الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليـــم العالـــي والبحـــث العلمـــي

جامعة امحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية،
التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة التخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص

محـــاسبة وتدقـيق

الموضـــــوع

دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة في مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى ENGTP

إعداد الطلبـة:

بـرواقن سـارة

هـدروق مهدية

الأستـــاذ المشرف:

بودور شوريب

رقم المذكرة: 130

السنة الجامعية 2022-2023

شكر وعرفان

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.

إلى من بلّغ الرسالة وأدّى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرّحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

ومصداقا لقوله تعالى: " لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ " صدق الله العظيم

لا يسعنا بعد إتمام هذا العمل إلاّ أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان للوالدين الكريمين على دعمهم لنا وتوجيهنا نحو طريق العلم.

كما نتوجه بالشكر الخاص إلى الأستاذ المشرف بودور شوريب على التوجيهات والنصائح التي أنارت مشوارنا في هذا العمل.

إلى كل إطارات وعمال شركة الأشغال البترولية الكبرى على حسن الاستقبال وما قدموه لنا من تسهيلات ومعلومات ونخص بالذكر السيدة مدور جميلة التي ساعدتنا كثيرا وأشرفت علينا.

كما لا يفوتنا توجيه الشكر والتقدير لكافة الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين أشرفوا على تكويننا لنصل إلى هذا المستوى العلمي.

الإهداء

الحمدُ لله الذي أَعاننا بالعلم وزيّننا بالحلم وأكرمنا بالتقْوى.

نتقدم بإهداء عملنا المتواضع إلى والدينا الكريمين وكل من ساندنا في مشوارنا الدراسي، وأن يجعله الله صدقة جارية لكل منهم، إلى الذين تتسع الصدور لذكرهم وتعجز الصدور في حصر أسمائهم، إلى طالبي وسالكي طريق دروب البحث العلمي.

ونسأل الله أن يتقبل هذا العمل خالصا لوجهه الكريم، وأن ينفعنا به وآخر دعـوانا أن الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا مُحَمّدْ هادي الأمة وشفيعها يوم الدين.

الملخص:

إن ظهور عملية التدقيق المحاسبي التي يقوم بها شخص ذو كفاءة محايد ومستقل دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه، وعليه يجب ضمان صحة القوائم المالية من أجل تقييم الأداء المالي بشكل صحيح فلو كان هناك خلل في القوائم المالية مثل الميزانية لم يتم اكتشافه يؤدي إلى عدم تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة بالدقة المطلوبة ما قد يقرب المؤسسة من خطر الإفلاس. ولهذا تهدف الدراسة في شركة الأشغال البترولية الكبرى إلى بيان الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي حيث تبين من النتائج المتوصل إليها أن للتدقيق وظيفة ذات أهمية كبيرة في الهيكل الوظيفي للشركة حيث يهتم بكل العمليات مما ينعكس على تحسين أداءها المالي وضمان استمراريتها.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي، الأداء المالي، شركة الأشغال البترولية الكبرى.

Abstract:

The emergence of the accounting audit process carried out by a competent and an independent person is evidence that reassures the owners of the money about the result of what they invested. Accordingly, the validity of financial statements must be ensured to properly evaluate the financial performance, if there is a defect in financial statements like the budget this lead to failure diagnosing the financial position of the company with the required accuracy which may bring the company close to the risk of bankruptcy. This is why the study at the great petroleum works company aims to demonstrate the role of accounting auditing in improving the financial performance as its as clear from the results reached that the audit has an important function in organizational structure of the company as it is concerned with all the operations in the company which is reflected in its financial performance and ensuring its continuity.

Keywords: Accounting Audit, Financial performance, The Great Petroleum Works Company.

الفهرس العام

العنوان	الصفحة
الشكر والعرفان	i
الإهداء والتقدير	ii
الملخص	iii
الفهرس العام	iv
قائمة الاشكال	vii
قائمة الجداول	viii
قائمة الملاحق	ix
مقدمة	أ
الجانب النظري	
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وتقييم الأداء المالي	1
تمهيد الفصل	2
المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق المحاسبي	3
المطلب الأول: تعريف التدقيق وأهميته	3
المطلب الثاني: أهداف التدقيق وأنواعه	4
المبحث الثاني: معايير التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية	9
المطلب الأول: معايير التدقيق	9
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	13
المطلب الثالث: تقرير مدقق الحسابات وتقرير نظام الرقابة الداخلية	14
المبحث الثالث: دور التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين التحليل المالي واتخاذ القرارات	16

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي والنسب المالية ومؤشرات التوازن	16
المطلب الثاني: دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات	34
المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين اتخاذ القرارات وإدارة المخاطر	34
خلاصة الفصل	36

