحديث الأزرايطية ، إسكندرية ، سنة ، 1991، ص10.

[5] ليأس قلاب ذبيح ، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير علوم التسيير ، سنة 2010-2011 ، ص45.

8-**جاء تعريف جمعية المحاسبية الأمريكية للتدقيق كما يلي:** "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق". [1]

المطلب الثالث: أنواع وأهمية التدقيق

الفرع الأول: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة. وبوجه الإجمال، يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

أولا:من حيث نطاق عملية التدقيق

أ-تدقيق كامل؛

ب-تدقيق جزئي.

ثانيا:من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

أ-تدقيق نهائي؛

ب-تدقيق مستمر.

ثالثا:من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

أ-تدقيق داخلي؛

ب-تدقيق خارجي.

رابعا:من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق

أ-تدقيق إلزامي؛

ب-تدقيق اختياري.

خامسا:من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ

أ-تدقيق عادي؛

ب- تدقيق لغرض معين.

1: التدقيق من حيث النطاق عملية التدقيق scope of Audit

أ-**التدقيق الكامل:** هو التدقيق الذي يتم وفقا للأصول الفنية والذي ينتهي فيه المدقق برأي في القوائم المالية التي أعدتها إدارة المنشأة. وتقرير المدقق هو الوسيلة التي يعبر المدقق من خلالها عن رأيه أو إن دعت الظروف يمتنع عن إبداء الرأي مع ذكر أسباب هذا الامتناع؛

[1] محمد أمين ما زون، **التدقيق المحاسبي منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير علوم التجارية ، سنة 2010-2011،ص4.

ب–التدقيق الجزئي: قد يكون عملية التدقيق جزئية بأن تقتصر واحد أو عدة عناصر من القوائم المالية مثل: النقدية أو المبيعات. وفي هذه الحالة لا يدلي التدقيق بتقرير عن رأيه في القوائم المالية وإنما يقتصر تقريره على العمل الذي قام به. [1]

2: التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق Timing of Audit

أ–التدقيق النهائي: ويكلف المدقق بالقيام يمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قدا قفلت مسبقا، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق على أنه يعاب عليه:

–فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛

–استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده ؛

–إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق والعميل، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العملية لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة و القرائن اللازمة.

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا ، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية ؛

ب–التدقيق المستمر: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها ، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية .

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي. ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

–وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل ، ومن التدقيق بشكل أوفي؛

–سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام ؛

–تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق ومن أثر نفسي على موظفي المشروع ؛

ولكن بالرغم من هذه المز يا ، يعاب على المدقق المستمر ما يلي :

[1] مصطفى عيسى خضير ، **المراجعة المعايير المفاهيم والإجراءات** ، طبعة2 ، مطابع جامعة الملك سعود، سعودية، سنة 1991م ، ص15.

احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها ، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس ، اعتماد على أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات ؛

-تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة و الأخرى عند زيارة المدقق التدقيق ما يكون قد اثبت بالدفاتر والسجلات ، ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات التي يزور فيها المنشأة ؛

-احتمال نشوء صلات تعارف وصدقة بين المدقق وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما يسبب حرجا للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المشروع ، أو عند كتابته للتقرير .[1]

3: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق St off of Audit

أ-**التدقيق الداخلي:** ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدقق تابعين للمنشأة، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

ب-التدقيق الخارجي: وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعينة. ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع .ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل Indepent Audi يجب أن ليتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل لما سبق وظهر من أوجه الاختلاف بين النوعين وأهمها انعدام الحياد في التدقيق الداخلي لأن المدقق الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة يخدم أهدافها ، بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في التدقيق الخارجي حيث المدقق هنا وكيل بأجر عن جمهرة المساهمين أو أصحاب المشروع.

4: التدقيق من حيث الإلزام :Degree of compulsion

1-التدقيق الإلزامي: وهو ذلك الذي نص القانون على وجوب القيام به ، فقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22)لسنة 1998 على وجوب تدقيق حسابات الشركات المساهمة، فأصبح إلزاميا ، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين .

ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق لقانونيStatutary Audit ولا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقا كاملا.

2-**التدقيق الاختياري:** وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به. وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن من العادية،و التوصية البسيطة، والمحاصة) في الأردن وقد يكون لذلك كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم التدقيق الحسابات** ، الطبعة الخامسة ، دار وائل للنشر ، عمان ، سنة 2010، ص 27ص28ص29ص30.

وقد كان التدقيق أول الأمر اختياريا، وانقضت فترة طويلة حتى أصبح إلزاما قانونيا حين تولد في أذهان القائمين على السهر على اقتصاد البلاد ضرورة احترام توفير عنصر التدقيق الحسابي الخارجي المحايد ، وتضمين عقود الشركات النظامية الأحكام الخاصة لهذه الناحية . [1]

5: التدقيق من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ

أ-تدقيق شامل: يقصد به التدقيق الذي يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية. ويجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي. إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مدقق الحسابات.

ب-تدقيق إختباري: هو التدقيق الذي يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص له على مجتمع الدراسة .وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة .وإذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية . [2]

1-**أهمية التدقيق** :ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المنشأة، وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.[3]

ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم و قراراتهم، و يمكن وصف هذه القيمة بالرقابة و الثقة.

لذا قد يرى البعض أن يقسم سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

المجموعة الأولى: متعادلي المخاطرة:

وتضم هذه المجموعة كبار السن و الأشخاص الأكثر حرصا، و الذين يفضلون العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطرة المناسبة، مثل الحصول على عائد ثابت منخفض مقابل درجة مخاطرة منخفضة.

المجموعة الثانية: متجنبي المخاطرة:

و تضم هذه المجموعة المديرين و المستثمرين و رجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعدا لتحمل المخاطرة في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.

---

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص27-30.

[2] حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري ولإجراءات** ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة ، عمان ، سنة 2009،ص50. [2]

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن ، الطبعة الأولى 2000-1420، ص39.

المجموعة الثالثة: قاصدي المخاطرة

وتضم هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، و الذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات الربح و الخسارة.

و يرى أحد الباحثين أن مستخدمي المعلومات المهتمون بتقارير التدقيق هم من المجموعة الثانية، ويتطلب ذلك من المدقق دراسة سلوك مستخدمي المعلومات و ردود أفعالهم اتجاه تقارير التدقيق، و مدى تأثيرها عليهم.[1]

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العيد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة و خارجها و لا يعتبر غاية بحد ذاتها. حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة و من هذه الأطراف:

1. إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة؛

2. المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح و الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل؛

3. الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في كثير من الأغراض مثل الرقابة و التخطيط، فرض الضرائب، منح القروض و الدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات و النقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة و أي طرف آخر.

لقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في:

-يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة و كفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية و ذلك كدعم جزئي للقروض و حاملي الاسم للحصول على رأس المال؛

-يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات و يساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية و كفاءة؛

-يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة و الكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛

-يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.[2]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، الطبعة الثانية، 2008-1428، ص19.

المبحث الثاني: خصائص التدقيق

إن قيام التدقيق كعلم جعله يقوم على مجموعة من الخصائص والأسس التي تمثل الركيزة التي ينبغي الرجوع إليها عند القيام بعملية التدقيق، سنقوم بالتطرق من خلال هذا المبحث إلى أهداف ومعايير وفرضيات التدقيق ومسؤوليات المدقق ووجباتها وحقوقه .

المطلب الأول : أهداف العامة للتدقيق

1-**الوجود أو التحقيق** :تزعم الإدارة أن جميع حسابات الأصول ولأصول ولالتزامات وحقوق الملكية الظاهرة في الميزانية العمومية موجودة ، وان جميع الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر الظاهرة في قائمة الدخل قد تحققت خلال السنة التي تغطيها القوائم المالية ، فمثلا تزعم الإدارة أن عناصر المخزون السلعي موجودة وجودا ماديا وان حسابات الدائنين هي التزامات فعلية في تاريخ معين وان المبيعات والمصروفات التشغيلية تحققت فعلا خلال فترة معينة[1].

2-**الملكية و المديونيه :**

تزعم الإدارة أن الوحدة تمتلك الأصول وأنها مدينة بالالتزامات الظاهرة في الميزانية العمومية، فمثلا تدعي الإدارة أن الوحدة لها حق شرعي غير متنازع عليه في المخزون وان حسابات الدائنين مستحقة فعلا لأطراف أخرى.

3-**الشمولية أو الكمال:**

تزعم الإدارة أن القوائم المالية تشتمل على جميع الأصول ولالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمكاسب والخسائر فمثلا تزعم الإدارة أنه لا توجد أي عناصر غير مسجلة من المخزون أو الحسابات الدائنة وان جميع المبيعات والمصروفات التشغيلية التي تحققت ظاهرة في القوائم المالية.

4-التقييم أو التخصيص:

تزعم الإدارة أن الأصول ولالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة وهي تلك القيم التي تتحدد طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

المطلب الثاني: معايير التدقيق

وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام كما يلي :

أولا: معايير عامة أو شخصية:

وهى المتعلقة بالتكوين الذاتي للمراقب وتشمل :

1-يجب أن تتم عملية الفحص والتدقيق بواسطة شخص أو أشخاص يتوافر لديهم قدر كاف من التأهيل العلمي و العملي .[2]

2-يجب أن يكون لمراقب الحسابات وجهة نظر مستقلة ومحايدة في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق

[1] محمد الفيومي ، **أصول المراجعة** ، طبعة الأولى، المكتب الجامعة الحديث الأزراطة ، إسكندرية ، سنة 1998،ص89.

[2] محمود السيد الناغى ، **المراجعة إطار النظرية والممارسة** ، الناشر مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصوزة ، الطبعة الثانية،سنة 1992 م،ص37.

3-يجب أن يبذل المراقب العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية مهمته وخلال إعداد تقريره.[1]

ثانيا: معايير الفحص الميداني:تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية التدقيق. ومعايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للتدقيق تعتبر أكثر تحديدا. وتشتمل معايير العمل الميداني على ثلاثة معايير وهي:

1-أن يتم إعداد التخطيط الملائم لإتمام العمل، وأن يوزع توزيعا مناسبا علي المساعدين المؤهلين أن وجوا؛

2-يجب إتمام دراسة مناسبة للرقابة الداخلية الحالية وتقييمها كأساس لمدي الاعتماد عليها .وتحديد مدي التوسع في اختبارات التدقيق وإجراءاتها لإتمام الفحص؛

3-أن يتم الحصول علي الدليل الموضوعي الكافي من خلال الفحص والملاحظة والسؤال والمطابقة للوصول إلي أساس معقول للرأي المتعلق بالقوائم المالية تحت الفحص؛[2]

ثالثا: معايير إعداد التقرير:

1-**الرأي غير المختلط** :ويسمى بالتقرير النظيف حيث يبين ان القوائم المالية قدمت بشكل عادي ، بالإضافة إلى كون نتائج العمليات التدفقات النقدية هي وفقا لمبادئ المحاسبة ؛

2-**الرأي المقيد:** ويسمى بالتقرير التحفظي، أي أن الرأي مقيد باستثناء ويعين وجود مسائل يرتبط بها أي وجود تحفظات فيما تحتويه القوائم المالية؛

3-**الرأي المعاكس** :ويسمى بالتقرير السالب أي القوائم المالية لا تقدم بشكل عادل وكل من المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للكيان بما يتفق مع مبادئ المحاسبة ، [3]

4-**الامتناع عن الرأي:** ويسمى بتقرير عدم إبداء الرأي، بمعنى أن المدقق يعبر عن عدم إبداء رأيه بخصوص القوائم المالية.

المطلب الثالث: فرضيات التدقيق

تمثل في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورة لحل مشاكل التدقيق و التوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها. و من الملاحظ أن فروض التدقيق لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة. و لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق، و نوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.[4]

---

[1] محمود السيد الناغى، مرجع سبق ذكره، ص37.

[2] ثناء القباني ، **المراجعة أستاذ المحاسبة الخاصة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2007،ص21-22.

[3] Belaiboud.M. Guide prtique d'audit Financier et comptable ; la Maison des livres Alger ; 1982 ;P14.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، **أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2004 ص26،ص29.

تتمثل الفروض التجريبية للتدقيق فيما يلي:

1-قابلية البيانات المالية للفحص:

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبررة إذن لوجود هذه المهمة.

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها. وتتمثل هذه المعايير في:

أ-**الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، و ارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب-**القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان- أو أكثر- بحفص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

و تنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، و تعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات. و إنه لمن الممكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات و بين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، و كذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما و بين معدي هذه المعلومات.

ج-**البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

د-**القابلة للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية. و نجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا- و ليست المقياس الوحيد- بين المحاسبين.

ويستمد الفرض الأول من فروض التدقيق قوته، من أن طبيعة التدقيق جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، و أن إمكانية الفحص و الإثبات لمن أهم عناصر المنطق و هي التي تعطي للأشياء معنى.

ومن ثم فإن قابلية القوائم المالية للفحص ستعمل على مد مراقب الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها. وذلك لأن الفحص هو الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين. وهذه الثقة قد تكون سالبة بمعنى أن العنصر خطأ، و قد تكون موجبة بمعنى أن العنصر صحيح.

ويقودنا هذا الفرض إلى دراسة الطرق المختلفة للحصول على المعرفة والبرهان، وتطبيقها في مجال التدقيق. و كذلك دراسة مسؤوليات مراقب الحسابات في الحصول على القرائن الكافية، ومضمون رأيه الفني ومجالات الفحص المختلفة.[1]

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، مرجع سبق ذكره، ص26،ص29.

2-عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب و مصلحة إدارة المشروع:

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع و مراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، و ذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه. و من ثم فهي تستفيد من المعلومات التي يتم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم تدقيقها.
وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري)، و لكن لا يعني استحالته. فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منها. فإدارة المشروع قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أومن مصلحة المشروع أن تختفي بعض البيانات عن المراقب، وفي هذه الحالة يجب أن يكون المراقب متيقظا لهذه الاحتمال.

وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراقب القيام بتدقيق تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات و إيضاحات تعدها الإدارة، لعدم الثقة فيها، بل و أكثر من ذلك إعداد السجلات و القوائم بنفسه قبل فحصها و إبداء الرأي.

ومن ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض سوف يقودنا إلى افتراضات ثانوية من حيث رشد الإدارة عند شراء الأصول، و في إدارة الأعمال الخاصة بالمشروع، و في تنفيذ الالتزامات. وبالتالي فسوف يجعل من استخدام التدقيق الإختباري أمرا مستحبا، و أن تكون عملية التدقيق اقتصادية و عملية.

3-خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق، في جعل عملية التدقيق اقتصادية و عملية. فعدم وجود هذا الفرض، يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختباراته، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية. و لكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به و لم يتمكن من اكتشافها. و لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراقب أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية. و من ناحية أخرى فنحن نرى أن نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمشروع و الخبرة السابقة تعمل على تدعيم هذا الفرض.[1]

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

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، مرجع سبق ذكره، ص26،ص29.

ويعني هذا الفرض باستخدام لفظ (احتمال)، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، و لكن لا يبعد إمكان حدوثه. فالأخطاء ما زالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

و وجود هذا الفرض- مثل الفرض الثاني- يعمل على جعل عملية التدقيق اقتصادي و عملي من حيث إمكان استخدام التدقيق إختباري بدلا من التدقيق الشامل (التفصيلي).

5-التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج الأعمال: تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المعيار" الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي. و يعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، و في الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعضيد آرائهم. و يشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية.

و نتحفظ بالنسبة لهذا الفرض فنقول أنه حتى الآن لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و ما يثيره التطبيق العملي لها من مشاكل و آراء تحتاج إلى حسم صريح.[1]

6-العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة و هو فرض استمرار المشروع. و يعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها- عند شراء أحد الأصول مثلا- وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، و العكس صحيح. فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار و يكون في حرص منها في الفترات القادمة. و من ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة.

7-مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعميله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإنه عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها. و يشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها وليس لديه الحرية المطلقة.

ويثير هذا الفرض موضوع و "استقلال" مراقب الحسابات في أداء عمله. و يمثل استقلال مراقب الحسابات سندا أساسيا لحياد عملية التدقيق. و من ثم فأي عمل يقصد به التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية.

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003/2002، ص22،ص23.

8-يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب و هذا المركز:

نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، و مع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقب الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات (معايير) التدقيق المتعارف عليها.

وبناء على هذا الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة.و يكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسئولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع و تجاه عميله، و تجاه زملائه. و من المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا.

و يتضح لنا بعد هذا العرض السريع للفروض التجريبية للتدقيق، أنها جميعا ترتبط فيما بينها، وترتبط جميعها بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات (المراجع الخارجي).[1]

المطلب الرابع: المدقق

أولا: التأهيل العلمي و العملي للمدقق:

يجب أن يكون المراجع مؤهلا تأهيلا علميا و حاصلا على درجة بكالوريوس محاسبة كحد أدنى تأهيلا عمليا (3 سنوات خبرة) حتى يتسنى له القيام بعمليات التدقيق الخارجية و على أسس علمية سليمة ويجب أن يتسم بالحياد التام في أداء عمله و الاستقلال الذهني في تكوين رأيه عن عملية التدقيق التي يقوم بها، كما يجب أن يعد لنفسه برنامج عمل يوضح فيه خطوات التدقيق تفصيليا و مدى اطمئنانه على التدقيق الداخلي و مدى دقته كما يجب أن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات سواء كانت داخلية أم خارجية، كما يجب أن يعبر تقريره عن مدى استخدام القواعد المحاسبية في إعداد القوائم المالية و أن يشير إلى أن فحصه قد تم في حدود الظروف المتاحة لأداء العمل المهني المعقول.[2]

ثانيا: حقوق المدقق

تتمثل حقوق المدقق في المجالات التالية و النواحي التالية و التي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج تدقيقه و تحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفاعلية.

1. حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسئول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضى له؛

2. من حق المدقق فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح من ناحية و وفقا لما تقضي به القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال التدقيق الحسابي. إلى جانب ذلك فحص و تدقيق المجموعة المستندية من خلال التدقيق المستندي؛

3. حق تدقيق و فحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها و كذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة، و حق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات؛

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص22،ص23.

[2] أبو الفتوح علي فضاله، **المراجعة العامة**، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1995، ص13

4. حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال؛

5. حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من تنيبه من مساعديه، و ذلك لتقديم تقرير التدقيق و عرضه و حضور مناقشته و الرد على أي استفسار قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.[1]

ثالثا: مسؤوليات المدقق

من الميسور تقسيم مسئوليات المدقق إلى مسئولية قانونية و أخرى تقصيرية و ثالثة جنائية و رابعة تأديبية، و تعرض لكل منها على الوجه التالي:

أ-المسؤولية المدنية (القانونية):

و هي تشمل المسؤولية العقدية التي توضح رابطة المدقق بعمله في حدود عقد بينه و بين موكله، و تظهر هذه المسؤولية في حال إهمال المدقق لواجباته فنجد أن المدقق مسئولا – مثلا – أمام مجموع المساهمين في حالة تدقيقه لحسابات الشركات المساهمة، فإذا وقع خطأ منه قبلهم و أدى هذا الخطأ إلى إلحاق ضرر بهم، فهنا تبرز مسؤولية المدقق القانونية.

ب-المسؤولية التقصيرية:

و هي مسؤولية المدقق تجاه الغير بخلاف موكليه (كالمساهمين مثلا) و من أمثلة هذه المسؤولية مسؤولية المدقق عن أعمال مساعديه و هذه المسؤولية تستند إلى قواعد المسؤولية الموجودة في أحكام المادة 174 من القانون المدني التي تحدد هذه المسؤولية في وجود علاقة تبعية بين المدقق و مساعديه، و في صدور الخطأ من التابع على أن يكون العمل الذي ارتكبه التابع أثناء تأدية وظيفته يكون للمدقق الحق في الرجوع على تابعه بكل ما أداه من تفويض للغير بسبب إهمال أو خطأ تابعه.[2]

ج-المسؤولية الجنائية:

و تظهر هذه المسؤولية إذا قام المدقق بأعمال تؤدي إلى الضرر بالمجتمع و من هذه الجرائم ذات المسؤولية الجنائية:

- تعمد المدقق إثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى تضليل جمهور المكتتبين في حسابات و قوائم الشركة مما يعرضه للعقوبات الجنائية؛
- و ضع تقرير كاذب عن المنشأة التي يدقق حساباتها مما يؤدي إلى تضليل المساهمين والإضرار بأموال المنشأة التي هي جزء من أموال المجتمع؛

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث للنشر، لإسكندرية، 2009، ص212.

[2] أبو الفتوح علي فضاله، **المراجعة العامة**، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1995، ص13.

- مساعدة الشركة على التهرب من الضرائب بالتقليل في رقم الربح في حالة ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية أو التهرب من ضرائب أخرى مما يؤدي إلى ضياع حق من حقوق الدولة.

د-المسؤولية التأديبية:

كما في حالة إخلال المدقق بشرف المهنة مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تحقيق و عادة تكون الجزاءات متدرجة على الوجه التالي:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- الوقف عن العمل مدة لا تتجاوز السنتين؛
- شطب اسمه من جدول نقابة المحاسبين و المدقيقين.

و نجد أن من الأمور المخلة لشرف المهنة ما يلي:

✓ أن لا يشير المدقق –في تقريره – إلى محاسب قانوني؛

✓ أن يسمح لعضو آخر باستخدام اسمه في مطبوعاته؛

✓ أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على تحديد أتعاب زملاؤه؛

✓ أن يقوم العضو بأعمال تتعارض مع وضعه كمدقق قانوني؛

✓ أن يعرض المدقق خدماته بل يجب أن يقدها فقط لمن يطلبها؛

✓ أن يضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم هو بتدقيقها.[1]

رابعا: واجبات المدقق

لقد أكد مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي على أنه يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية و مناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة ليبني عليها رأي التدقيق.

و لذلك عندما يستخدم المدقق المعلومات التي تنتجها المنشأة لأداء إجراءات تدقيق فإنه يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة و اكتمال المعلومات، من أجل أن يستطيع المدقق الحصول على أدلة تدقيق موثوقة فإن المعلومات التي تكون إجراءات التدقيق مبنية عليها بحاجة لأن تكون مكتملة و دقيقة بشكل كاف،

فعلى سبيل المثال عند تدقيق الإيراد بتطبيق أسعار موحدة على سجلات حجم المبيعات على المدقق النظر في دقة المعلومات الخاصة بالأسعار و اكتمال و دقة بيانات المبيعات.

كما إن الحصول على أدلة تدقيق بشأن اكتمال و دقة المعلومات التي ينتجها نظام معلومات المنشأة من الممكن إجراؤه بالتزامن مع إجراءات التدقيق الفعلية المطبقة على المعلومات عند الحصول على أدلة

[1] أبو الفتوح علي فضاله، مرجع سبق ذكره، ص13

التدقيق هذه، و هو جزء لا يتجزأ من إجراءات التدقيق نفسها، و في حالات أخرى قد يكون المدقق قد حصل على أدلة تدقيق لدقة و اكتمال هذه المعلومات باختبار عناصر الرقابة على إنتاج المعلومات و المحافظة عليها، على أنه في بعض الحالات يمكن أن يحدد المدقق أن هناك حاجة لإجراءات تدقيق إضافية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الإضافية أساليب تدقيق بمساعدة الحاسب الآلي لإعادة حساب المعلومات.

و يحصل المدقق عادة على مزيد من التأكيد من أدلة التدقيق المتوافقة المأخوذ من مصادر مختلفة التي هي ذات طبيعة مختلفة و ليس من بنود أدلة تدقيق معتبرة فرديا، إلى جانب ذلك قد يدل الحصول على أدلة تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة أن البند الفردي لأدلة التدقيق ليس موثوقا.

على سبيل المثال– قد يزيد تعزيز المعلومات المأخوذة من مصدر مستقل عن المنشأة من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من إقرار الإدارة، و بالعكس عندما تكون أدلة التدقيق المأخوذة من مصدر واحد غير متفقة مع أدلة التدقيق المأخوذة من مصدر آخر يحدد المدقق ما هي إجراءات التدقيق الإضافية الضرورية لحل عدم الاتفاق.

لذلك على المدقق الأخذ في الاعتبار العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة و فائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها، على أن مسألة الصعوبة أو التكلفة لذلك ليست في حد ذاتها أساسا صحيحا لحذف إجراءات تدقيق ليس لها بديل.

و لتكوين رأي التدقيق لا يقوم المدقق بفحص كافة المعلومات المتوفرة لأن الاستنتاجات يمكن عادة الوصول لها باستخدام أساليب فحص العينات و وسائل أخرى لاختيار البنود لفحصها، كذلك يجد المدقق عادة أن من الضروري الاعتماد على أدلة تدقيق مقنعة و ليست قاطعة، على أنه للحصول على تأكيد معقولة لا يكتفي المدقق بأدلة تدقيق أقل من مقنعة، و يستخدم المدقق الحكم المهني و يمارس التشكك المهني عند تقييم كمية و نوعية أدلة التدقيق، و بالتالي كفايتها و ملاءمتها لدعم رأي التدقيق[1].

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية**، دار صفاء للنشر و التوزيع– عمان، الطبعة الأولى، 2009– 1430، ص21–ص22.

خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق هو فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة المركز المالي، وعمل انتقادات الدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية ، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة ، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية التي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة .

ونظرا لحاجة الإفراد إلى عملية التدقيق ازدادت أهميته وهذا نظرا للدور الذي يعود بالنفع على الإطراف الداخلية والأطراف الخارجية، ومن هنا يظهر لنا أن التدقيق أنواع مختلفة وهذا نظرا للاختلاف الزوايا التي ينظر إليه منها، فمن زاوية الشمولية نجد التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي، ومن ناحية الاستمرار نجد تدقيق نهائي وتدقيق مستمر ومن جهة أخرى نجد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، من حيث درجة الإلزام نجد تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري، من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ، نجد تدقيق عادي وتدقيق لأغراض معينة؛

ولكن رغم وجود اختلاف بين هذه الأنواع إلا أن لكل نوع معايير وقواعد تحكمها وتنظمها.

الفصل الثاني:

دور التدقيق في فعالية الأداء المالي في المؤسسة

تمهيد :

في ظل التحديات التي عرفها المجتمع أصبح من الضروري الاهتمام بالمؤسسة الاقتصادية ودراسة كل مايحيط بها، خاصة الوظائف والأنشطة التي تمارسها وهذا الاهتمام راجع الى الأدوار الأساسية التي أصبحت تلعبها المؤسسة الاقتصادية .فهي تمثل خلية للإنتاج وهي كذلك وحدة لتوزيع الدخل على عمليات الإنتاج والإفراد، وهي بمثابة مركز للقرارات الاقتصادية ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تقييم أداء لبلوغ تلك الأهداف.

ولتقييم أداء أي وظيفة في المؤسسة يوجه المسيرين مشكلة اختيار المعايير والمؤشرات وللتعرف أكثر بالأداء ولتحديد دور التدقيق في تحقيق فعاليته فإننا سنقسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: والذي كان بعنوان "مفاهيم عامة حول الأداء المالي في المؤسسة " فسنتطرق فيه الى مفهوم الأداء والأداء المالي ومعاييرها ومجالاتها وطريقة قياسها والعوامل المؤثر فيه ؛

أما المبحث الثاني :والذي جاء بعنوان "تقييم الأداء في المؤسسة "والذي سنتحدث فيه حول مفهوم التقييم الأداء وأهميته وأهداف وأسس ومراحل عملية تقييم الأداء ؛

وفي المبحث الثالث :والذي عنوانه "مقاييس المالية كأدوات تدقيقية لتقييم فعالية الأداء "والذي سنعرض فيه تقييم الأداء بواسطة تحليل المالي ويتضمن مفهوم التحليل المالي وتقييم الأداء باستعمال بطاقة الأداء المتوازن .

المبحث الأول :مفاهيم عامة حول الأداء المالي في المؤسسة

تمهيد:

يشغل موضوع الأداء في المؤسستفكير كل الباحثين وهذا يراجع الى ان البحث عن الأداء الجيد يعتبر مقياس للنجاح في المؤسسة وقدرتها على توفير السلع والخدمات التي تشبع حاجات ورغبات الأفراد بأسعار أقل وتكاليف أقل مع ضمان جودة السلع وعند تطبيقها تجعل من الأداء حالة جيدة، وتميزها عن غيرها من المؤسسات وتخلق تنافس بينها وبين المؤسسات وهذا يدفع بالمؤسسة تحسن الأداء لتحقيق أهدافها. وقد قمنا بتقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب وتضمنا المطلب الأول مفهوم الأداء والأداء المالي إما المطلب الثاني هو معايير ومجالات الأداء والمطلب الثالث تناولنا فيه العوامل المؤثر على الأداء المالي.

المطلب الأول :مفهوم الأداء، والأداء المالي،

اولا:مفهوم الأداء

مفهوم الأول الأداء :هو حصيلة الجهد المبذول من فرد أو جماعة بمساعدة آلة أو بدون خلال زمن محدد؛[1]

مفهومالثاني الأداء :وهوالنتائج المرغوبة التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها ويعرف كذلك بأنه نتائج النشاط الشمولي الذي تمارسه الشركة، ويحدد مستوى إنجازها ومدى استغلالها لمواردها وإمكاناتها ويستفاد منه في معرفة المركز التنافسي للشركة وفي تطوير أساس لبقائها ونموها ؛[2]

مفهوم الأداء الخامس ببعديه: (الكفاءة والفعالية) حيث أن أداء المؤسسة يتجسد في قدراتها على تنفيذ استراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية، وأن الأداء في المجال الاستراتيجي لايمكن فصله عن القدرة التنافسية، وعليه فهو يعبر عن قدرة المؤسسة في الاستمرارية بالشكل المرغوب فيه في سوق تنافسية متطورة وهذا يتطلب من أن واحد الكفاءة والفاعلية .

ثانيا :مفهوم الأداء المالي

مفهوم الأول الأداء المالي :الأداء المالي بأنه تعبير عن نشاطات إدارة الأعمال باستخدام مقاييس مالية معينة، وأنه الإدارة الرئيسة الداعمة لجميع أنشطة الشركة المختلفة ؛

مفهوم الثاني الأداء المالي :على أنه قياس لمدى إنجاز الأهداف من خلال استخدم المقاييس المالية ؛[3]

مفهوم الثالث الأداء المالي :هو تشخيص الوضع المالي للشركة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة، ومجابهة المستقبل من خلال اعتمادها على الميزانيات، وجدول حسابات النتائج، والجداول المحلقة، ولكن لا

[1] بلال حلف السكارنة، **التخطيط الإستراتيجية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، سنة 2009،ص317.

[2] ناظم حسن عبد السيد، **محاسبة الجودة** مدخل تحليلي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، عمان، سنة 2009،ص131.

[3] المرجع نفسه، ص135.

جدوى من ذلك إذا لم يأخذ الظروف الاقتصادي و القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية للشركة ومعدل نمو الأرباح.[1]

من خلال ماسبق يمكن تعريف الأداء المالي كمايلي : مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الآجال الطويل والقصير من اجل تشكيل ثروة .

المطلبالثاني:معايير مجالات الأداء وقياسه.

الفرع :معايير الأداء Performance standars

تحدد طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتعد بمثابة معايير للجودة .

أ-معيار 2000:إدارة نشاط التدقيق الداخلي managing the internal audit Activity.

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

ب-معيار 2100:طبيعة العمل nature of work

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين عمليات الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة،وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم.

ج-2200:تخطيط مهام التدقيق الداخلي engagement planning

يجب إن يقوم الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل مهمة من مهام التدقيق.

د-2300:تنفيذ مهام التدقيق الداخلي peforming the engagement

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات، لتحقيق أهداف المهمة .

هـ-2400:تبلغ النتائج communicating results

يجب على المدققين الداخليين تبلغ نتائج مهمة التدقيق .

و-2500:مراقبة سير العملmonitoring Progress

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء وصون نظام لمتابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم تبليغها إلى الإدارة.

[1] سليم عماري، **دور تقييم الأداء المالي في التنبؤ بالفشل المالي**، مذكرة ماجستير، علوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014-2015،ص26.

ز-2600:حسم مسألة قبول الإدارة المخاطر résolution of senior

عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قبلت مستوى من المخاطر المتبقية التي قد تكون غير قد تكون غير مقبولة للمنظمة، يجب على مدير التدقيق الداخلي مناقشة هذه المسألة مع الإدارة العليا.[1]

ثالثا:مجالات الأداء وقياسه.

مجالات أداء الإعمال في ميادين ومجاميع محددة يعد الأفضل ضمن هذا المضمار، ويحدد الباحثون ميادين الأداء بميدان الأداء المالي، ميدان الأداء لعملياتي، وميدان الفاعلية التنظيمية، ويضعان مقاييس ومؤشرات لكل ميدان بحيث يعكس الأداء ضمنه، و فيما يلي توضح كل ميدان من هذه الميادين،وبما يتضمنه من مقاييس ومؤشرات لقياس الأداء .

***ميدان الأداء المالي** :يعد استخدام مؤشرات الأداء المالي لقاسم المشترك بين الكتاب والباحثين والمدراء سواء أكان ضمن الدراسات التطبيقية والنظرية في عمليات تقييم الأداء ضمن الواقع العملي في مختلف منظمات الأعمال.

إن تفوق المنظمة على غيرها من المنظمات في ميدان الأداء المالي، يضمن لها مركزا تنافسيا قويا، ويفتح الأفاق أمامها للانطلاق نحو تعزيز ذلك المركز وتطويره إذ أن تحقيق الأداء المتفوق والمركز المالي المتفوق يعدان وجهان لعملة واحدة ويختلف الكتاب في الاتفاق على مجموعة واحدة من النسب والمؤشرات المالية التي لها القدرة على قياس الأداء الاستراتيجي و تقسم النسب والمؤشرات المالية إلى مجاميع تركز كل منها على جانب أدائي مالي معين، وهذه المجاميع هي :

1.نسب الربحية :وهي النسب التي تقيس كفاءة وفاعلية إدارة المنظمة في توليد الأرباح عن طريق استخدام أصولها بكفاءة.

2.نسب السيولة :وهي مجموعة النسب المخصصة لقياس قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

3.نسب النشاط أو إدارة الموجودات :و تستخدم في قياس فاعلية المنظمة في إدارة موجوداتها واستخدام مواردها.

4.نسب سوق الأوراق المالية :وهي مجموعة النسب المخصصة لقياس قدرة المنظمة على تحقيق أداء عالي يرفع من القيمة السوقية لأسهمها.[2]

***ميدان الأداء المالي ولعملياتي** :يمثل ميدان الأداء المالي ولعملياتي الحلقة الوسطى لأداء الإعمال في المنظمات، فبالإضافة إلى المؤشرات المالية يجري الاعتماد على مقاييس ومؤشرات تشغيلية في الأداء

[1] بوشة عثمان، شنتوف مسعود، باحمو اسماعيل، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء في المؤسسات الإقتصادية**، مذكر ماستر، علوم التسيير، جامعة ادرار،ادرار،سنة2013-2014،ص13.

[2] خالد محمد بني حمدان وائل محمد إدريس، **الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي**، الطبعة العربية، دار اليازوري للنشر، عمان الأردن،2009، ص387ص388.

كالحصة السوقية، تقدم منتجات جديدة، نوعية المنتوج/الخدمة المقدمة، فاعلية العملية التسويقية، الإنتاجية، وغيرها من المقاييس التي ترتبط بمستوى أداء عملياتي المنظمة .

أن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الإبعاد حول المنظمة، لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بمقاييس أداء غير مالية لبناء نظام قياس لأداء فعال في المنظمة .

***ميدان الفاعلية التنظيمية** : يمثل ميدان الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسعوالشامل لأداء الأعمال والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي ولعملياتي .إذا يغطي ميدان الفاعلية التنظيمية أهداف أصحاب المصالح في المنظمة، ويجد القياسات المناسبة لأهداف مختلف الأطراف .استخدام مدخل الفاعلية في قياس الأداء وبخاصة الجانب الاستراتيجي منه، و يعتقد بأن الأداء الاستراتيجي ما هو إلا دراسة وبحث وقياس لفاعلية المنظمة .فالفاعلية تشير إلى تحقيق الأهداف كما أنه يعني التأكد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والمقاصد والأهداف المرجوة منها. تنوع وتعدد مقاييس ومؤشرات قياس الفاعلية التي من أهمها.

–النمو في صافي الربح . –العائد من المبيعات. –مستوى نوعية الأعمال .–توجهات المدراء.

–درجة الالتزام بماهو مخطط له. –مستوى الإدارة العليا. –وضوح متطلبات العمل. –العائد على الاستثمار.

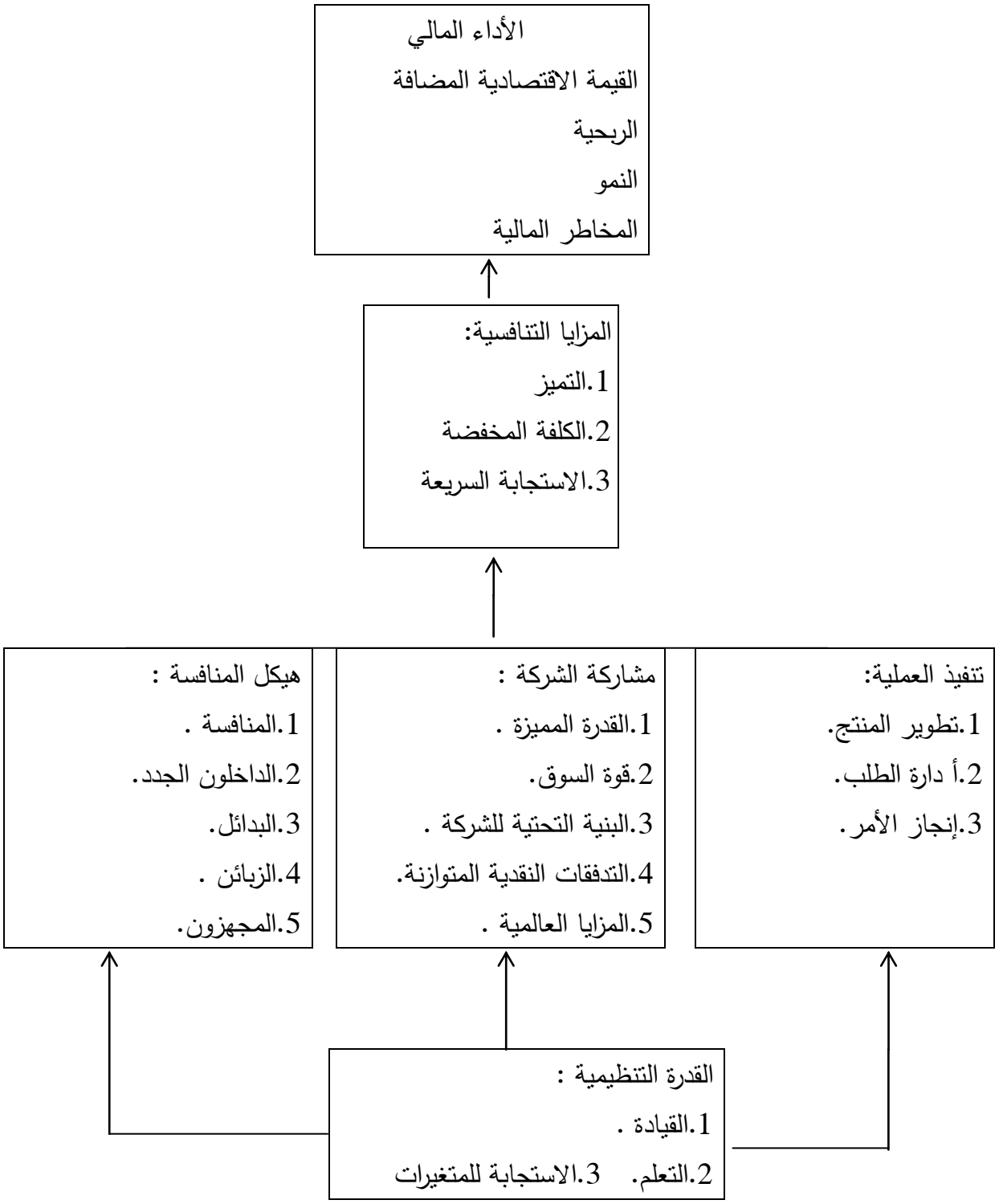
–رضا العاملين . –مسؤوليات مدراء الأقسام.[1]

المطلب الثالث :العوامل المؤثر في الأداء المالي

بعد أن تم التطرق إلى كل من الأداء والأداء المالي أصبح من الضروري التعرف على العوامل المؤثرة في الأداء المالي من أجل تشخيص العوامل ذات التأثير في قوته أو ضعفه . وبالتالي هناك عوامل أكثر توسعا وشمولية في التأثير في الأداء المالي، سواء أكانت ذات طبيعة خارجية أم داخلية وكما يعرضها الشكل التالي:

[1] خالد محمد بني حمدان وائل محمد إدريس، مرجع سبق ذكره، ص389.

شكل رقم (01):العوامل المؤثرة في الأداء المالي



:Source: Miller& Dess, 1998,p;37

عندما يتم استخدام العوامل الموضحة كما في الشكل السابق من قبل إدارة الشركات لبناء مركز مالي ناجح، وكذلك يتضح من الشكل أن الأداء المالي يحتل موقعا متقدما وتساهم كل العناصر الأخرى المبينة في الشكل في تحقيق أداء مالي متميز للشركة .

ومن أكثر المحددات المهمة في الوصول إلى أداء مالي متميز للشركة هو قدرتها على تحقيق المزايا التنافسية والموضحة في الشكل وهي :

-التميز.

-الكلفة المخفضة .

-الاستجابة السريعة .

وإن تحقيق أي من هذه المزايا التنافسية هي دالة لاثنين من العناصر المختلفة وهي :

-هيكل المنافسة والذي يشير إلى هيكل البيئة التنافسية للشركة وموقع الشركة ضمنها ؛

-تنفيذ العملية وتشير إلى الكيفية التي تنجزبها الشركة بعضا من عملياتها الجوهرية ؛

وبذلك يمثل العنصر الآخر في الشكل مشاركة الشركة والذي يشير إلى الكيفية التي تحقق بها الشركة الميزة التنافسية من خلال تدعيم هيكل المنافسة أو تحسين تنفيذ العملية

والعنصر الآخر يمثل القدرة التنظيمية المتمثلة بالقيادة والتعلم والاستجابة للمتغيرات التنظيمية .

يستخلص من كل ماتقدم ذكره أن الأداء المالي للشركة يتأثر بعوامل البيئة الخارجية والمتمثلة بما يأتي :

-السوق ؛

-المنافسة ؛

***والعوامل الاقتصادية .**

فضلا عن عوامل تتضمنها وتعمل على أساسها البيئة الداخلية والمتمثلة بما يأتي :

تعتبر من أهم العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة، وكون الأمر يتعلق بالمؤسسة الإقتصادية، فإن هذه العوامل الأكثر انعكاسا على الأداء تبعا لنشاط المؤسسة وكون أن المحيط الاقتصادي للمؤسسة يمثل مصدر مختلف مواردها من جهة و مستقبل منتجاتها من جهة أخرى، فقد تم تقسيم هذه العوامل بدورها إلى عوامل اقتصاديه عامة والتي تضم :النظام الاقتصادي في الدولة، معدلات النمو الاقتصادي، سياسة التجارة الخارجية، معدلات التضخم أسعار الفائدة ...الخ،أما عوامل اقتصاديه جزئية أو القطاعية تضم كل من المواد الأولية، الطاقة، درجة المنافسة، السوق، اليد العاملة المؤهلة. الخ، وما يميز هذه العوامل الأخيرة عن العوامل بتأثيرها المباشر على أداء المؤسسة في الأجل القصير.

***العوامل الاجتماعية والثقافية** :تتمثل هذه العوامل البعد الاجتماعي المحيط بالمؤسسة نظرا الأهمية هذا الأخير و مساهمة عوامله في كثير من الأحيان في تغيير عوامل أخرى (اقتصاديه -سياسية)على وجه الخصوص، وعلى الرغم من صعوبة تحديد هذه العوامل إلا أن هناك من الباحثين من حاول حصرها في :النمو الديمغرافي، فئات العمر، عادات الأفراد، القناعات، المواقف والرغبات ...الخ .أما العوامل الثقافية فهي تتضمن ما يلي :نماذج الحياة، القيم الأخلاقية، التيارات الفكرية في المجتمع، الأمية ...الخ . [1]

[1] ناظم حسن عبد السيد، مرجع سبق ذكره، ص137ص138.

المبحث الثاني: تقييم الأداء في المؤسسة

يعتبر تقييم الأداء من العوامل الأساسية التي يتوقف عليها نجاح أي تنظيم من التنظيمات الإدارية أو أي مشروع من المشروعات الاقتصادية للوصول إلى معدلات عالية من الكفاءة الإنتاجية، ونظر لأهمية عملية تقييم قد قمنا بتقسيم هذا المبحث الى:

- مفهوم تقييم وتقييم الأداء
- أهمية وأهداف عملية تقييم الأداء
- أسس ومراحل عملية تقييم الأداء .

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء

اولا: مفهوم تقييم الأداء

***مفهوم التقييم:** إن التقييم كمفهوم يعني التحليل و المراجعة المستند إلى منهج علمي متسلسل يكون لمعرفة أية تغيرات إيجابية أو سلبية فيها. و يذهب بعض المتخصصين في اللغة العربية إلى إطلاق مصطلح التقويم للدلالة على هذا المضمون. و يعتبر التقييم القاعدة الأساس للكثير من الدراسات العلمية و البحثية و منها دراسة الجدوى الإقتصادية للمشروعات و النشاطات المختلفة للمنظمات الإنتاجية و الخدمية و ذلك من أجل تحديد ما يلي:

1-كافة العناصر السلبية في الموضوع الذي يتم تقييمه؛

2-كافة العناصر الإيجابية المرغوبة من قبل متخذ القرار.[1]

- يعرف على أنه "الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المؤسسة بهدف قياس النتائج المحققة و مقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات و تشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات و غالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعله و ما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية غالبا ما تكون سنة.[2]
- يعرف أيضا على أنه " عملية قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه، و من ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية و تحديد الأهمية النسبية بين النتائج و الموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة ".[3]

---

[1] مؤيد الفضل، **تقييم و إدارة المشروعات المتوسطة و الكبيرة**، مؤسسة الوراقة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص13.

[2] عجيلة حنان، **فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013، ص63.

[3] رقية غزال، **أثر السياسات الإقتصادية على تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص بنوك، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015، ص16.

- ويعرف على انه" تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية على ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة و هي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة و المحددة مسبقا و ثانيا بقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية".[1]

من خلال تعريف نستنتج التعريف التالي :وهو عملية التحليل المالي التي تعرف على انها سلسلة من اساليب المالية التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها، تستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي المتوقع، ومعرفة نواحي الاختلاف بينها، ويؤدي الأداء المالي الجيد إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الايجابي (نقاط القوة) والسلبي (نقاط الضعف) لأدائها المالي، لغرض تعزيز الايجابيات ومعالجة السلبيات، وتستطيع الادارة المالية استخدام مؤشرات التحليل المالي في عملية التشخيص واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الأداء ورفع مستوى.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف عملية تقييم الأداء

اولا:أهمية تقييم الأداء

تبرز أهمية تقييم الأداء في كل المجتمعات و النظم الإقتصادية الحديثة من خلال ما تتميز به الموارد الإقتصادية من الندرة بالنسبة لاحتياجات المتزايدة و المتنافس عليها، و يمكن إيجاز أهمية تقييم الأداء في الجوانب الآتية:[2]

1. يوفر تقييم الأداء مقياسا لمدى نجاح الوحدة الإقتصادية من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها. كما يوفر المعلومات لمختلف المستويات في المنظمة لأغراض التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات المستندة إلى حقائق علمية، فضلا عن أهمية هذه المعلومات للجهات الأخرى خارج المنظمة؛
2. يستهدف تقييم الأداء التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية المتمثلة بالإنتاج و التسويق و التمويل و الأفراد و غير ذلك لتحقيق الوفورات الاقتصادية، و تلافي الفقد والضياع الاقتصادي و الإسراف المالي؛
3. على مستوى العمليات يؤدي تقييم الأداء إلى إجراء مسح ميداني شامل للوحدة الاقتصادية لغرض التعرف على سائر عملياتها الإنتاجية و الوقوف على العلاقات، التي تربط بين مختلف مراحل الإنتاج و التوصل إلى خصائص النشاط الإنتاجي الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية و أثر ذلك على إدارتها و دراسة اقتصاديات برامج التشغيل، و أثرها على كيفية الإنتاج بعوامل الإنتاج في مستويات

[1] تالي رزيقة، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص إدارة أعمال، المركز الجامعي العقيد أكلي محند اولحاج، البويرة، 2011-2012، ص11.

[2] حفصي رشيد، **تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة في بورصة الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص مالية الأسواق، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2010-2011، ص28.

التشغيل المختلفة تمهيدا للوصول إلى الإجراءات العلاجية، اللازمة لتلافي القصور في الأداء والعمل على استمرار نجاح الوحدة الاقتصادية في المستقبل؛

4. على مستوى الأفراد فإن تقييم الأداء يؤدي إلى خلق مناخ الثقة و التعامل الأخلاقي عن طريق تأكيد الأسس العلمية في التقييم و النهوض بمستوى العاملين من خلال استثمار طاقاتهم الكامنة،و توظيف طموحا تهتم بأساليب تؤهلهم للتقدم و تحديد تكاليف العمل الإنساني و المساعدة في تحديد سبل تطوير العاملين و دفعهم باتجاه تطوير أنفسهم، و تعزيز حالة الشعور بالمسؤولية من خلال توليد القناعات الكاملة من أن الجهود المبذولة في سبيل تحقيق أهداف الشركة ستقع تحت عملية التقييم؛
5. و على مستوى التسويق، فإن تقييم الأداء يهدف إلى التحقق من الوصول إلى حجم مبيعات مربح ومستوى الاحتفاظ بالزبائن أو زيادتهم بوصفهما مؤشرين للمنافسة و التأكد من الكفاءة التسويقية بشقيها التشغيلي و السعري، ذلك لأن الكفاءة التسويقية بشطريها التشغيلي و السعري هي معيار لقوة الشركة و متانة اقتصاداتها؛[1]
6. و على المستوى المالي، فإن تقييم الأداء ينصب على التأكد من توفر السيولة و مستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار و التمويل و ما يصاحبها من مخاطر، بالإضافة إلى مقسوم الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية للمنشأة، باعتبار أن أهداف الإدارة المالية هو زيادة القيمة الحالية للمؤسسة و المحافظة على سيولة المؤسسة لحمايتها من خطر الإفلاس و التصفية، و تحقيق العائد المناسب على الاستثمار (الربحية).

ثانيا : أهداف عملية تقييم الأداء

يهدف تقييم الأداء إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإيرادية و القدرة الكسبية في الشركة، على توليد إيرادية سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينها تعني الثانية قدرة الشركة على تحقيق فائض من أنشطتها الموضحة سابقا من أجل مكافأة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة. و يعرفه البعض الآخر بمدى تمتع و تحقيق الشركة لهامش أمان عن حالة الإعسار المالي، و ظاهرة الإفلاس، أو بتعبير آخر: مدى قدرة الشركة على التصدي للمخاطر و الصعاب المالية.[2]

يمكن تلخيص أهم أهداف عملية تقييم الأداء المالي فيما يأتي:

- تكشف عن الخلل الذي قد يحصل في عملية التخطيط المالي للمؤسسة و تصدر اقتراح الحلول لذلك.
- تقف على مدى كفاءة الوحدات و الأقسام على القيام بوظائفها.
- تساعد على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المنشودة.

[1] مشعل جهز المطيري، **تحليل و تقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية**، رسالة مقدمة لاستكمال درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010-2011، ص15.

[2] سليم عماري، **دور تقييم الأداء المالي في التنبؤ بالفشل المالي للشركات**، مرجع سبق ذكره، ص30.

- تساعد متخذي القرار في إشرافهم توجيههم في سير جميع العمليات داخل المؤسسة.
- هي جزء من عملية الرقابة الداخلية للمؤسسة.[1]

المطلب الثالث: أسس ومراحل عملية تقييم الأداء

اولا: أسس عملية تقييم الأداء

هناك مجموعة من القواعد يستند عليها تقييم الأداء من خلالها يصبح فعالا، هذه القواعد هي:

- استخدام مفاهيم و معايير موضوعية موحدة لقياس و تقييم العاملين في العمل الواحد أو المجموعة الوظيفة المتجانسة بما يكفل وحدة و موضوعية القياس و التقييم؛
- تأصيل مفهوم أن التقييم ليس تصيدا لأخطاء أو اتهاما أو تجريحا لشخص الفرد، و إنما هو تعرف على نمط و مستوى أدائه الفعلي مقارنة بالأداء المستهدف أو المفترض لتحديد ما قد يتواجد من قصور و مساعدة الفرد على تركه؛
- توفير نظام فعال للاتصال بين الرؤساء و المرؤوسين على اختلاف مستوياتهم يتيح النقل الواضح والسليم لمفهوم و أهداف و معايير التقييم للمرؤوسين و كذا نقل أراء و تبريرات المرؤوسين لرؤسائهم؛

استقاء المعلومات عن أداء الأفراد من مصادرها الأصلية المعتمدة مثل الفرد نفسه و رئيسه المباشر دون الاستماع إلى أقاويل أو وشايات الآخرين التي قد تؤثر على حيادية و موضوعية التقييم أو تلغيها تماما؛

- المشاركة في عملية التقييم من خلال إشراك المرؤوس في عملية تقييمه إما من خلال دعوته لملء نموذج التقييم و توضيح إنجازاته أو من خلال مقابلة الرؤساء للأفراد العاملين و تطبيق معايير الأداء بموضوعية و فعالية و هذا بناء على أخلاقيات المهنة.

*من ناحية أخرى توجد بعض الأسس الضرورية يجب توفرها في تقييم الأداء هي:

- تتطلب عملية قياس و تقييم الأداء وجود شخص يلاحظ و يراقب الأداء بشكل مستمر؛
- تتطلب عملية قياس و تقييم الأداء وجود معايير و معدلات أداء واضحة و قابلة التطبيق و التحقيق؛
- تبنى على ضوء نتائج تقييم الأداء قرارات كثيرة خاصة بمستقبل الموظف مثل: الترقية و الفصل والمكافآت لذا يجب توفر عنصر الموضوعية؛
- يجب أن يخضع كافة العاملين على مختلف مستوياتهم الإدارية المهنية لقياس و تقييم الأداء ليشعر جميعهم بنزاهة و عدالة نظام المؤسسة في عملية التقييم. [2]

[1] عبد الباقي بضياف، **تأثير المخاطر المالية على الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية، تخصص مالية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، 2013–2014. ص30.

[2] السعيد بلوم، **أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية**، رسالة مكملة لنيل شهادة الماجيستر في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة، ص50.

ثانيا: مراحل عملية تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بمراحل عدة نلخصها في الآتي،

أ.جمع المعلومات و البيانات الإحصائية: تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات و المعلومات و التقارير و المؤشرات اللازمة لحساب النسب و المعايير المطلوبة من القوائم المالية،متمثلة في جدول الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفق النقدي و القوائم الأخرى و الملاحظات المرفقة بالتقارير المالية، إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة؛

ب.تحليل و دراسة البيانات الإحصائية: للوقوف على مدى دقة و صلاحية المعلومات و البيانات التي تدخل في حساب المعايير و النسب و المؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء، يتعين توفير مستوى من الموثوقية في هذه البيانات، و قد الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات؛

ج. إجراء عملية التقييم: باستخدام المعايير و النسب الملائمة للنشاط الذي تمارس الشركة، و ذلك بهدف التوصل إلى حكم موضوعي و دقيق يمكن الاعتماد عليه، على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للشركة؛

د.اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم: و ذلك بمقارنة نتائج التقييم مع الأهداف المخططة للشركة، و أن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد تم حصرها، و تحديد أسبابها، و أن الحلول اللازمة لمعالجة الانحرافات قد اتخذت، و أن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الشركة نحو الأفضل في المستقبل؛

هـ.تحديد المسؤوليات و متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: تتم متابعة تصحيح الانحرافات من خلال تزويد الجهات المسؤولية داخل الشركة و الإدارات المختلفة بنتائج التقييم التي تمخضت عن عملية التقييم، للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة و زيادة فعالية المتابعة و الرقابة. [1]

[1] سليم عماري، مرجع سبق ذكره ،ص35.

المبحث الثالث :المقاييس المالية كأدوات تدقيقية لتقييم فعالية الأداء

تمهيد

نظرا أهمية البالغة لعملية تقييم الأداء حسب ماتطرقنا إليه في المبحث الثاني، فعلى أساسها يتم تحديد إمكانية تحقيق أهداف المؤسسة، يتم استخدام مجموعة من الأدوات لتقييم الأداء، فمن بين هذه الأدوات نجد التحليل المالي والذي يعتبر من الأدوات التقليدية وكذلك نجد بطاقة الأداء المتوازن .

ومن هذا سنتطرق في هذا المبحث إلى :

-تقييم الأداء بواسطة التحليل المالي ؛

-تقييم الأداء بواسطة بطاقة الأداء المتوازن .

المطلب الأول :تقييم الأداء بواسطة التحليل المالي

اولا: تعريف التحليل المالي

يعرف التحليل المالي بأنه مجموعة العمليات التي تعني بدراسة وفهم البيانات والمعلومات المالية المتاحة في القوائم المالية للمنشأة وتحليلها وتفسيرها حتى يمكن الإفادة منها في الحكم على مركز المنشأة المالي وتكوين معلومات تساعد في اتخاذ القرارات، وتساعد أيضا في تقييم أداء المنشأة وكشف انحرافاتها والتنبؤ بالمستقبل.[1]

ويعرف التحليل المالي بأنه: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبية العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)،وتحليلها من أخل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو القرارات المتعلقة بنشاطات، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات .[2]

التحليل المالي :هو عبارة عن عملية معالجة منظمة ومنهجية للبيانات المالية المتاحة، بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرارات، وفي تقديم أداء الكيان سواء كان مؤسسة أو شركة، شخص طبيعي أو شخص معنوي، أو مشروع استثماري، في الماضي و الحاضر ونتوقع ما سيكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل، فالتحلل المالي يساعد على معرفة مواطن القوة في المؤسسة لتعزيزها، وعلى نقاط الضعف لوضع العلاج اللازم لها، وذلك من خلال الاطلاع على القوائم المالية والكشوف المحاسبية الختامية وتحليلها، بالإضافة إلى الاستعانة بالمعلومات المتاحة عن أسعار الأسهم و المؤشرات الاقتصادية العامة .[3]

---

[1] هيثم محمد الزعبي، **الإدارة والتحليل المالي**، الطبعة الأولى، دار الفكر للطباعة، عمان، سنة 2000،ص157.

[2] ناصر دادي عدون، **محاسبة تحليلية**، طبعة الثانية2، دار المحمدية العامة، الجزائر، سنة 1994،ص8.

[3] شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث**، طبعة الأولى، دار زهران للنشر، الأردن، سنة 2012م،ص48 .

ويمكن استخلاص التعريف الآتي :بأنه مجموعة البيانات والمعلومات التي غالبا ما تظهرها الميزانية العمومية وقائمة نتائج الأعمال والتقارير التي تصدر عن المنشآت والشركات ذات العلاقة بهدف الكشف عن مواطن القوة والضعف في المركز المالي للمشروع .[1]

مؤشرات تقييم الأداء المالي :

سنتعرض فيما يلي إلى تحديد الكيفية أو المقاييس التي من خلالها يتم تقييم الأداء المالي عن طريق التحليل المالي عن طريق النسب المالية .

-التحليل المالي بواسطة التوازنات المالية :

نستعمل هذه التقنية ثلاثة عناصر أساسية هي :رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل والخزينة.

***رأس المال العاملFR:** إن مفهوم رأس المال مبني على معرفة المقصود بالاصطلاحين، الأصول المتداولة current assets والخصوم المتداولة current liabilites ويقصد بالأولى الأصول التي يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة قصيرة من الزمن (لا تتعدى سنة) .بينما يقصد بالخصوم المتداولة الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة قصيرة (لا تتعدى السنة أيضا).

ويعرف رأس المال العاملFR :بأنه عبارة عن فائض الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة، بينما يعرفه البعض الآخر بأنه عبارة عن الأصول المتداولة .وللتميز بين التعريفين يطلق عادة على الأول صافي رأس المال العامل، بينما الثاني إجمالي رأس المال العامل.[2]

رأس المال العامل:fonds de roulement FR

يمثل رأس المال العامل الزيادة في الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة ويستخدم من جانب القائم بالتحليل المالي في الحكم على مقدرة الشركة على سداد التزاماتها في الأجل القصير ويمكن التعبير عن رأس المال العامل بصورة أخرى وهو ما يعرف برأس المال العامل أو صافي رأس المال العامل ويتم حسابه بطريقتين كالآتي :

من أسفل الميزانية :يتم مقارنة الأصول المتداولة مع الخصوم الأقل من سنة .

رأس المال العامل التشغيلي :رأس المال العامل التشغيلي ويجب أن تكون القيمة إيجابية لكي تتمتع المؤسسة بتوازن وأمان مالي .ويعني ذلك أن المنشأة اشترت كافة أصولها الثابتة وبقى لديها أموالا إضافية يمكن استخدامها في العمليات التشغيلية ؛[3]

رأس المال العامل=الأصول المتداولة –الخصوم المتداولة

من أعلى الميزانية :يتم مقارنة الأصول الثابتة مع رأس المال الدائم .

رأس المال العامل =الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

[1] عبد المعطي رشيد، حسني علي خر بوش، **أساسيات الإدارة المالية**، طبعة الأولى، دار زهران للنشر، عمان، سنة 2013م،ص59.

[2] جميل أحمد توفيق، **أساسيات الإدارة المالية**، طبعة 3،دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1925، ص335.

[3] غسان السبلاني، **التحليل المالي**، طبعة الأولى، دار المنهل اللبناني، بيروت، سنة 2011م،ص66.

يبدو من ذلك أن رأس المال العامل يمثل الفرق بين إجمالي الأصول المتداولة و إجمالي الخصوم المتداولة وأنه يتأثر بمكونات عناصر كل منهما مثل النقدية والمدينين والمخزون والدائنين، كما أن رأس المال العامل يتأثر بالفترة بين الحصول على الأصل المتداول وبين تحقيق الإيراد الناتج عن بيع هذا الأصل .[1]

احتياجات رأس المال العامل: ينجم عن اختلاف دورية العمل في الشركة، احتياجات تمويلية يصعب إرضاؤها بدورية الخصوم التشغيلية القصيرة الأمد. وتؤدي التباينات الناجمة عن الأصول والخصومات القصيرة الأمد، إما إلى فائض في أو حاجة إلى رأس مال عامل وتنقسم هذه التباينات إلى نوعين :

***فيزيائي، متعلق بالتدفقات الحقيقية** : هناك تباين بين زمن الشراء، وزمن التحويل أثناء التصنيع، و زمن البيع بعد التصنيع .وكما زادت مراحل التصنيع (القيمة المضافة) زادت حاجات التخزين، مما يزيد من الحاجة لتمويل أكبر .

***مالي، متعلق بالتدفقات المالية** :وينجم عن عدم التسديد نقدا لكل ما يباع أو يشتري .والفارق بين ما يوافق الموردون على تأجيل دفعة، وبين ما توافق الشركة للزبائن على تأجيل التسديد، يؤدي أيضا لظهور حاجات أو فوائض تمويلية .

الحاجة الإجمالية لرأس المال العامل=الأصول الدوارة (بدو موجودات دوارة مالية)- الخصوم الدوارة (بدون خصوم دوارة مالية).

وتنقسم الحاجة الإجمالية لرأس المال العامل، إلى حاجات التشغيل، وحاجات خارج التشغيل .وهذه الأخيرة، يفضل ألا تتجاوز عتبة معينة، وإلا حدث خلل في التوجه الأساسي لتشغيل الشركة .

ويمكن التعبير على احتياجات رأس المال العامل بالعلاقة الآتية :[2]

=(الأصول المتداولة –القيم الجاهزة)–(الديون القصيرة الأجل–تسبيقات بنكية)BFR

=استخدامات الدورة –موارد الدورة .BFR

الخزينة :يمكن تعريف خزينة المؤسسة بأنها مجموعة الأموال التي في حوزتها لمدة دورة استغلالية، وهي تشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة خلال دورة وتحسب بالعلاقة التالية :

الخزينة = رأس المال العامل –احتياجات رأس المال العامل Tr

الخزينة =(الأصول المتداولة –الديوان القصيرة الاجل)–(الأصول المتداولة –القيم الجاهزة)–الديون القصيرة الأجل –سلفات بنكية).

الخزينة =القيم الجاهزة –تسبيقات بنكية.

---

[1] محمود إبراهيم عبد السلام تركي، **تحليل التقارير المالية**، طبعة الأولى، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية، سنة 1995م،ص112ص113.

[2] ريد درغام، **أساسيات الإدارة المالية الحديثة**، طبعة الأولى، بدون بلد نشر، دار الرضا للنشر، سنة 1999م،ص54ص55.

تعرف الخزينة بأنها الفرق بين رأس المال العامل واحتياجات رأس المال .وانطلاقا من هذه الأخيرة يمكن استنتاج وضعية الخزينة بمقارنة رأس المال العامل مع احتياجات رأس المال العامل فنجد : Tr

-حالات تغير الخزينة :

-**الخزينة موجبة** :إذا كان رأس المال العامل أكبر من احتياجات رأس المال العامل.

هذا يعني أن المؤسسة تقوم بتجميد قسط أو جزء من أموالها لتغطية احتياجات رأس المال العامل مما يطرح مشكلة الربحية .وعليه يجب على المؤسسة أن تعالج بعض التزاماتها أو تعظم قيم استغلالها عن طريق شراء المواد الأولية أو تمديد آجال الزبائن أو تقديم تسهيلات في التسديد .

-الخزينة سالبة :إذا كان رأس المال العامل أقل من احتياجات رأس المال العامل .

هذا يعني أن موارد المؤسسة غير كافية لتغطية كل احتياجاتها، وبالتالي فالمؤسسة في حالة عجز، لذا يجب عليها أن تحصل حقوقها أو تطلب قروضها من البنك أو تتنازل عن بعض استثماراتها التي تؤثر على طاقتها وسياستها الإنتاجية، أو بعض من مواردها.

-الخزينة صفرية =إذا كان رأس المال العامل =احتياجات رأس المال العامل. [1]

وهذا يعني أن المؤسسة محافظة على توازنها المالي ولكن من الصعب الوصول إلى هذه الوضعية في المدى القصير جدا .والخزينة المثلى هي التي تحقق السير العادي للمؤسسة ولا توقعها في مشكلة الخلال بين رأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل .[2]

لتحليل المالي بواسطة النسب المالية :التقنية الثانية التي يستخدمها المحلل المالي في ربط القيم المالية ودراستها وتحليل نتائجها واتخاذ القرارات، وتسمى بطريقة النسب المالية .

فالنسبة المالية هي :"علاقة رقمين وناتج هذه المقارنة لا قيمة له إلا إذا قورن بنسبة أخرى متفق عليها تسمى هذه النسبة المتفق عليها بالنسبة المرجعية أو نسبة الصناعة التي ينتمي إليها المشروع ").[3]

هناك مجموعة من النسب ويمكن حصر أهمها انطلاقا من هدف الدراسة والتحليل، فمن بين النسب المستخدمة لتقييم الأداء في المؤسسة ما يلي :

نسب الهيكلة الأصول: وهي نسب تسعى لدراسة هيكل المؤسسة المالي، مثال ذلك نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع أصول المؤسسة (المتداولة والثابتة) وأهم النسب المالية المستخدمة في دراسة هيكل المؤسسة التمويل:

أ-نسبة التمويل الخارجي للأصول: وهنا يظهر مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي لأصولها،والارتفاع يعني زيادة الاعتماد التمويل الخارجي، في حين أن انخفاضها يعني اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي .ويمكن حسابها وفق المعادلة التالية :

---

[1] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، طبعة الأول، الجزائر، دار المحمدية، سنة 2000،ص51.

[2] باديس بن يحيى بوخلوه، **الأمثلية في تسيير خزينة**، طبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، 2013،ص37.،

[3] عبد الغفار حنفي، د **رسمية قريا قص أساسيات الاستثمار والتمويل**، طبعة، مؤسسة شباب الجامعة اسكندرية، سنة 2000،ص73.

نسب السيولة؛

نسب النشاط؛

نسب ربحية؛

أ-نسب السيولة: تهتم الشركة بالسيولة بهدف أداء التزاماتها قصيرة الأجل عند حلول مواعيد استحقاقها،وتستخدم نسب السيولة لقياس مقدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته في مواعيد استحقاقها، وأهم نسب السيولة ،نسبة التداول، نسبة السيولة السريعة، صافي رأس المال العامل، القدرة على خدمة الديون .[1]

نسبة سيولة الأصول =الأصول المتداولة /مجموع الأصول

نسبة التداول: وهي عبارة عن قسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة وتحسب باستخدام بيانات المركز المالي للشركة وفقا للمعادلة التالية :

نسبة التداول=الأصول المتداولة / الالتزامات قصيرة الأجل.

نسبة السيولة:وهي عبارة عن قسمة الأصول النقدية وشبه النقدية و أوراق القبض على الخصوم المتداولة، وتحسب وفقا. وتحسب هذه النسبة العلاقة[2]

نسبة السيولة العامة=الأصول السائلة +أوراق القبض /الخصوم المتداولة .

نسبة السيولة السريعة :هي عبارة عن قسمة النقدية وشبه النقدية على الخصوم المتداولة وتحسب بالعلاقة التالية

نسبة السيولة السريعة =الموجودات المتداولة –(المخزون +مصروفات مدفوعة مقدما)/المطلوبات المتداولة .

نسبة السيولة الجاهزة :يستخدم مؤشر النقدية القطعية أو النقدية المباشرة في قياس سيولة الشركة من خلال النقدية المتوفرة لديها سواء كانت في الصندوق أو البنوك أو في الشيكات المرسلة للتحصيل أو الحوالات لدى الخزينة وغيرها من أنواع النقدية .ويمكن حسابها كالاتي :

نسبة السيولة الجاهزة =النقدية /المطلوبات المتداولة .[3]

نسب الهيكلة :

ج-**نسب النشاط:** تقيس نسب النشاط مدى فاعلية المشروع في استخدام الموارد المتوافرة لديه، وتتضمن جميع هذه النسب المقارنة بين مستوى المبيعات من ناحية والاستثمار في الأصول المختلفة من ناحية أخرى.[4]

---

[1] عبد الناصر إبراهيم، وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخداش، **أصول المحاسبة المالية**، طبعة الأول، دار المسيرة للنشر، عمان، سنة 1998،ص309.

[2] عبد الغفار حنفي، **الإدارة المالية**، طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، سنة 2002م،ص73.

[3] عبد الستار مصطفى الصياح، سعود جايد العامري، **الإدارة المالية**، طبعة الأول، عمان، دار وائل للنشر، سنة 2003م،ص59.

[4] عبد العزيز النجار، **أساسيات الإدارة المالية**، طبعة الأول، دار المكتب العربي، إسكندرية، سنة 2008،ص46.

2-معدل دوران المخزون :ويتم حساب هذه النسبة المبيعات على المخزون، وبالنسبة لشركة الشمس فإنها تظهر كالآتي : مدة دوران المخزون =(متوسط المخزون /تكلفة شراء البضاعة المباعة)*360

مدة دوران الزبائن =((الزبائن +أوراق القبض)/رقم الأعمال)*360

مدة دوران الموردين =((الموردين +أوراق الدفع)/مشتريات السنة)*360

مدة دوران البضائع =(متوسط المخزون /تكلفة شراء البضاعة المباعة)*360

معدل دوران المواد الأولية =(متوسط المخزون /تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة)*360

مدة دوران المتوجات التامة =(متوسط المخزون /تكلفة الإنتاج المباع)*360[1]

د-نسب الربحية :الربحية تعني قياس مقدرة المنشأة وهي مؤشر يوضح مدى الكفاية التي صاحبت انجاز العمليات التي قامت بها خلال فترة زمنية معينة ويلقي مؤشر الربحية اهتماما متزايدا وخاصة من قبل المالكين والمستثمرين الجدد لأن الربحية تبقى ضمن أولويات أي نشاط استثماري اقتصادي .

أ-دراسة ربحية الأموال المستثمرة

1-معدل العائد على الأموال المستثمرة =(صافي الأرباح بعد الضرائب/رأس المال المستثمر)*100

2-معدل العائد على الأموال الخاصة =(صافي الأرباح بعد الضرائب /الأموال)*100

3-الربح الموزع =(الأرباح الموزعة /متوسط الأموال الخاصة)*100

4-نسب التوظيف الذاتي =(الاحتياطات/رأس المال)*100 [2]

ب-دراسة ربحية المبيعات

نسب الربحية المرتبطة بالمبيعات :النسب على أساس أن المنشآت يجب أن تكون قادرة على تحقيق الربح الكافي من كل دينار حصلت عليه من إيرادات المبيعات، بحيث تستخدم هذه الأرباح في تغطية مصاريف التشغيل وفوائد القروض، أما الفشل في ذلك فسيخلف مشكلة لدى المنشأة في سداد هذه المصاريف وفي تحقيق صافي ربح يستفيد منه المساهمين ويحصلون من خلاله على عائد معقول عن استثماراتهم .وهذا وتصنف هذه النسب على أنها من النسب قائمة الداخل حيث تستخرج مختلف بنودها من تلك القائمة .

1-نسب مجمل الربح إلى صافي المبيعات

كما تعرف هذه النسبة بنسبة هامش لربح ويتم من خلالها قياس قدرة المنشآت على تحقيق الأرباح من النشاط الرئيسي كنشاط الانجاز في البضائع في المنشآت التجارية، ويمكن الحصول على هذه النسبة **بالعلاقة التالية:مجمل الربح /صافي المبيعات**

وهنا يمكن للمحلل أن يستعين بنسبة أخرى للبحث في أسباب الارتفاع والانخفاض في هذه النسبة وخاصية في تلك الأسباب التي نتجت عن ارتفاع كلفة المبيعات حيث تحسب بالعلاقة التالية :

---

[1] نجاة سر، فاطمة لا نصاري، **دور لوحة القيادة المالية في تحسين الأداء المالي**، مذكرة مقدمة ضمن شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسة، سنة 2016- 2015،ص34- ص35.

[2] منير شاكر محمد، إسماعيل، عبد الناصر نور، **التحليل المالي**، طبعة الثالثة، دار وائل، عمان، سنة 2008م،ص62ص63.

نسبة كلمة المبيعات =كلفة المبيعات /صافي المبيعات [1].

المطلب الثاني :تقييم الأداء باستعمال بطاقة الأداء المتوازن

اولا: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن من الوسائل الحديثة ذات النظرة الشمولية في قياس ومستوى أداء المؤسسة وإستراتيجيتها الموضوعة، وكما جاءت تعريفاتها كمايلي :

لقد عرفت بطاقة التقييم المتوازن بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدراء الإدارات العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء منظماتهم، إلا أنه يمكن وصف بطاقة التقييم المتوازن بكونها إطار عام يشمل جوانب متعددة، حيث يمكن اعتبارها أولا، نظام قياس كما تعتبر بطاقة التقييم المتوازن نظام إدارةاستراتيجي لكونها تحاول إن توازن وتربط بين رؤية ورسالة والأهداف الاستراتيجية للمنظمة وانعكاسها من خلال تجسيدها في المنظورات الأربعة لبطاقة التقييم المتوازن .[2]

تعريف2:بطاقة الأداء المتوازن هي :"نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية ".[3]

تعريف 3:بأنها"مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدراء الإدارات العليا صورة واضحة وشاملة على أداء منظماتهم ".[4]

تعريف 4:"أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المنشآت، وهي تعد نظاما إداريا وخطة استراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة وفق رؤيتها واستراتيجيتها،يوازن هذا النظام ما بين الجوانب المالية ورضا العملاء، وفاعلية العمليات الداخلية، وجوانب التعليم والتطوير ولإبداع في المنشأة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خدمية أو صناعية، حكومية أو غير حكومية، صغيرة أو كبيرة بالإضافة إلى ذلك تعتبر أداة اتصال فعالة بين مختلف المستويات الإدارية في المنظمة ووسيلة لتبادل المعلومة .[5]

الفرع :ترابط أو تكامل مقاييس الأداء في بطاقة الأداء المتوازن

تشكل المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن عملية تكاملية ترابطية فيما بينها تتكون من مقاييس مالية وغير مالية، حيث تعد المقاييس التشغيلية (الزبائن، العمليات الداخلية والتعلم والنمو) موجهات الأداء

---

[1] مؤيد راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، طبعة الأولى والثانية، دار المسيرة، عمان، 2006-2011،ص139ص140.

[2] وائل محمد صحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء **وبطاقة التقييم المتوازن**، طبعة الأولى، دار وائل علم، عمان، سنة 2009م،ص151.

[3] صالح بلاسكة، **قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية**، مذكرة لماجستير، علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012،

[4] عمر تيمجغدين، **دور استراتيجية التنويع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية**، مذكرة ماجستير، علوم الاقتصادية، جامعة محمد خضير، بسكرة ، 2012-2013،ص73.

[5] صالحي عبد القادر، **تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، مذكرماستر، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2012-2013،ص16،

المالي المستقبلي للمنظمة .كما تحقق البطاقة التناسق والتناغم في العلاقة بين التوجهات الإستراتيجية للمنظمة وعملياتها التشغيلية، إذ أنها تربط بين الأهداف الاستراتيجية والأنشطة والفعاليات والخطط قصيرة الأجل، كما تنظم وتحلل أيضا علاقة السبب بالنتيجة للأنشطة التشغيلية ومدى تأثيرها المالي على المنظمة .

المنظور المالي إقناع أصحاب المصلحة، ماهي الأهداف المالية المراد تحقيقها

منظور العملاء لتحقيق الأهداف المالية، ماهي حاجات المستهلكين لإشباعها

العلميات الداخلية لإرضاء أصحاب المصلحة والمستهلكين، ماهي العمليات التي نتفوق بها ؟

منظور التعلم والنمو لتحقيق الأهداف، كيف تتعلم المنظمة وتبدع ؟

يتضح من الشكل أن هناك ترابط وتكامل بين جميع محاور بطاقة الأداء المتوازن، حيث إن كل محور يؤثر ويتأثر بالآخر، كما أنها متطلبات ضرورية لتحقيق بعضها البعض، فمثلا تحقيق الأهداف المالية يتطلب مبيعات بنسبة معينة وهذه تطلب وجود مستهلكين والعمل على إرضائهم بشكل مستمر، وهذه تتطلب تحقيق الجودة والسرعة في التسليم إلى غير ذلك، وهذه تتطلب عمليات داخلية تحقق ذلك، الأمر الذي يشير إلى ضرورة التعليم والتدريب للموظفين بشكل مستمر .إضافة إلى ذلك هنالك ترابط وتكامل بين وإستراتيجية المنظمة ورؤيتها، إذ أن مؤشرات الأداء تستمدها المنظمة من استراتيجيتها وتقوم بدورها بتحويل الاستراتيجيةإلى أنشطة عملية تؤدى على أرض الواقع.

من وجهة نظر بطاقة الأداء المتوازن تعد الاستراتيجية مجموعة من الفرضيات حول السبب والأثر .مثل ،إذا تم عمل شيء هنا عندئذ يؤدي إلى ..... أي انه إذا حدث شيء في عنصر ما فيحدث شيء أخر في العنصر المرتبط به و الذي يعتمد عليه.[1]

على سبيل المثال أن المزيد من تدريب موظفي البيع يؤدي إلى المزيد من الربحية ويمكن تفصيل ذلك على النحو التالـــي:

[1] إبراهيم الخلوف الملكاوي، **إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، طبعة الأولى، دار الوراق للنشر، عمان، سنة 2008،ص85 ص86.

إذا زاد تدريب موظفي المبيعات حول منتجات الشركة عندئذ يصبحوا أكثر معرفة بالمجالات كافة ذات العلاقة بالمنتجات التي يقومون ببيعها، وبالتالي سوف تزداد المبيعات وتنعكس ايجابيا على الزيادة في الأرباح.

وعليه يمكن القول إن محاور بطاقة الأداء المتوازن تغطي جميع القضايا التي تواجه ، وتؤدي إلى فهم الأسباب إلى التغيير.

ثانيا:

جدول رقم (02) :مكونات بطاقة الأداء المتوازن كل بطاقة من البطاقات الأربع تشتمل على أربعة أعمدة

	الهدف	المؤشر	المستهدف	المبادرات
الأهداف المالية				

المصدر: إبراهيم الخلوف الملكاوي، **إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، ص 86.

1.الأهداف :تسجل فيه الأهداف الخاصة بالبطاقة ؛

2.المؤشرات :تسجل فيه المؤشرات التي ستستخدم لقياس كل هدف ؛

3.المستهدف :تسجل فيه القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة (سنة مثلا)

4. المبادرات :تسجل فيه المبادرات أو الأشياء التي سنقوم بها لتحقيق الهدف تمثل قائمة بالمبادرات الواجب تنفيذها لتحقيق النتائج المستهدفة ويتم التحديد لكل مبادرة :

أ. الموارد اللازمة .

ب. المنافع المتوقعة .

ج. الصعوبات والمخاطر المتوقعة .

د. الجدول الزمني لتنفيذها .

فمثلا قد يكون الهدف زيادة رضاء العملاء عن مستوى الخدمة فيكون المؤشر هو نتيجة استقصاء ربع سنوي (مثلا)يقيس رضاء العملاء عن الخدمة وقد تكون هناك مبادرة مثل تحسين مظهر العاملين أو تدريب العاملين على التعامل مع العملاء أو غير ذلك .لاحظ أن مؤشرات الأداء لا يشترط أن يكون كمية بل قد تكون نوعية أو وصفية

قد يكون من المناسب أن يكون عدد المؤشرات في كل بطاقة في حدود الخمسة أهداف بحيث يكون المجموع أقل من عشرين هدفا. لاحظ إن هذه هي أهداف المؤسسة العليا والتي سيحاول الجميع الاشتراك في

تحقيقها .بالإضافة لذلك فإنه ينبغي بذل المجهود للوصول إلى الأهداف ومؤشرات الأداء المناسبة لاستراتيجية المؤسسة وطبيعة عملها .[1]

جدول رقم (03) :محاور بطاقة الأداء المتوازن

المحاور	الأهداف الاستراتيجية	المعايير	المسؤولية	النتائج الفعلية	النتائج المستهدفة	المبادرات
المالية						
العملاء						
العمليات الداخلية						
الإيداع والتطوير (الموظفين)						

المصدر : بلال خلف، **التخطيط الاستراتيجي، ص 336.**

-يستغرق للإعداد بطاقة الأداء المتوازن ما بين ثلاثة إلى أربعة أشهر؛

-التطبيق يمتد إلى سنة واحدة؛

-يتم بناء البطاقة من قبل الإدارة العليا ومدراء الإدارات والموظفين ؛[2]

ثالثا: نظام بطاقات الأداء المتوازن BSCخلال الثلاثين سنة الأخير

إذا نظرنا إلى الثمانينات سنجد أن معظم المؤسسات الحكومية لم تقم بقياس أدائها مطلقا، باستثناء بعض الدراسات الدورية التي تقوم بها كل فترة.

بحلول عام 2005 أصيب معظم المدراء التنفيذيين بخيبة أمل نتيجة بحثهم الدائم عن مقاييس حقيقية تزودهم بمعلومات ذات مصداقية حول أداء مؤسساتهم دون استخدام إحصائيات معقدة .وحتى مؤخرا لازال المدراء التنفيذيون يشعرون بخيبة الأمل من استخدام مخططات استراتيجية والتي تفشل غالبا في تقديم مقاييس يمكن ربطها بنتائج العمل.

[1] بلال خلف، **التخطيط الاستراتيجي**، طبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، سنة 2010،ص 336.

[2] بلال خلف، مرجع سابق، ص 337.

وبذلك فان العديد من المنظمات الحكومية وغير الحكومية تقوم ألان بتغيير الطريقة التي تقيس بها أداءها.

2-بطاقات القياس المترهلة Unbalanced score cards

-الإدارة لا تدعم قياس أداء المؤسسة ولا تظهر اهتماما بالمقاييس غير المالية.

-خلاف كبير بين القياديين حول ما يجب قياسه وكيف يجب قياسه.

-انعدام الثقة في تكامل المعلومات .

3-محددات نظام بطاقات الأداء المتوازن BSC

نظام يزودنا فقط بالبيانات حول أداء المؤسسة لكنه لا يقوم بتضمين إجراءات تصحيحية لتحسين الأداء.

4 -الربط بين BSC وإدارة المعرفة

من الطرق التي تتبعها بعض الشركات لجعل أداة فعالة لتحسين الأداء هو ربطها بإدارة المعرفة الخاصة بها وقاعدة بياناتها .

5-إدارة الأداء وقياس الأداء

قياس أداء المنظمة يختلف عن إدارة أداء المنظمة .قياس الأداء يزودنا فقط بالبيانات و المعلومات حول وضع المنظمة ومدى نجاح مشاريعها واستراتيجياتها .أما إدارة الأداء فتضمن القيام بعمليات تحسين الأداء بعد قياسه واتخاذ قرارات تصحيحية .[1]

أهمية بطاقة التقييم المتوازن

1-أنها تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن منظماتهم ؛

2-تحديد المقاييس في بطاقة التقييم المتوازن يمثل الدافع الأساس للأهداف الاستراتيجية للمنظمة ومتطلبات التنافس ؛

3-تتمكن المنظمة من خلال المنظورات الأربعة في بطاقة التقييم المتوازن من مراقبة النتائج المالية وبنفس الوقت مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات غير الملموسة ؛

4-تجمع وبتقرير واحد العديد من العناصر المتفرقة لبرامج العمل التنافسية مثل التوجه نحو العملاء، تدنيه وقت الاستجابة، تحسين النوعية، تأكيد العمل الجماعي تقليل وقت طرح المنتجات الجديدة على المدى البعيد،

5-تترجم الرؤية والاستراتيجية ؛

6-تعرف الارتباطات الاستراتيجية لتكامل الأداء ؛

7-تعمل على إيجاد ترابط بين الأهداف و مقاييس الأداء ؛

8-المبادرة بالتنسيق الاستراتيجي . [2]

[1] راتب جليل صويص، غالب جليل صويص، **إدارة الجودة المعاصرة**، طبعة الأول، دار اليازوري، عمان، سنة 2009م،ص208- ص209.

[2] لغالبي، مرجع سبق ذكره، ص153.

خلاصة الفصل

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على عملية تقييم الأداء المالي وتحليل حالة المؤسسة، حيث يعتمد مفهوم التحليل المالي على قياس نتائجه وهذا يكون على ضوء مؤشرات ومعايير، والتي يتم اختبارها من طرف المدقق والتي يراها مناسبة مع نوع المؤسسة وحجمها، يمكن القول أن قياس الأداء المالي يعتبر من الأولويات الاستراتيجية للمؤسسة وهو لا ينحصر فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وأنما يشمل كذلك المؤسسات السليمة.

والتي تجد من عملية تقييم الأداء أداة تسعى الى معرفة نقاط القوة والضعف ومحاولة تشخيصها وإيجاد الحلول المناسبة لها والتي تساعدها على اتخاذ قراراتها المناسبة، ومن خلال هذا الفصل توصلنا أن الأداء المالي أهمية كبيرة في المؤسسة وهو يلعب دور كبير في تقييمها وتحقيق فعاليتها، لذلك تعتمد المؤسسات على مجموعة من أساليب لتقييم الأداءها ومن بين هذه أساليب نجد التحليل المالي الذي يتضمن (النسب والمؤشرات) وبطاقة الأداء المتوازن .

الفصل الثالث:

د راسة تطبيقية

تمهيد:

يعتبر تطور الذي حدث على وظيفة التدقيق استجابة لتطورات التي طرأت على بيئة الإعمال بشكل عام مما زاد من أهمية فهو يساهم في تحسين الأداء المالي للمنظمات بشكل عام .

بعدما قمنا بعرض الجانب النظري من الدراسة من خلال الفصول الأول والثاني والثالث تناولنا فيهم الجوانب الأساسية المتعلق بالتدقيق ومؤشرات الأداء المالي المستخدمة في مؤسسة سونلغاز وكذلك أهم الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع بشكل مباشر ،وها نحنا نسعى الى إسقاط الضوء المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي للرد على تساؤلاتنا باستخدام الاستبانة ،حيث يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج استخدام بعض الأساليب الإحصائية التي ظهر لنا في الاستبانة من خلال استقصاء أراء عينة الدراسة حول أهم المتغيرات المعتمدة خلال مرحلة الدراسة وذلك الإجابة على فرضيات الدراسة وقد تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث رئيسين وهما كالأتي :

المبحث الأول: تقديم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز والمديرية الجهوية للتوزيع بإدرار.

المبحث الثاني : عرض الاستبيان.

المبحث الثالث :نتائج الدراسة والمناقشة .

المبحث الأول: تقديم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز والمديرية الجهوية للتوزيع بإدرار:

تمهيد

تعد الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز من أهم المستثمرة بالجزائر، تقوم إنتاجا و توزيعا بإضافة إلى عملية شراء و بيع الغاز الطبيعي، و هذا لإشباع حاجات مختلف زبائنها الصناعية وكذلك المنزلية ، ولذلك سنتناول في هذا المبحث التطور التاريخي لشركة سونلغاز الهيكل التنظيمي إضافة إلى دراسة المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء و الغاز بأدرار.

المطلب الأول: التطور التاريخي للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز:

لقد مرات الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز عدة متغيرات تتبلور في المراحل التالية:

أولاً: الفترة ما بين (1947- 1968):

تميزت هذه الفترة بتأميم إدارة الاستعمار للشركة الخاصة LEBON عام 1947 و التي كانت تنشط في الجزائر في مجال الطاقة الكهربائية و الغاز، و تأسيس شركة كهرباء و غاز الجزائر (EGA) و في الخمسينيات تم تأسيس فرع لها من أجل ترقية استعمال الغاز في الأجهزة المنزلية و المسمى (AAVEG).

ثانياً: الفترة ما بين (1969 - 1981):

تم إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز بموجب الامر رقم 95/69 المؤرخ في 26 جويلية 1969 و الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية في 01 أوت 1969، بإنشاء شركة كهرباء و غاز الجزائر و التي ألغيت بموجب نفس الأمر، و الذي حدد المهمة العامة للسياسة الطاقوية الوطنية، (باحتكار الإنتاج و النقل، و التوزيع) و قد تمكنت المؤسسة في هذه الفترة من تحقيق أهدافها من خلال تطوير الإمكانيات و القدرات الداخلية لها.

ثالثاً: الفترة ما بين (1982 - 1994).

تميزت هذه الفترة بإعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز، شأنها شأن الكثير من المؤسسات العمومية آنذاك، وظهرت ستة مؤسسات جديدة نتيجة لإعادة هيكلتها و هي:

- مؤسسة كتركيب (KAHRKIB): المؤسسة الوطنية للأشغال و التركيبات الكهربائية التي تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 82 / 306 المؤرخ في 16 أكتوبر 1982 م؛
- مؤسسة كهريف (KAHIF) المؤسسة الوطنية للأشغال الكهربائية، التي أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم : 82 /307 المؤرخ في 16 أكتوبر 1982 م؛[1]

[1] مستخرج من وثائق المؤسسة .

- مؤسسة كنغاز (KANAGAZ): المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات، و التي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 82 /308 و المؤرخ في16 أكتوبر 1982 م؛
- مؤسسة أو تركيب (ETTERKIB): المؤسسة الوطنية للتركيب الصناعي، التي أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 82 /309 المؤرخ في 16 أكتوبر 1982 م؛
- مؤسسة إنيرجا (INERGA) المؤسسة الوطنية لإنجاز البنية التحتية للطاقة، و التي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 83 / 601 و المؤرخ في 20 أكتوبر 1983 م؛
- مؤسسة A . M . C: المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس و المراقبة، و بموجب القانون 07/85 المؤرخ في 06 أوت 1985م تم وضع شروط تطبيق نشاطات إنتاج و توزيع الطاقة،وضبط حقوق و واجبات المؤسسة في ظل الاحتكار.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91 /475 المؤرخ في 14ديسمبر 1991م، تم تغيير الطبيعة القانونية للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز لتصبح مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري تمهيدا لدخول الدولة إلى اقتصاد السوق، و بثت مجموعة من القوانين التي بناء عليها يمكن للشركة الوطنية للكهرباء والغاز امتلاك رؤوس الأموال في الشركات التالية:

- شركة النقل و الصيانة اليدوية الممتازة للأجهزة الصناعية (TRASMEX)؛
- الشركة الجزائرية للخدمات الإلكترونية العامة (ALGESCO)؛
- الشركة المختلطة الجزائرية الفرنسية للهندسة الغازية (SAFIR)؛
- الشركة الجزائرية للميكانيكا الثقيلة و التصفيح تحت الضغط (SIAS)؛
- شركة الوقاية و النشاط الأمني (SPAS)؛
- الشركة المختلطة لحراسة و أمن الأشخاص و الأشياء (SGS).

رابعاً: الفترة ما بين (1995-2001)

تميزت هذه الفترة بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 280/95 المؤرخ في 17 أكتوبر 1995م الذي تضمن تأكيد الطابع الصناعي و التجاري للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز (EPIC) و بقائها تحت وصاية وزارة الطاقة و المناجم، و بهذا تمتعت سونلغاز بالاستعمال المالي إضافة لتمتعها بالشخصية المعنوية،أصبحت تسير حسب قواعد القانون العام في علاقتها مع الدول.

خامساً: الفترة ما بين (2002-2003)

تميزت هذه الفترة بتغير الشكل القانوني للمؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري لتصبح شركة ذات أسهم (SPA)، و ذلك بموجب المرسوم الرئاسي 195/02 المؤرخ في 01 جوان 2002، و الذي حدد النظام القانوني للشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز و حدد لها الأهداف التالية:

- ❖ نقل الكهرباء و الغاز لحاجات السوق الوطنية – الإنتاج – النقل التوزيع و تجارة الطاقة الكهربائية في الخارج؛[1]
- ❖ توزيع و تجارة الغاز عن طرق القنوات في الجزائر و في الخارج؛
- ❖ التنمية و التزويد بجميع خدمات الطاقة؛
- ❖ دراسة و تطوير و إعادة تقويم كل أشكال مصادر الطاقة؛

سادساً: الفترة ما بين (2004-2006)

تميزت هذه الفترة بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 2005/03 و المؤرخ في 30 أفريل 2005م الذي تضمن هيكلة قطاع توزيع الكهرباء و الغاز، حيث تم اختفاء مناطق التوزيع، و تقسيم المديرية العامة للتوزيع إلى أبع مناطق و هي (المديرية العامة للتوزيع الوسط، المديرية العامة للتوزيع الجزائر، المديرية العامة للتوزيع الشرق ، المديرية العامة للتوزيع الغرب).

و بموجب هذا القرار تحولت مراكز التوزيع إلى مديريات جهوية تتبع مباشرة المديرية العامة للتوزيع ،كما تحولت المصالح على مستوى كل مديرية إلى أقسام و أصبح كل قسم يحتوي على مجموعة من المصالح بالنظر إلى أهمية القسم في الاستراتيجية العامة للتوزيع.[2]

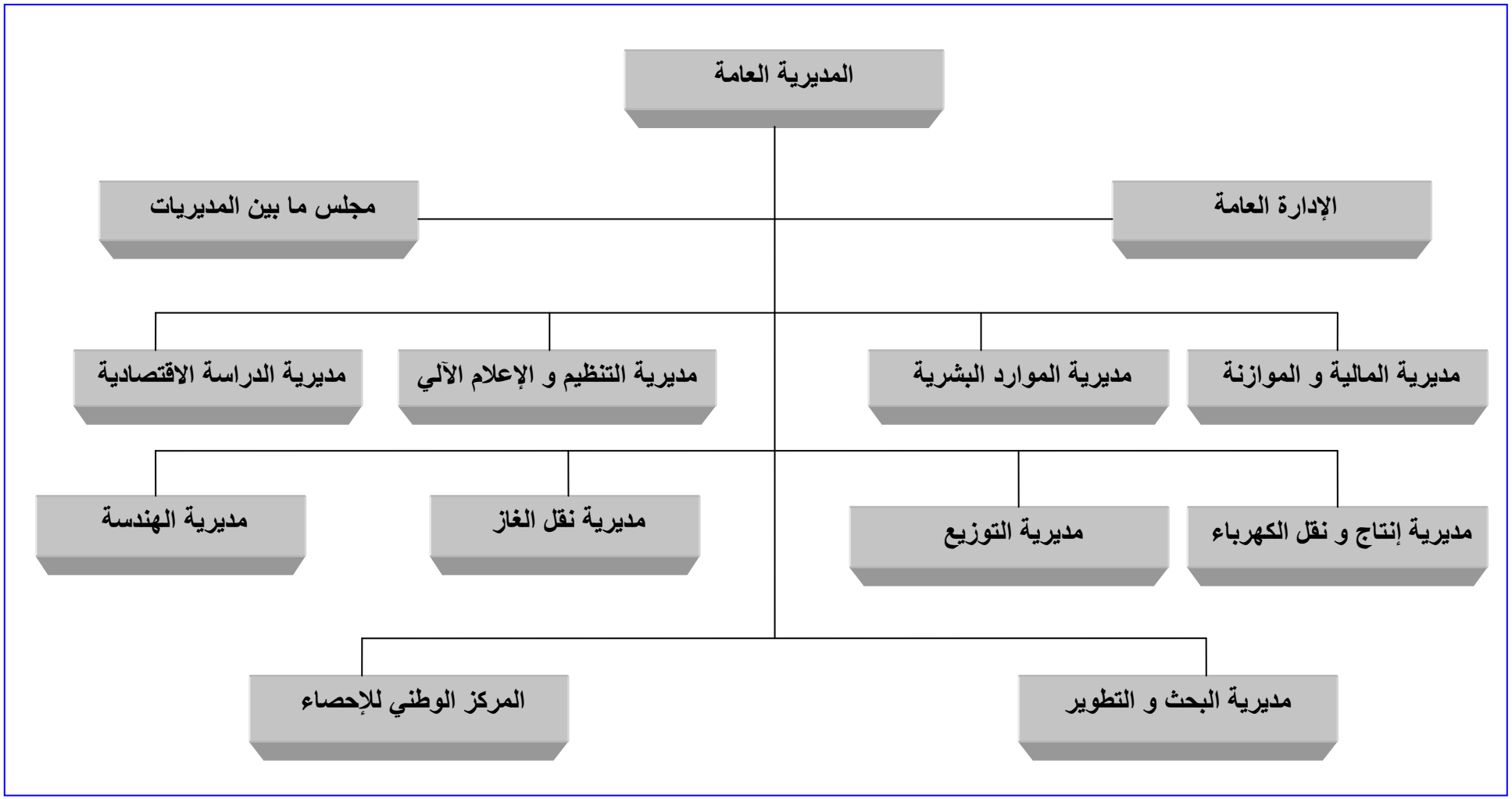
المطلب الثاني: تنظيم الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز:

لقد أستدعى وجود الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز على كامل التراب الوطني، وجود هيكل تنظيمي متين يناسب تقسيماتها المختلفة، و هذا ما سنبرزه في النقاط التالية:

أولاً: الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز.

نظرا لكبر حجم الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز، و أتساع مجال نشاطها استدعى وجود هيكلي تنظيمي متشعب، و لتبسيط الفهم اقتصرنا على هيكل أهم المديريات و الوظائف الرئيسية كما في الشكل(**02**): **الهيكل التنظيمي يوضح تدرج المسؤوليات المتمثل في المستويين التاليين:** [3]

[1] مستخرج من وثائق المؤسسة .
[2] مستخرج من وثائق المؤسسة.
[3] مستخرج من وثائق المؤسسة .



مستخرج من وثائق المؤسسة

الهيكل التنظيمي يوضح تدرج المسؤوليات المتمثل في المستويين التاليين :

1- **المستوى الأول:** ويمثل المستوى الأعلى، ويشمل الإدارات العامة التي تقوم بإنجاز الخدمات الداخلية للشركة، و يشتمل كذلك على مجلس المديريات، الذي ينسق بين مختلف المديريات ويختص بحل المشاكل التي تواجه الشركة.

2- **المستوى الثاني:** و يضم المديريات التي تصنف إلى مديريات وظيفية و مديريات عملية.

أ. **المديريات الوظيفية:** وتتكون من عدة مديريات تشترك في مهام التسيير و التخطيط دون العمل، و سنبينها بإيجاز كما يلي:

- ❖ مديرية الموارد البشرية: وتقوم بتخطيط السياسة الخاصة بالعمل و التوظيف، الترقيات و اعتماد سياسة التكوين بالإضافة إلى طب العمل و غيرها من وظائف إدارة الموارد البشرية؛
- ❖ مديرية المالية و الموازنة: تنسق هذه المديرية بين جميع الموازنات كالإنتاج والتوزيع والمبيعات،كما تقوم بعمليتي التنفيذ و المراقبة؛
- ❖ مديرية التنظيم و الإعلام الآلي: و تتبنى مبادئ التنظيم بالشركة، ووضع برامج التطوير والتحسين باستخدام الإعلام الآلي؛
- ❖ مديرية الدراسات الاقتصادية: يسند لها إنجاز دراسات المدى الطويل، وقد تقوم بتنفيذ موازنة التخطيط الطاقوي.

ب – **المديريات العملية:** تسند لها المهام التنفيذية، و أهم المديريات التابعة لها هي:

- ❖ مديرية البحث و التطوير: و تهتم بالتطورات الجديدة و آخر المستجدات التي تبرز في مجال الأعمال الإشراقية، كما تشرف على مختلف العمليات المنجزة؛
- ❖ مديرية إنتاج ونقل الكهرباء: و تهتم بإنتاج و نقل الكهرباء بكافة أنواعها (توتر منخفض متوسط، عالي) تم تبيع هذه المديرية الكهرباء لمديرية التوزيع التي تعمل على توزيعها على مختلف الزبائن؛
- ❖ مديرية الهندسة: و تتمثل مهمتها في متابعة الإنجازات المتعلقة بقنوات التوزيع الخاصة؛
- ❖ مديرية نقل الغاز: و تتمثل مهمتها في نقل و بيع الغاز بجميع مستوياتها (ضغط منخفض،متوسط، عالي).لمديرية التوزيع هذه الأخيرة التي تقوم أيضا بتوزيعه على الزبائن؛
- ❖ مديرية التوزيع: تمارس هذه المديرية العمل التجاري حيث تشتري الكهرباء و الغاز من مديريتي إنتاج ونقل الكهرباء و نقل الغاز، ثم تقوم بتوزيعها على الزبائن بمختلف فئاتهم. [1].

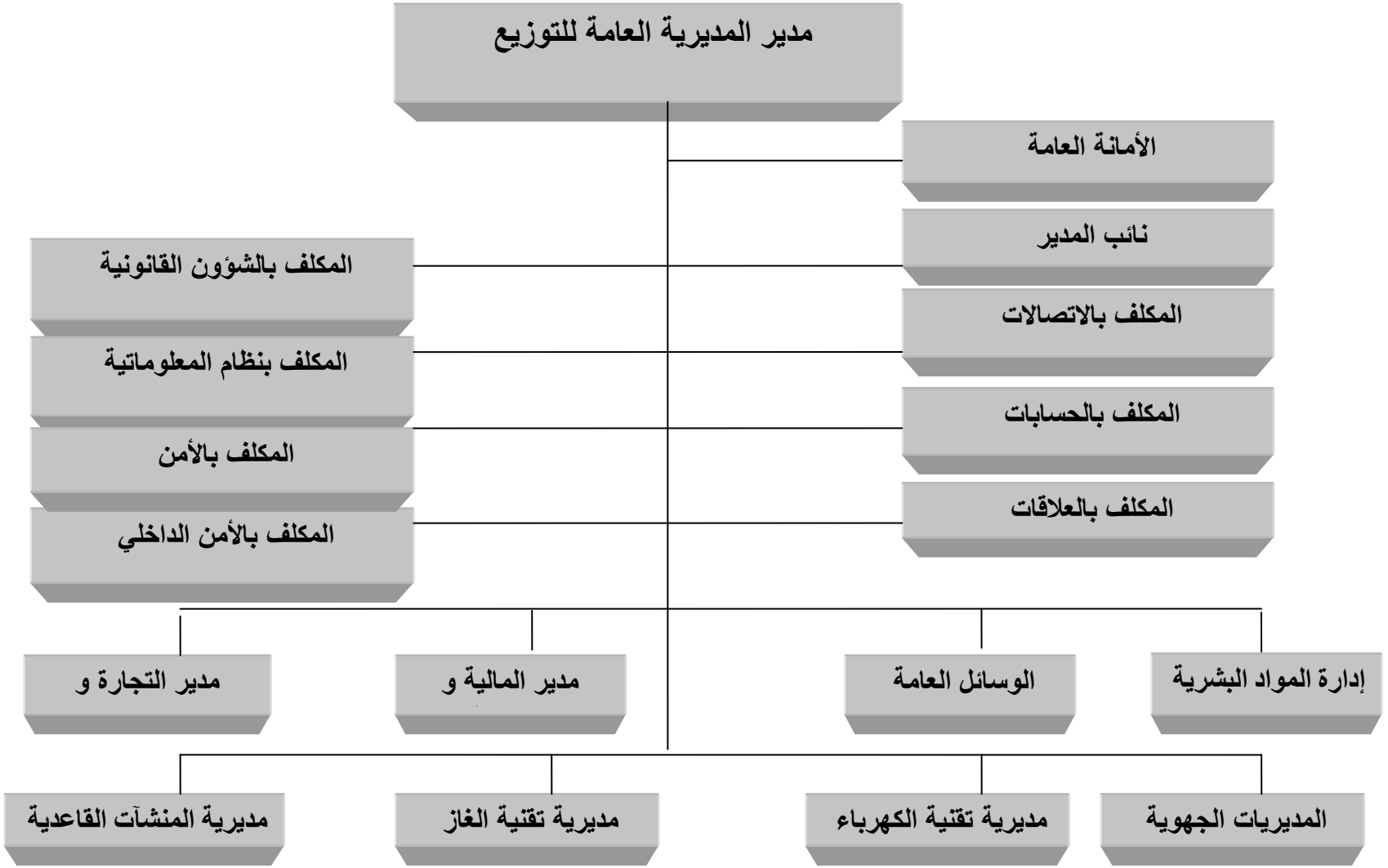
[1] مقابلة شخصية مع عامل مصلحة الإدارة العامة

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع

و تتمثل مهمتها في توزيع الطاقة الكهربائية و الغازية و تلبية طلبات الزبائن في حدود شروط والقيمة المالية المعمول بها، و نوعية الخدمات و الأمن، و ذلك بهدف توزيعه بأعلى جودة و أقل تكلفة.

حيث تعتمد على الهيكل التنظيمي التالي للقيام بمهامها كما يبين الشكل رقم (03).

الشكل (03)الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع



المصدر: مستخرج من وثائق المؤسسة

نذكر من أهم المهام ما يلي: [1]

- ❖ شراء الطاقة الكهربائية و الغازية و إعادة بيعها للزبائن بتوتر (منخفض، متوسط، عالي)؛
- ❖ المساهمة في إعداد السياسة للشركة؛
- ❖ مراقبة و متابعة كل شبكات توصيل الكهرباء و قنوات توزيع الغاز، لضمان التزويد الدائم لها؛
- ❖ تلبية حاجات الزبائن من الكهرباء و الغاز، و تقديم النصائح لهم في حدود دفتر الشروط؛
- ❖ إقرار برامج المالية؛

المطلب الثالث: تقديم المديرية الجهوية للتوزيع بإدرار

تعد المديرية الجهوية للتوزيع بأدرار أحد ممثلي شركة سونلغاز على المستويين المحلي و الوطني حيث تعمل تحت وصاية المديرية العامة للتوزيع بوهران.

ثانياً : تقديم المديرية الجهوية للتوزيع بإدرار

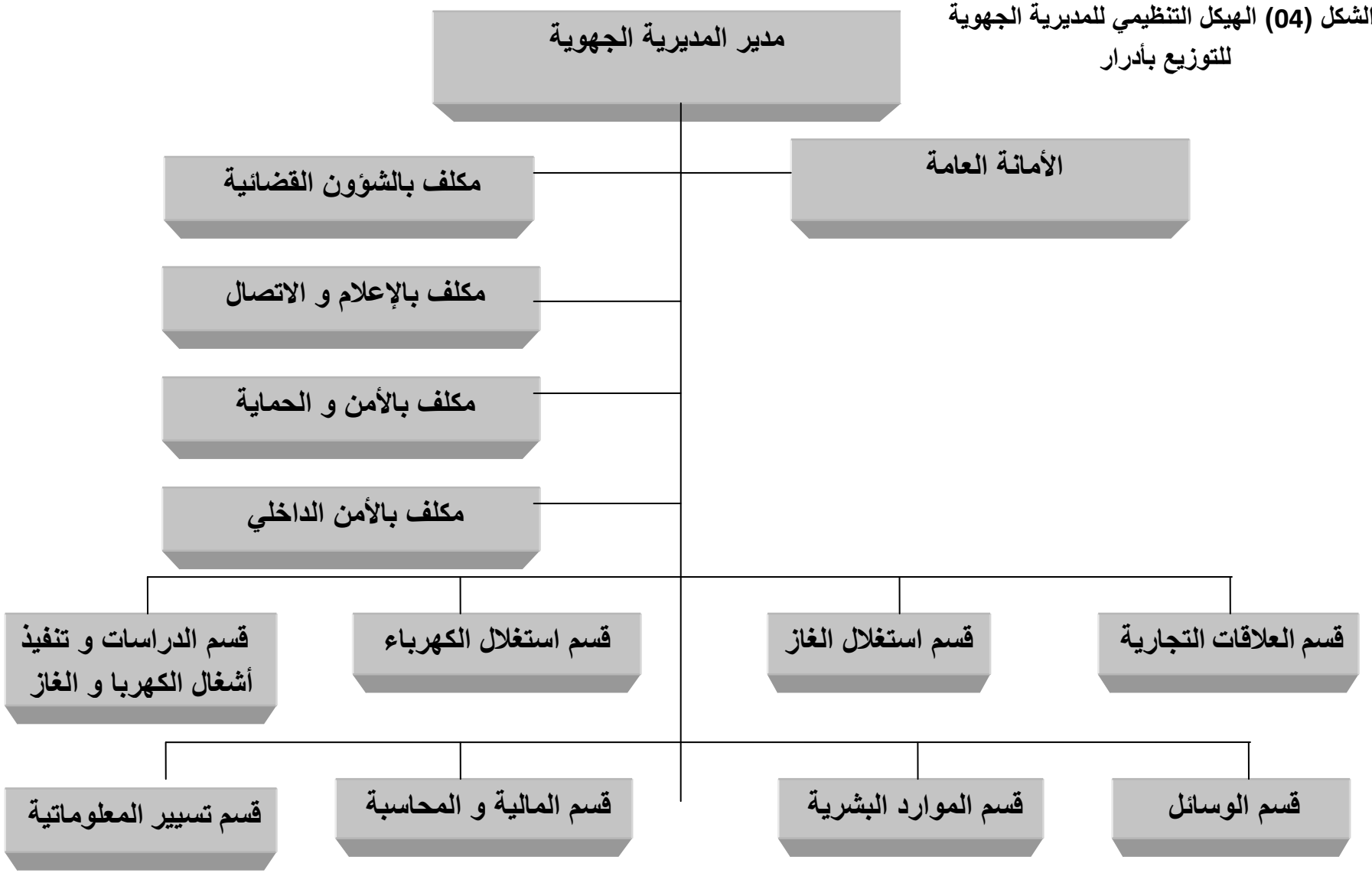
المديرية الجهوية للتوزيع بإدرار هي أحد مديريات الجهوية التابعة للمديرية العامة للتوزيع بوهران،تأسست سنة (2005) بعد أن كانت مجرد مركز تابع لمنطقة التوزيع ببشار، وذلك لأتساع حجم زبائنها، و وزيادة احتياجاتهم. و في إطار السياسة العامة لإعادة هيكلة شركة سونلغاز طبقا للأحكام القانونية المنظمة للشركات التجارية (شركة مساهمة). [2]

1 – الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية لأدرار والذي يتمثل في المخطط التالي :

[1] مقابلة شخصية مع عمال مصلحة الأمانة العامة

[2] مستخرج من وثائق المؤسسة .

الشكل (04) الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع بأدرار



المصدر : مستخرج من وثائق الشركة

من خلال المخطط يتضح أن المديرية الجهوية للتوزيع تشمل على:

❖ **مدير المديرية الجهوية:** و من مهامه:

- إمضاء الشيكات؛
- عقد الاجتماعات؛
- التنسيق مع الشركاء الاجتماعيين (النقابة؛، لجنة المشاركة)؛

❖ **الأمانة العامة:** و هي مكتب يساعد المدير على تأدية مهامه مثل:

- استقبال زوار المدير و تحديد المواعيد؛
- استقبال البريد الوارد، و إرسال البريد الصادر و تسجيل

❖ **مكلف بالإعلام و الاتصال:** و من مهامه:

- يحضر و يعلم الموظفين و الزبائن بكل المستجدات عن طريق (المنشورات، الصحافة و الإذاعة المحلية و غيرها) حسب السياسة المتبعة من طرف المؤسسة؛
- و ضع و تنظيم العلاقات مع كل المتعاقدين.

❖ **مكلف بالشؤون القانونية (القضائية):**

- يكلف بكل العلاقات الخاصة بالمديرية الجهوية؛
- متابعة تنفيذ القرارات القضائية، و مقاييس تحصيل الديون في كل الحالات.

❖ **مكلف بالحماية و الأمن:**

- و يكلف بوضع البرامج السنوية للتحسيس؛
- تحضير جلسات لتوعية العمال ضد أخطار الغاز و الكهرباء مع المصالح التقنية

❖ **مكلف بالأمن الداخلي:** و من مهامه:

- وضع مخطط المناوبة لتطبيق الأمن الداخلي في المديرية الجهوية و المصالح التقنية للكهرباء والغاز و المصالح التجارية و المقاطعات التجارية؛
- وضع تقارير حقيقية حول وضعية الأمن الداخلي بالمديرية الجهوية؛

❖ **قسم العلاقات التجارية:** و يعتبر ذا أهمية بالغة كونه يمثل همزة وصل بين المديرية و الزبون ويشمل قسم تجاري تقني، قسم التحصيلات، قسم مكلف بالزبائن و الخزينة، و من مهامه:

- إرسال الفواتير و متابعة تحصيلها؛
- توصيل أو ربط الكهرباء و الغاز؛
- الرد على شكاوي و احتجاجات الزبائن. [1]

[1] مقابلة شخصية مع عمال مصلحة

❖ **قسم استغلال الشبكات:** تتمثل مهامه الأساسية في:

- صيانة الشبكات الكهربائية، عن طريق المراقبة الدورية و أخذ القياسات و استعمال برامج الأعلام الآلي؛
- تحليل الإعطاب التي تتعرض لها الشبكة؛
- الحفاظ على أمن و سلامة الأشخاص و الشبكات.

❖ **قسم معالجة المعلومات:** و هو قسم حديث النشأة بالمديرية، يعمل على معالجة المعلومات والبيانات الواردة عن طريق المعالجة الآلية و من مهامه:

- إصدار فواتير الزبائن؛
- تخزين المعلومات في الأقراص لمواجهة احتمال وجود نزاعات؛

❖ **قسم الوسائل:** و يحتوي على نوعين من الوسائل هما:

- وسائل العمليات العامة: و التي تعمل على تلبية احتياجات المديرية من مكاتب تجهيزات مكتبية ووسائل عمليات الصيانة؛
- وسائل الخطر: تستعمل من أجل تسيير سيارات المديرية من حيث التصليح، الصيانة، شراء قطع غيار، نقل العمال، نقل العتاد.

❖ **قسم الموارد البشرية:** و هو القسم الذي يهتم بكل ما يتعلق بالعاملين منذ لحظة توظيفهم و حتى ما بعد التقاعد، حيث تقوم بالإضافة للتسيير الإداري (عطل، ساعات إضافية، أجور، مكافآت ...) بوضع مخططات للتقويم للعاملين و ضمان علاقات دائمة مع طب العمل و النقابات العمالية وغيرها.

❖ **قسم المحاسبة والمالية:** وهو قسم يهتم بدراسة جميع العمليات وتسجيلها محاسبيا، حيث يقوم بالإضافة للتسجيل المحاسبي المراقبة المالية، مراقبة الميزانية. و سنتعرف فيما بعد على هذا القسم.

2 – **أهداف المديرية الجهوية للتوزيع بأدرار:** لا يمكن أن تخرج أهداف المديرية الجهوية للتوزيع عن أهداف المديرية العامة للتوزيع، و من بين هذه الأهداف نذكر مايلي:

1- الاعتناء بزبائن المؤسسة و تنمية مبيعاتها؛

2- وضع سياسة تجارية للمؤسسة و مراقبة مدى تطبيقها؛

3- استمرارية التسيير من خلال (التحكم، الاستغلال، الصيانة)؛[1]

ثانياً: قسم المحاسبة و المالية:

نتيجة للتغير الذي شهدته الساحة الجزائرية على المستوى السياسي والاقتصادي الذي أنعكس على مختلف المنظمات و منها الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز، و ذلك من خلال إيجاد مصالح المحاسبة

[1] مستخرج من وثائق المؤسسة .

والمالية في مديرياتها بدلا من التبعية إلى المديريات الجهوية، و هذا ابتداء من سنة 2006، مما يدل على مدى وعي الشركة بأهمية اللامركزية التسيير، لاسيما التسيير في الشؤون المالية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.

من خلال المخطط يظهر لنا أن قسم المحاسبة و المالية يشمل على المصالح التالية:

- **مصلحة الاستغلال:** تعتبر هذه المصلحة ذا أهمية بالغة في قسم المحاسبة و المالية من مهامها ما يلي:
  - ضمان التحقق و مراقبة و تسجيل العمليات محاسبيا؛
  - إعداد النتائج المحاسبية للمديرية؛
  - ضمان النشاط الجنائي اللامركزية؛
- **مصلحة المالية:** وهي من بين المصالح الحساسة في المديرية إذ يتم فيها:
  - ضمان تسوية اللامركزية؛
  - متابعة حسابات الخزينة، و مراقبة الحسابات البنكية و البريدية؛
  - وضع تنبأت للخزينة قصيرة المدى؛
- **مصلحة الميزانية و مراقبة التسيير:** و من مهامها ما يلي:
  - وضع الميزانية السنوية للمديرية؛
  - إنجاز لوحة القيادة و الميزانية لنشاط المديرية.

– مهام رئيس قسم المحاسبة و المالية:

إن رئيس قسم المحاسبة و المالية بمديرية التوزيع بأدرار يقوم بمراقبة جميع مصالح القسم و متابعتها باستمرار و الحرص على إنجاز جميع الأعمال بصفة دقيقة، هذا على غرار المهام التالية:

- تدقيق و مراقبة الحسابات؛
- تحضير الميزانية و إعداد جدول حسابات النتائج؛
- إجراء إعتمادات الاستثمار؛

علاقة قسم المحاسبة والمالية مع الأقسام الأخرى:

1–قسم العلاقات التجارية:

– تتم علاقة قسم المحاسبة و المالية مع مصلحة العلاقات التجارية في كون هذا الأخير يقدم لمصلحة المحاسبة و المالية ما يلي:

– الفواتير المتعلقة بإصلاح إعطاب الشبكات الكهربائية أثناء الحوادث؛

– إرسال الفواتير ومتابعة تحصيلها.

2– قسم الدراسات و التنفيذ: يقوم هذا القسم بتقديم ما يلي:

– تقديم فواتير الربط الجديد للزبائن؛

– تقديم فواتير الأعمال الكبرى الجديدة؛

– تقديم فواتير البرامج الخاصة.

3– قسم الشؤون العامة: تتمثل علاقة هذا القسم بقسم المحاسبة والمالية بما يلي:

–تقديم فواتير مشتريات المديرية؛

المبحث الثاني: عرض الاستبيان

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض منهج الدراسة المتبع ،ومجتمع الدراسة وعينتها ،وأدوات الدراسة ،والمعالجة الإحصائية المستعملة وفحص صدق وثبات أداة الدراسة .

المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة

سيتم التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان من خلال ما يلي :

1. صدق الاتساق الداخلي للاستبيان :

يتم قياس الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال قياس معامل الارتباط لبنود محاور الدارسة مع الدرجة الكلية للمحور من خلال معامل ارتباط بيرسون حيث اعط النتائج التالية :

الجدول رقم 04: صدق الاتساق الداخلي لمحور التدقيق

البند	معامل الارتباط
x1	.527**
x2	.298
x3	.668**
x4	.556**
x5	.565**
x6	.270
x7	.505**
x8	.653**
x9	.543**
x10	.428 *
x11	.625**

.*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss 20

من خلال الجدول أعلاه يتبين ان ارتباطات البنود الخاصة بمحور التدقيق مع المحور ككل التدقيق معنوية إحصائيا ما عدا البنود x2 وx6 مع ان كل تلك الارتباطات سجلت قيم مرتفعة أكثر من0.5 ما عد البنود x2, x6, x10 ومنه يمكن القول ان مقياس محور التدقيق مقبول من ناحية الاتساق.

الجدول رقم 05: صدق الاتساق الداخلي لمحور الأداء المالي

البند	معامل الارتباط
B1	.477**
B2	.621**
B3	.610**
B4	.337**
B5	.564**
B6	.618**
B7	.593**
B8	.467**
B9	.496**
B10	.487**
B11	.328

.*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spas 20

من خلال الجدول أعلاه يتبين ان ارتباطات البنود الخاصة بمحور الأداء المالي مع المحور ككل الأداء المالي معنوية إحصائيا ما عدا البنود B11 مع ان كل تلك الارتباطات سجلت قيم مرتفعة أكثر من 0.4 ما عد البنود B11 .ومنه يمكن القول ان مقياس المحور الأداء المالي مقبول من ناحية الاتساق الداخلي.

2. ثبات أداة الدراسة :

سوف يتم قياس ثبات أداة الدراسة وذلك للتأكد من مدى استقرار نتائج الاستبيان من خلال معامل إلفا كرونباخ لمحاور الدراسة كما يلي:

الجدول رقم 06: قيم معامل إلفا كرونباخ لمحاور الدراسة

المحور	معامل إلفا كرونباخ	عدد العبارات
ثبات التدقيق والأداء المالي الكلي	,821	22

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss 20

من خلال الجدول أعلاه يتبين ان معامل إلفا كرونباخ سجل لمحور التدقيق الأداء المالي 0.821وهو معامل مرتفع، وهو يدل على ان هناك ثبات لأداة الدراسة.

وعليه يمكن القول ان أداة الدراسة تتمتع بمدى مقبول من الصدق والثبات يمكن الاعتماد على نتائجها في التحليل.

المطلب الثاني :عرض الاستبيان

في هذا المطلب سوف يتم في هذا الحالة عرض عينة الدراسة من حيث المتغيرات العامة والموضحة في الجدول :

1. وصف المتغيرات العامة لعينة الدراسة :

الجدول رقم 07: وصف المتغيرات العامة لعينة الدراسة

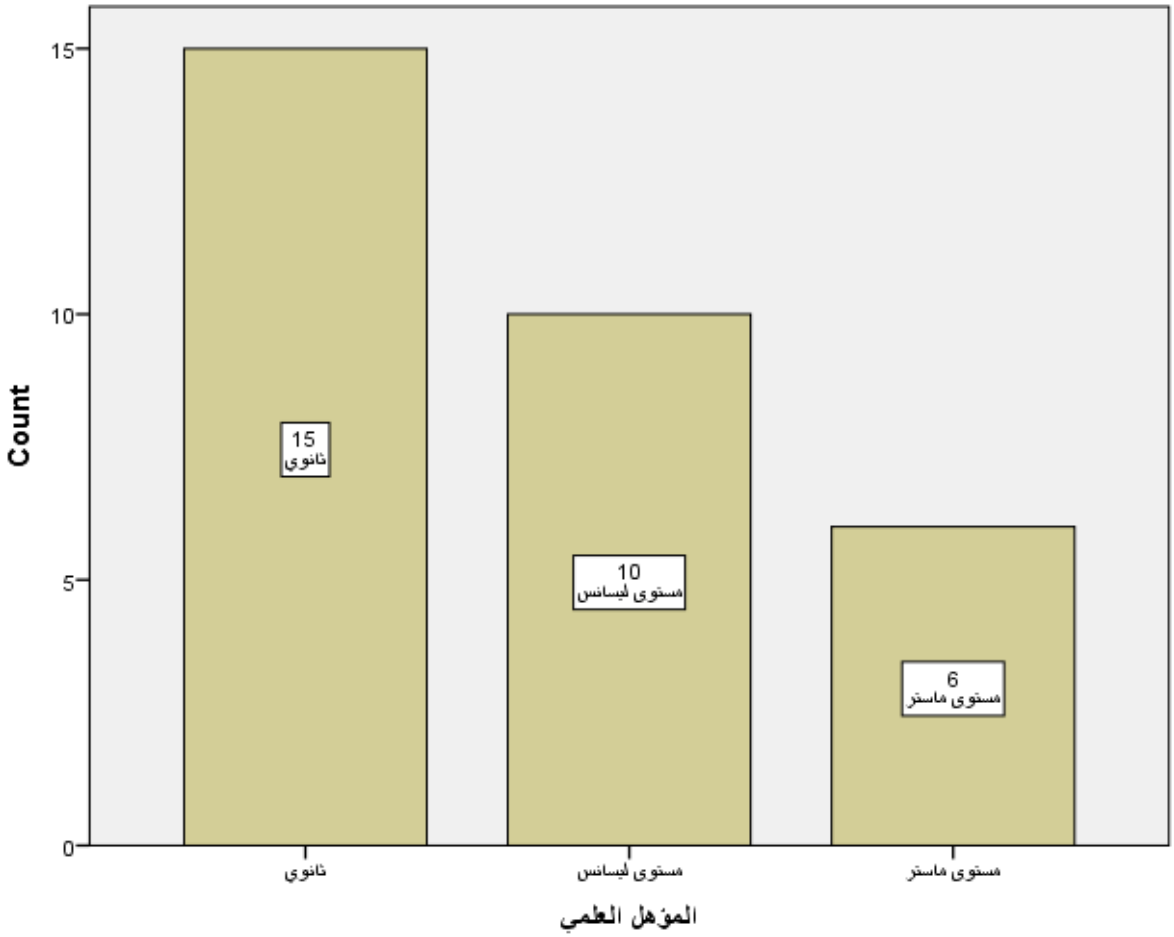
	المتغير	النسبة	التكرار
المؤهل العلمي	ثانوي	%48.39	15
	ليسانس	%32.26	10
	ماستر	%19.35	6
عدد سنوات الخبرة	أقل من سنة	%12.90	4
	من 2 إلى سنوات إلى 5سنوات	%25.81	8
	من 6سنوات إلى 10 سنوات	%22.58	7
	من 10 فما فوق	%38.71	12

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss 20

1-1. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي :

يتضح من الجدول أعلاه ان أغلبية إفراد عينة الدراسة من مستوى ثانوي حيث احتلت بنسبة اكبر ب48.39 % و كانت نسبة مستوى لسانس 32.26%ومستوى ماستر كان بنسبة 19.35%من مجموع المستجوبين، وهو ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل رقم05: المؤهل العلمي

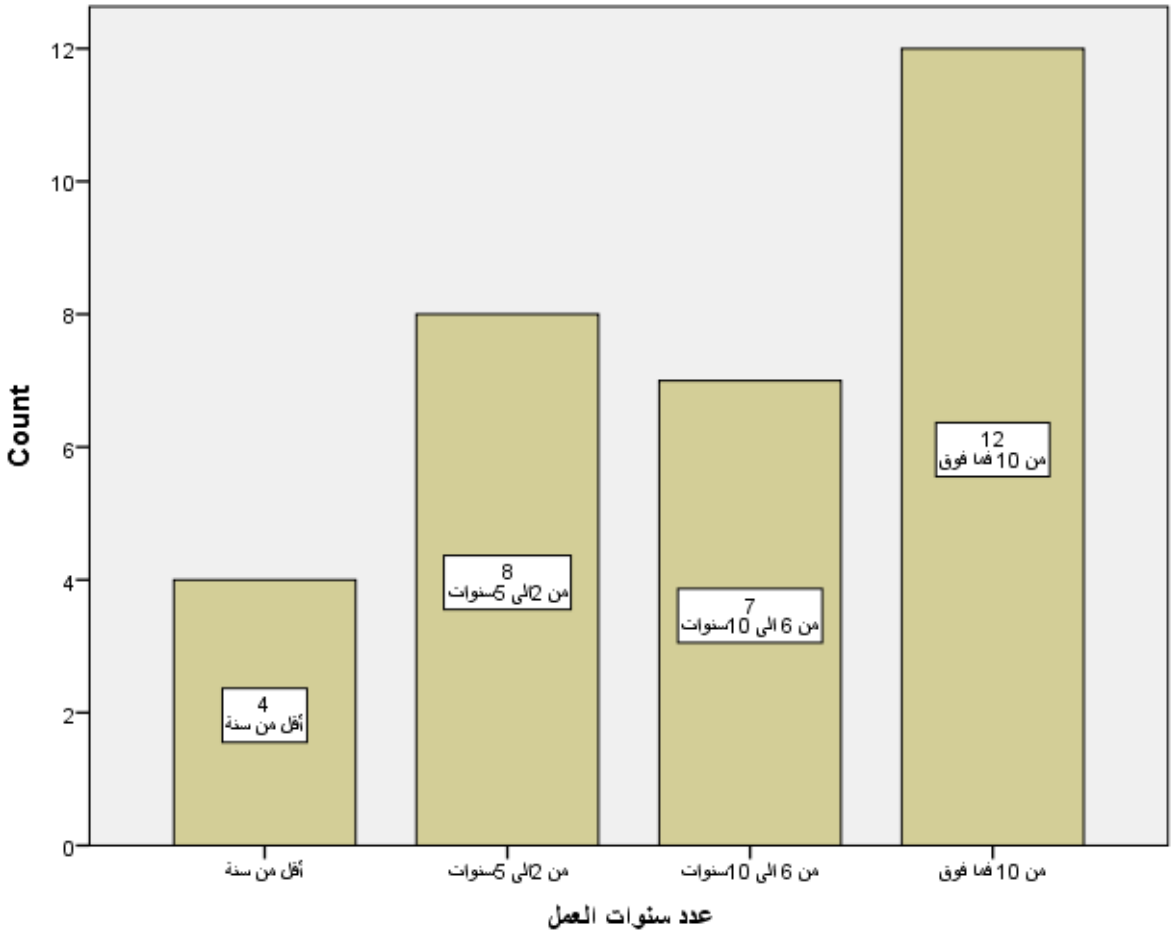


المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss 20

1- 2توزيع عينة الدراسة حسب عداد سنوات الخبرة :

يتضح من الجدول أعلاه ان أغلبية إفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرة من 10 سنوات فما فوق حيث بلغت نسبتهم 38.70% من مجموع المستجوبين ، وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 06: عداد سنوات العمل



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss 20

المطلب الثالث: اختبار اعتدالية متغيرات الدراسة:

سوف يتم اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة حيث تعتبر الفرضية الصفرية في ان متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي مقابل الفرضية البديلة المتغيرات لا تتبع التوزيع الطبيعي واحصاءة الاختبار ومستوى دلالة لها لك من اختبار كرومغلوف سيمرنوف واختبار شابيرو موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم 08: اختبار التوزيع الطبيعي

	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov[a]		
المحور	الاحصاءة	درجة الحرية	Sig.	الاحصاءة	درجة الحرية	Sig.
التدقيق	,127	31	,200*	,917	31	,020
الأداء المالي	,164	31	,033	,807	31	,000

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss 20

من خلال الجدول يتضح ان متغيرات الدراسة المحور الأول جاءت مستوى معنويتها اكبر من 0.05 وبتالي يمكن القول ان المحور الأول A حسب كرومغولف سيميرونوف هو يتبع التوزيع الطبيعي بالنسبة لشابيرو هو أكبر من 0.05 وبالتالي يمكن القول ان هذا المحورA يتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة 0.05 بالنسبة المحورB حسب الاختبارين كرومغولف سيميرونوف وشابيرB لايتبع التوزيع الطبيعي، بالرغم من ان العينة كبيرة الحجم.

المبحث الثالث : نتائج الدراسة والمناقشة :

اختبار فرضية اثر التدقيق على الاداء المالي عند مستوى دلالة 0.01 :

في هذا الدراسة تم تجميع البيانات عن طريق أداة الاستبيان وتحليلها باستخدام الحزمة الاحصائية SmartPLS 3 المربعات الصغرى الجزئية الذكية المختصة في التعامل مع نمذجة المعادلات البنائية (SEM)، وتعتبر المربعات الصغرى الجزئية PLS اسلوب احصائي لتحليل الارتباطات بين المتغيرات الكامنة* والمتمثلة في هذا الدراسة في التدقيق والاداء المالي.

المطلب الأول: نموذج الدراسة

يتمثل نموذج الدراسة في متغييرين انطباعيين وهما التدقيق والأداء المالي كمايلي :

1-1. المتغير المستقل :

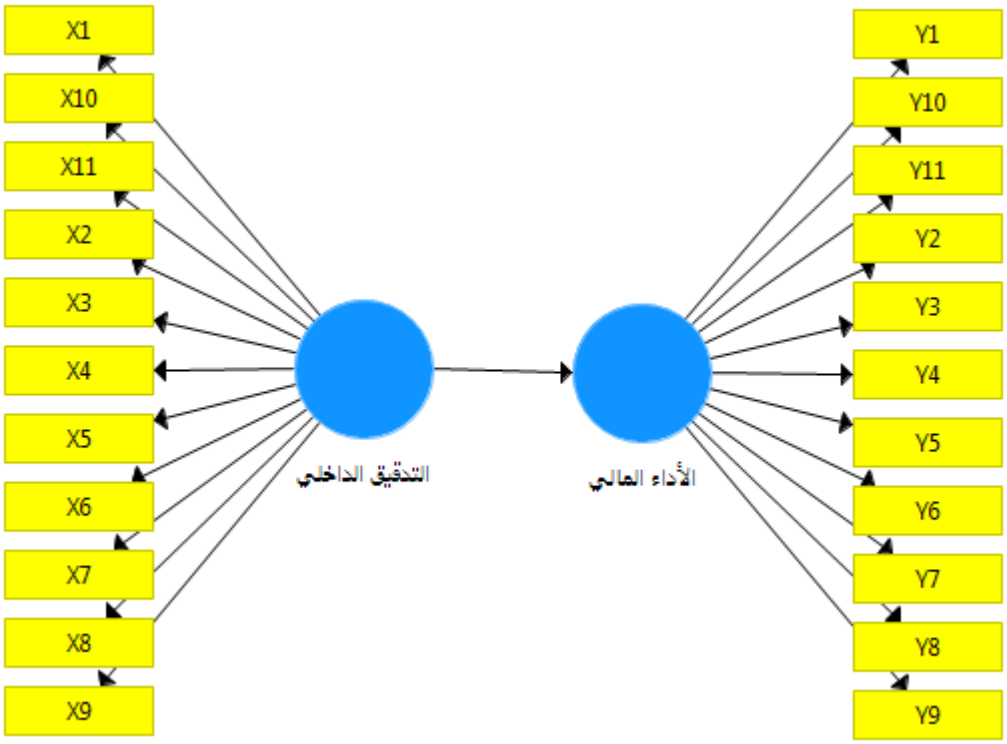
يتمثل المتغير المستقل في المتغير الانطباعي التدقيق والذي تم التعبير عليه بـ 11 بند.

1-2. المتغير التابع :

يتمثل المتغير التابع في المتغير الانطباعي الاداء المالي والذي تم التعبير عليه بـ 11 بند.

* المتغير الكامن هو تجريد يتم الاستدلال عليه من الأداء الملحوظ ويقابله المتغير الملاحظ والذي يعبر عن مؤشر الأداء الذي تم الحصول عليه من القياس مباشرة.

الشكل رقم 07: النموذج البنائي للدراسة

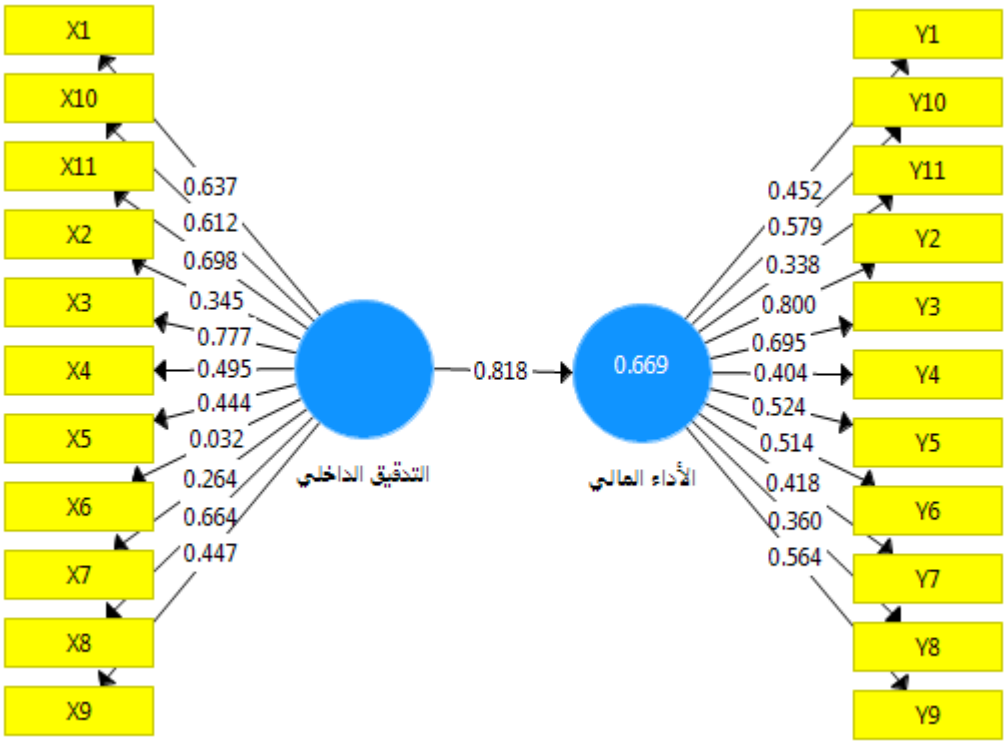


المصدر : اعداد الطلبة باستخدام برنامج SmartPLS 3

المطلب الثاني :تقييم نموذج القياس:

في هذا الجانب سوف يتم تقييم مقاييس النموذج يركز على معاملات التحميل ومؤشر الفا كرونباخ ومؤشر الصدق المركب ومؤشر نسبة التباين المستخرج، والتي من خلال الحصول على مؤشرات مقبولة ما يسمح بالانتقال الى خطوة البوتسرابينغ والتي فيه يتم الاستدلال حول فرضية الدراسة، والشكل الموالي يوضح النموذج البنائي للدراسة.

الشكل رقم 08: النموذج البنائي للدراسة



المصدر : اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

يوضح نموذج السمار الاولي تقديرات متعلقة بالأثر المباشر ومعاملات التحميل ومعاملات التحديد عند المتغير التابع، ولمناقشة تقييم مؤشرات نموذج المسار يعرض الجدول رقم نتائج تقييم الصلاحية المترابطة التالي:

جدول رقم 09: الصلاحية المترابطة لمشاهدات متغيرات نموذج القياس

تركيب النموذج	عبارات القياس	معامل التحميل	الفا كرونباخ	الصدق المركب	متوسط نسبة التباين المستخرج
التدقيق	X1	0.637	0.719	0.789	0.286
	X10	0.612			
	X11	0.698			
	X2	0.345			
	X3	0.777			
	X4	0.495			
	X5	0.444			
	X6	0.032			
	X7	0.264			
	X8	0.664			
	X9	0.447			
الاداء المالي	Y1	0.452	0.744	0.802	0.282
	Y10	0.579			
	Y11	0.338			
	Y2	0.800			
	Y3	0.695			
	Y4	0.404			
	Y5	0.524			
	Y6	0.514			
	Y7	0.418			
	Y8	0.360			
	Y9	0.564			

المصدر : اعداد الطلبة باستخدام برنامج SmartPLS 3

يعرض الجدول أعلاه نتائج صلاحية نموذج القياس، والتي يلاحظ عليها انه بالرغم من ان مؤشرات المتغيرات الكامنة التدقيق والأداء المالي كانت مؤشرات الفا كرو نباخ ومؤشرات الصدق المركب كلها مؤشرات جيدة على اساس انها تعدت 0.7 غير ان مؤشر متوسطة نسبة التباين المستخرج لكلا المتغيرين الانطباعين التدقيق والأداء المالي كانت مؤشرات غير مقبولة على اساس ان هذا المؤشر سجل قيم اقل من 0.5، وبالتالي هذا ما يستدعي اختبار استبعاد متغيرات القياس التي قيمها اقل من 0.4 ثم دراسة ما مدى تحسن المؤشرات الكلية.

بالنسبة للمتغير الكامن الانطباعي التدقيق والذي تم قياسه بواسطة 11 بند فقد جاءت قيم معاملات التحميل لمتغير واحد اكبر من 0.7 بينما يتضح لنا أن X2، X7، X6 جاءت قيمة معامل التحميل لديها

أقل من 0.4 وهي قيمة ضعيفة يتطلب استبعادها بينما البنود X8، X9، X5، X4، X10، X1 جاءت محصورة ما بين 0.4 و0.7 يتطلب اختبار استبعادها وتحسين مؤشر التباين المستخرج، حيث عند أجراء ذلك تبين أن هناك تحسن في مستوى مؤشر التباين المستخرج بالتالي يتطلب الابقاء على هذه البنود من المتغير الكامن التدقيق .

-أما بالنسبة المتغير الكامن الانطباعي الأداء المالي والذي تم قياسه بواسطة 11بند فقد جاءت قيم المعاملات التحميل لمتغير واحد أكبر من 0.7 بينما التي سجلت قيم ضعيفة لمتغير الأداء المالي موضحة في **الجدول التالي رقم10:المتغيرات الضعيفة الأداء المالي**

رمز البند	X1	X10	X11	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
معامل التحميل	0.452	0.579	0.338	0.695	0.404	0.524	0.514	0.418	0.360	0.564

المصدر :اعداد الطلبة الاعتماد على نتائج برنامج SmartPLS3

من خلال الجدول رقم يتضح لنا البند X8، X11 لديها معامل تحميل أقل من 0.4 وهي قيم ضعيفة يتطلب استبعادها X9، X7، X6، X5، X4، X3، X10، X1 ظهرت أكبر من 0.4 وبالتالي لا يتطلب استبعادها بينما مؤشر التباين المستخرج كان اكبر من 0.4 يتطلب منا حذفه .

بعد تقييم الصلاحية المترابطة لمشاهدات متغيرات نموذج القياس وإجراء التعديلات المطلوبة يتم الانتقال الى مرحلة تقييم صلاحية التمايز لنموذج المسار وفيها يتم تحليل معيار Fornell-Larcker والموضح في الجدول رقم التالي : **الجدول رقم11:الصدق والثبات البنائي لمتغيرات الدراسة**

	ألفا كرونباخ	معامل التحميل	الصدق المركب	متوسط نسبة التباين المستخرج
الأداء المالي	0.711	0.741	0.820	0.535
التدقيق	0.751	0.761	0.834	0.504

المصدر :اعداد الطلبة باستخدام برنامج SmartPLS 3

بعد تقييم الصلاحية المترابطة لمشاهدات متغيرات نموذج القياس واجراء التعديلات المطلوبة يتم الانتقال الى مرحلة تقييم صلاحية التمايز لنموذج المسار وفيها يتم تحليل معيار Fornell-Larcker والموضح في الجدول رقم التالي:

جدول رقم12: معيار Fornell–Larcker

	التدقيق	الاداء المالي
التدقيق	0.710	
الاداء المالي	0.790	0.731

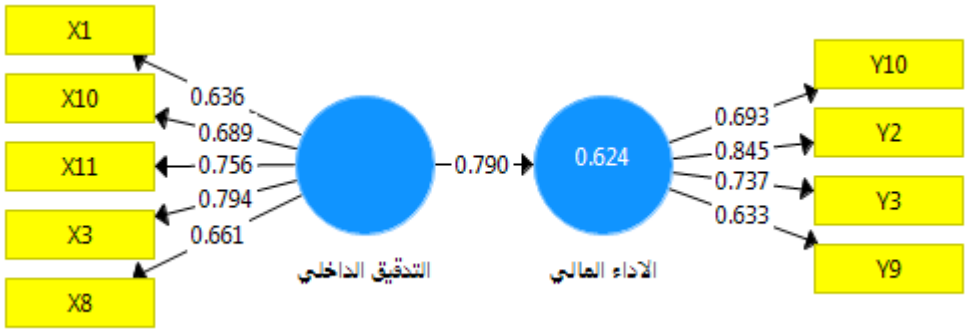
المصدر : اعداد الطلبة باستخدام برنامج SmartPLS 3

ويعتمد معيار Fornell–Larcker على مقارنة ارتباط الجدر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج مع عدة بناءات ممكنة لنموذج المسار ويتم قبول البناء دو اكبر مؤشرات للجدر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج وبعد اجراء عدة بناءات تبين ان النموذج له صلاحية تمايز افضل مقارنة ببناءات اخرى ممكنة.

المطلب الثالث:تقييم النموذج الهيكلي:

يوضح الشكل رقم الموالي الاثر المباشرة بين المتغيرات الكامنة في النموذج الهيكلي ومعاملات التحديد عند المتغير الكامن الوسيط والمتغير الكامن التابع :

الشكل رقم 09: النموذج البنائي النهائي للدراسة



المصدر : اعداد الطلبة باستخدام برنامج SmartPLS 3

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن 62.4% من التباين المفسر من المتغير الكامن الاداء المالي يعود للمتغير الكامن التدقيق، بينما 37.6% من التباين المفسر من المتغير الكامن الاداء المالي ترجع الى متغيرات اخرى لم تدرج في النموذج، ولتقييم معاملات المسار نعرض الجدول رقم والذي يوضح قيمة الاثر المباشر في العينة ومتوسط الاثر المباشر في العينة واحصاءة ستودنت الخاصة بكل اثر والقيم الاحتمالي المقابلة لتلك الاحصاءة .

الجدول رقم13: نتائج اختبار معنوية الاثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر / الاثر المباشر	العينة الاصلية	متوسط العينة	الانحراف المعياري	احصاء ستودنت T test	P-V	معنوية الاثر المباشر
التدقيق -> الاداء المالي	0.790	0.761	0.193	4.092	0.000	*

ملاحظة : NS غير معنوي؛ * معنوي عند 0.001؛ ** معنوي عند 0.05؛ *** معنوي عند 0.1.

المصدر : اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

من خلال الجدول يتضح ان الاثر المباشر التدقيق نحو الاداء المالي 0.790 اثر ايجابي معنوي،وعليه يمكن قبول فرض يوجد اثر للتدقيق على الاداء المالي في المؤسسة.

خلاصة :

وعند دراستنا الإستبيانية بواسطة برنامج **spss20** و **SmartPLS 3** ظهرت لنا أن مختلف الآراء توافق على ضرورة وجود وظيفة التدقيق بشكل مستمر بصفته يعتمد على الجانب المالي من خلال فحص القوائم المالية ويساعد على اكتشاف الأخطاء عند إسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي تبين لنا أن عملية التدقيق تهتم بتحسين الأداء المالي وذلك كونه له أهمية كبيرة في مؤسسة سونلغاز والتي يمكن اعتباره أداة من أدوات الرقابة.

كما تم من خلال هذا الفصل الإجابة على فرضيات الدراسة وتم رفض الفرضية الأولى بواسطة **spss20** أما الفرضية الثانية والتي تم اختبارها باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية بالاستناد لبرامج **SmartPLS3**على أساس كبر حجم العينة وبالتالي اعتماد اختبار لا معلمي لاختبار فرضية الدراسة والتي تم التوصل فيها إلى قبول الفرضية هناك أثر كبير لعملية لتدقيق على الأداء المالي.

خاتمة

حاولنا من خلال هذا البحث "عملية التدقيق ودورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسة" ومن خلال الإشكالية " فيما يتمثل دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء المالي للمؤسسة" التركيز على التدقيق وتأثيره لتحسين الأداء المالي للمؤسسة باعتباره الأداة الأكثر فاعلية التي تساعد الإدارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجهها المؤسسة، فهو عملية لإبداء الرأي على القوائم المالية وما إذا كانت هذه القوائم تمثل حقيقة المركز المالي لها، فلعملية التدقيق دور مهم وفعال في تحقيق فعالية الأداء المالي في المؤسسة فهو يكتشف نقاط القوة والضعف ويعطي الفرصة للمؤسسة لتصحيح الأخطاء و الانحرافات وكذا تقديم اقتراحات وتوصيات المؤسسة.

اختبار الفرضيات :

بخصوص الفرضية الأول: فقد تحققت، حيث يعتبر التدقيق من أهم الأنشطة والوظائف حيث يقدم تأكيدات حول صحة وسلامة القوائم المالية في المؤسسة من خلال التقرير الذي يقدمه كما يقوم أيضا بتقديم استشارت لمساعد في اتخاذ القرارات الإدارة العليا.

وبخصوص الفرضية الثانية : نعم تحققت هذه الفرضية يعرف تقييم الأداء المالي على انه الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المؤسسة بهدف قياس النتائج المحققة و مقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات و تشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات و غالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعله و ما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية غالبا ما تكون سنة.

بخصوص الفرضية الثالثة:لم تتحقق هذه الفرضية،لأن التدقيق والأداء المالي يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة وتأكد من حسن استخدام مواردها المتاحة ولكن بطريقة عقلانية، وعليه يمكن القول ان الفرضية مرفوضة بواسطة**spss20** .

بخصوص الفرضية أربعة: نعم تحققت الأثر التدقيق المباشر نحو الأداء المالي 0.790ايجابي معنوي وعلية يمكن قبول فرض يوجد اثر للتدقيق على الأداء المالي في المؤسسة، وذلك بالاعتماد على برنامج SmartPLS 3.

النتائج

- يعتبر التدقيق وظيفة مهمة لا يمكن الاستغناء عنه، ويتضح دوره الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيقها لأهدافها وحماية ممتلكاتها من التلاعب والاختلاس والضياع، كما أن التدقيق يتبع منهجية علمية منتظمة تستند على وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها على المؤسسة؛
- يقوم تقييم الأداء على تحديد الأهمية بين النتائج والموارد المستخدمة للحكم على مكانة المؤسسة ووضعيتها المالية؛
- يتوقف الأداء المالي للمؤسسة على قدرتها على تحقيق مردودية عالية بأقل التكاليف الممكنة، ولا يتم الحكم على الأداء المالي إلا بعد التدقيق في القوائم المالية؛

- تهدف مؤسسة سونلغاز من خلال قيامها بعملية تقييم الأداء الى التحقق من استخدام مواردها المتاحة من جهة، ومن جهة أخرى تتأكد من مدى تحقق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية؛
- ان تبني مؤسسة سونلغاز لتدقيق دليلا على جدية هذه المؤسسة في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة؛
- وجود وعي لدى موظفين مؤسسة سونلغاز بضرورة وجود مصلحة خاصة بوظيفة التدقيق واستقلاليته عن جميع الوظائف الأخرى في المؤسسة.
- يقدم المدقق الداخلي من خلال المعايير التدقيق استشارات ونصائح بخلاف التقارير المالية التي يقدمها في نهاية السنة المالية؛
- يعتبر نجاح المؤسسات في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين أدائها عبر كافة مستوياتها الإدارية .

التوصيات

- تغطية التدقيق لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة؛
- أن يكون الشخص المكلف بأداء مهنة التدقيق على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان العلمي؛
- ضرورة توفير دائرة أو قسم خاص بالتدقيق على مستوى أقسام لكل المؤسسة ؛
- يجب على عمال المؤسسة الالتزام بالتوصيات ولاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين والخارجيين على حد سواء،
- بما ان تقييم الأداء المالي هو أساس في تحديد الاحتياجات فانه ينبغي ان ينظر له على أنه عملية مستمرة تهدف الى علاج المشاكل التي قد تظهر في وقت معين؛
- يجب ان توضح أهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي لجميع العاملين بها وربط هذه الأهداف بالأهداف العامة للقطاع ليكونوا على علم بأحوال مؤسساتهم ويشتد انتماؤهم لها؛
- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات، وهذا لتقديم المساعدة اللازمة لطالب الجامعي من أجل أنجاز بحثه العلمي .

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

1- إبراهيم الخلوف الملكاوي، **إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن** ،طبعة الأولى ،دار الوراق للنشر ،عمان ،سنة 2008.

2-أبو الفتوح علي فضاله، **المراجعة العامة**، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1995.

3-أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية**، دار صفاء للنشر و التوزيع- عمان، الطبعة الأولى، 2009-1430.

4-أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2000-1420.

5- باديس بن يحيى بوخلوه ،**الأمثلية في تسيير خزينة** ،طبعة الأولى ،دار الحامد للنشر ،عمان ،2013.

6-بلال حلف السكارنة ، **التخطيط الاستراتيجية** ،الطبعة الاولى ،دار المسيرة للنشر،عمان،سنة .2009

7-بلال خلف ،**التخطيط الاستراتيجي** ،طبعة الأولى ،دار المسيرة للنشر ،عمان ،سنة 2010.

8-ثناء القباني ،**المراجعة أستاذ المحاسبة الخاصة** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،سنة 2007.

9-جميل أحمد توفيق ،**أساسيات الإدارة المالية** ،طبعة 3،دار النهضة العربية ،بيروت، سنة 1925.

10-حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري ولإجراءات** ،الطبعة الأولى ،دار الثقافة ،عمان ، سنة 2009.

11-خالد أمين عبد الله ،**علم التدقيق الحسابات**،الطبعة الخامسة ،دار وائل للنشر ،عمان ،سنة 2010.

12-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**طبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.

13- خالد محمد بني حمدان وائل محمد إدريس،**الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي**، الطبعة العربية، دار اليازوري للنشر، عمان الأردن،2009.

14-راتب جليل صويص ، غالب جليل صويص ،**إدارة الجودة المعاصرة** ،طبعة الأول ،دار اليازوري ،عمان ،سنة 2009م.

15-ريد درغام ،**أساسيات الإدارة المالية الحديثة** ،طبعة الأولى ،بدون بلد نشر ،دار الرضا للنشر ،سنة 1999م.

16-شعيب شنوف ، **التحليل المالي الحديث** ،طبعة الأولى ،دار زهران للنشر ،الأردن ،سنة 2012م.

17- طواهر محمد التهامي،د صديقي مسعود ،**المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية ،طبعة 2،سنة .2003

18- عبد الستار محمد العلي،**إدارة المشروعات العامة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الطبعة الأولى 2009-1430هـ، الطبعة الثانية 2011-1432هـ.

19-عبد الستار مصطفى الصياح ، سعود جايد العامري ،**الإدارة المالية** ،طبعة الأول ،عمان ،دار وائل للنشر ،سنة 2003م.

20- عبد العزيز النجار ،**أساسيات الإدارة المالية** ،طبعة الأول ،دار المكتب العربي ،إسكندرية ،سنة 2008.

21- عبد الغفار حنفي ،**الإدارة المالية** ،طبعة ،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية ،سنة 2002م.

22- عبد الغفار حنفي ، **رسمية قريا قص أساسيات الاستثمار والتمويل**، طبعة ،مؤسسة شباب الجامعة اسكندرية ،سنة 2000.

23- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، **أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2004.

24-عبد المعطي ارشيد ، حسني علي خر بوش، **أساسيات الإدارة المالية** ،طبعة الأولى ،دار زهران للنشر ،عمان ،سنة 2013م.

25-عبد الناصر إبراهيم ، وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخداش، **أصول المحاسبة المالية** ،طبعة الأول ،دار المسيرة للنشر ،عمان ،سنة 1998.

26-عبد الوهاب نصر على، محمد سمير الصبان ،**المراجعة الخارجية** ،دار الجامعية ،الإسكندرية ،سنة 2002.

27- غسان السبلاني ،**التحليل المالي** ،طبعة الأولى ،دار المنهل اللبناني ،بيروت،سنة 2011م.

28- غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصرة** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى2006م-126هـ،عمان.

29-غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، الطبعة الثانية، 2008-1428.

30-كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث للنشر، 211الإسكندرية، 2009.

31-محمد الفيومي ،**أصول المراجعة** ،المكتب الجامعة الحديث ا لأزرا طية ،طبعة الأولى، إسكندرية ،سنة 1998.

32-محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2002-2003.

33-محمود السيد الناغى ،**المراجعة إطار النظرية والممارسة** ،الناشر مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصوزة ،الطبعة الثانية،سنة 1992 م.

34-محمود إبراهيم عبد السلام تركي ،**تحليل التقارير المالية** ،طبعة الأولى ،مطابع جامعة الملك سعود ،السعودية ،سنة 1995م.

35-منير شاكر محمد ، إسماعيل ،عبد الناصر نور ،**التحليل المالي** ،طبعة الثالثة ،دار وائل ،عمان ،سنة 2008م.

36-مصطفى عيسى خضير ،**المراجعة المعايير المفاهيم والإجراءات** ،طبعة2 ،مطابع جامعة الملك سعود، سعودية، سنة 1991.

37-مؤيد راضي حنفر ،غسان فلاح المطارنة ،**تحليل القوائم المالية** ،طبعة الأولى والثانية ،دار المسيرة ،عمان ،2006-2011.

38- مؤيد الفضل، **تقييم و إدارة المشروعات المتوسطة و الكبيرة**، مؤسسة الوراقة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2009.

39- ناصر دادي عدون ،**تقنيات مراقبة التسيير**، طبعة الأول، الجزائر ،دار المحمدية، سنة 2000.

40-ناصر دادي عدون ،**محاسبة تحليلية**، طبعة الثانية2، دار المحمدية العامة ،الجزائر ،سنة 1994.

41-ناظم حسن عبد السيد ، **محاسبة الجودة مدخل تحليلي** ،الطبعة الاولى ،دار الثقافة للنشر ،عمان ،سنة 2009.

42-هيثم محمد الزعبي ،**الإدارة والتحليل المالي** ،الطبعة الأولى ،دار الفكر للطباعة ،عمان ،سنة 2000.

43-وائل محمد صحي إدريس ،طاهر محسن منصور الغالبي ،**أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن** ،طبعة الأولى ،دار وائل علم ،عمان ،سنة 2009م.

44- يوسف محمود جربوع ،**مراجعة الحسابات** ،الطبعة الأولى ،مؤسسة الوراق للنشر ،عمان ،سنة 2000.

البحوث الجامعية

45-السعيد بلوم، **أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية**، رسالة مكملة لنيل شهادة الماجيستر في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة.

46-بوشة عثمان ، شنتوف مسعود، باحمو اسماعيل، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء في المؤسسات الإقتصادية** ،مذكرة ماستر، علوم التسيير ،جامعة ادرار ،ادرار ،سنة2013-2014.

47-تالي رزيقة، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص إدارة أعمال، المركز الجامعي العقيد أكلي محند اولحاج، البويرة، 2011-2012.

48-حفصي رشيد ،**تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة في البورصة** ،مذكرة ماجستير ،علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،1999-2009.

49-خديجة دزايت ،معطا الله مبروكة ،**تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة لليسانس، علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2012-2013.

50- رقية غزال، **أثر السياسات الإقتصادية على تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص بنوك، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015.

51-سليم عماري ،**دور تقييم الأداء المالي في التنبؤ بالفشل المالي** ،مذكرة ماجستير ،علوم التجارية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2014-2015.

52-صالح بلاسكة ،**قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية** ،مذكرة لماجستير ،علوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،2011-2012.

53-صالحي عبد القادر ،**تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن** ،مذكرماستر ،علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2012-2013.

54-عبد الباقي بضياف ، **تأثير المخاطر المالية في الأداء المالي** ،مذكرة ماجستير ،علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2009-2012.

55- عجيلة حنان، **فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012- 2013.

56-عمر تيمجغدين ،**دور استراتيجية التنويع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية** ،مذكرة ماجستير ،علوم الاقتصادية ،جامعة محمد خضير ،بسكرة ،2012-2013.

57-ليأس قلاب ذبيح ،**مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير علوم التسيير ،سنة 2010-2011.

58-محمد أمين ما زون، **التدقيق المحاسبي منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير علوم التجارية ،سنة 2010-.2011

59- مشعل جهز المطيري، **تحليل و تقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية**، رسالة مقدمة لاستكمال درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010-2011.

60-نجاة سر ،فاطمة لا نصاري ،**دور لوحة القيادة المالية في تحسين الأداء المالي** ،مذكرة مقدمة صمن شهادة الماستر ،تخصص مالية المؤسسة ،سنة 2015-2016.

61-يوسف سعادة ،**دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة** ،مذكرة ماستر ،علوم المالية والمحاسبية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2009-2010.

الكتب باللغة الأجنبية:

62-Belaiboud.M. **Guide prtique d'audit Financier et comptable** ; la Maison des livres Alger ; 1982.

الملاحق

جامعة أحمد دراية ادرار

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

تخصص:تدقيق ومراقبة التسيير

الاستبيان :

السلام عليكم ورحمة الله تعالي وبركاته في أطار التحضير لمذكرة تخرج الحصول على شهادة الماستر في تخصص تدقيق ومراقبة التسيير حول موضوع (عملية التدقيق دورها في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز)،نضع بين أيديكم هذا الاستبيان بغرض إفادتنا ببعض البيانات ذات صلة ببحثنا من خلال الإجابة على الأسئلة المرفقة بوضع علامة (x)في الخانة المناسبة .

وفي الأخير نشكركم على حسن تفهمكم وتعاونكم معنا،ونؤكد لكم إن المعلومات المصرح بها ستكون موضع السرية التامة ،

الطالبات :صادي فتيحة و سعداوي مريم.

المحور الأول :معلومات العامة

المؤهل العلمي

أقل من ثانوي ☐ ؛ مستوى ثانوي ☐ ؛ مستوى ليسانس ☐ ؛ مستوى ماستر ؛ ☐

مستوى ماجستير ☐ ؛ مستوى دكتوراء ؛ ☐

عدد سنوات العمل:

أقل من سنة ☐ ؛ من 2 إلى 5سنوات ☐ ؛ من 6سنوات إلى 10 سنوات ☐

من 10سنوات فما فوق ☐

المحور الثاني :ماهية التدقيق .

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يتبع التدقيق منهجيات علمية تسمح بجمع الأدلة الكافية لتدعيم حكمها لحالة المؤسسة					
2	يقوم المدقق بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في المؤسسة					
3	المدقق يقيم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في المؤسسة					
4	يقوم المدقق بعملية التدقيق في نهاية السنة ؛					
5	من مزايا التدقيق النهائية وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل ؛					
6	التدقيق المستمرة هو أفضل نوع في المؤسسة ؛					
7	يتمتع قسم التدقيق باستقلالية كافية داخل المؤسسة ؛					
8	يعتمد برنامج التدقيق من قبل مجلس الإدارة قبل البدء بتطبيقه؛					
9	يتم تعيين وتكليف المدققين الداخلين من قبل الإدارة ولجنة التدقيق ؛					

10	يستخدم تقرير مدقق الحسابات الخارجي المطول لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتي لا يتضمنها التقرير المختصر على القوائم المالية موضع المراجعة ؛					
11	يتكون تقرير مراجع الحسابات من جزئيين الأول لبيان مسؤولية المراجع والثاني لبيان الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية لمؤسسة .					

المحور الثالث : الأداء المالي

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تحدد عملية تقييم الأداء المالي نقاط القوة والضعف الموجودة لدى المؤسسة ؛					
2	توفر عملية تقييم الأداء المالي معلومات للمؤسسة تساعدها على تحقيق أرباحها؛					
3	تساعد أدوات التحليل في عملية تقييم الأداء المالي ؛					
4	تستخدم مؤسسة سونلغاز بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب لتقييم أداء ؛					
5	يستهدف تقييم الأداء التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة ؛					

6	عملية تقييم الأداء تكشف الخلل الذي قد يحصل أثناء عملية التخطيط المالي للمؤسسة ؛					
7	لتقييم الأداء أهمية كبيرة في تحسين وتطوير أداء العاملين في المؤسسة					
8	يؤدي تقييم الأداء إلى إجراء مسح ميداني شامل للوحدة الاقتصادية في المؤسسة ؛					
9	يقوم تقييم الأداء يؤدي إلى خلق مناخ الثقة والتعامل الأخلاقي عن طريق تأكيد الأسس العملية والتقييم والنهوض بمستوى العاملين ؛					
10	عملية تقييم الأداء تكون بصفة دورية مستمرة ؛					
11	تقيس نسب النشاط مدى فاعلية المشروع في استخدام الموارد المتوافرة لديه ؛					