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للتدقيق المحاسبي	37
تمهيد الفصل	38
المبحث الأول: نبذة تاريخية عن للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP	38
المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP	38
المطلب الثاني: مهام المؤسسة ومواردها	40
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENGTP والهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	41
المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق ومهامها وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق في مؤسسة ENGTP	46
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق وتنظيمها وأهم مهامها في ENGTP	46
المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي في مؤسسة ENGTP	49
المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي في مؤسسة ENGTP والعلاقة بينه وبين التدقيق المحاسبي	53
المطلب الأول: تقييم الأداء المالي في مؤسسة ENGTP عن طريق تحليل الميزانية وجدول حساب النتائج	53
المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق المحاسبي وتحسين الأداء المالي في المؤسسة	66

خلاصة الفصل	**67**
خاتمة	**68**
قائمة المراجع	**70**
الملاحق	**76**

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENGTP	42
2	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة في مؤسسة ENGTP	44
3	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق في مؤسسة ENGTP	47

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	نسب السيولة	18
2	نسب النشاط	22
3	معدل دوران المخزون	24
4	الموارد البشرية	40
5	جانب الأصول لميزانية مؤسسة ENGTP عام 2021/2020	54
6	جانب الخصوم لميزانية مؤسسة ENGTP عام 2021/2020	55
7	رأسمال العامل الدائم الطريقة الأولى	56
8	رأسمال العامل الدائم الطريقة الثانية	57
9	رأسمال العامل الخاص	57
10	نسبة سيولة العامة	59
11	معدل العائد على حقوق المساهمين	60
12	معدل العائد على الاستثمار	61
13	نسبة الاقتراض	61
14	نسبة الالتزامات على حقوق الملكية	62
15	جدول حساب النتائج	63
16	نسبة هامش الربح الصافي	64
17	معدل دوران الأصول الثابتة	65

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	برنامج سنوي لمهمة التدقيق	77
2	رسالة المهمة لعملية التدقيق	79
3	اعداد برنامج التدقيق	80
4	التوصيات	84
5	التقرير النهائي للتدقيق	85
6	جانب الأصول من الميزانية	86
7	جانب الخصوم من الميزانية	87
8	جدول حساب النتائج	89

تمهيد:

إن ظهور الثورة الصناعية و ما لحقها من تطورات و تغيرات جذرية مست العديد من المجالات بالأخص المجال الاقتصادي ، حيث تأثر أداء المؤسسات بهذه الأوضاع باعتبارها إحدى الوحدات الاقتصادية المهمة فتعددت الأنشطة التي تقوم بها و تنوعت كما أنها اتسعت لتضم عددا من الفروع في عدة مناطق في سبيل تحقيق أهدافها نتيجة انفصال الملكية عن التسيير لكن هذا الامر ولد العديد من المشاكل في المؤسسة، بالإضافة إلى ظهور التدقيق والتزوير والتلاعب بنتائج مركزها المالي، مما دفع بأصحاب رأس المال للاستعانة بمدققين للتأكد من دقة و صحة القوائم المالية .

إن عملية التدقيق المحاسبي ليست وليدة اليوم أو الامس فقد عرفها الانسان البدائي منذ مزاولته نشاطا لتلبية احتياجه ففي مطلع القرن التاسع عشر شهد العالم تحولا كبيرا في المجال الاقتصادي مما جعل المؤسسات يسعون لمواكبة التطورات الحاصلة منها تنظيمات و مكاتب التدقيق التي أصبحت ذات أهمية بالغة ومن بين هذه المؤسسات هناك المؤسسة الجزائرية فقد عرفت هذه الأخيرة ظروفا أدت إلى عجزها عن خلق ثروة مما يدل على ضعف أدائها المالي لذلك تعتبر عملية التدقيق المحاسبي أسلوبا فعالا لكشف الانحرافات لتحسين الأداء المالي في المؤسسة .

إشكالية البحث:

و بناءا على ما سبق نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور التدقيق المحاسبي في تحسين مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة؟

لغرض دراسة موضوع البحث من كل جوانبه تراءى لنا طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1ـ ما هي مفاهيم التدقيق المحاسبي وماهي أهدافه وأنواعه؟

2ـ ماهي معايير التدقيق المحاسبي؟

3ـ ما هو الأداء المالي وكيف يتم تقييمه؟

4 ـ كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟

فرضيات البحث:

مما تم تقديمه من إشكالية وأسئلة فرعية يمكن لنا تحديد الفرضيات التالية:

1 ـ التدقيق المحاسبي هو عملية تحليل وتقييم دقيق لسجلات الحسابات والمعاملات المالية لمؤسسة أو شركة معينة وذلك وفق سلسلة ممنهجة للوصول إلى رأي فني محايد.

2 ـ يتوقف نجاح عملية التدقيق المحاسبي في اتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها من قبل المهنيين.

3 ـ تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة مضافة لمجابهة المستقبل.

4 ـ تحسين الأداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق اقتراحات وتوصيات وقرارات عملية التدقيق.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

لم يكن اختيار الموضوع بمحض الصدفة وإنما يعود اختيار الموضوع لعدة دوافع ومبررات يمكن حصرها فيما يلي:

1 ـ عدم اهتمام بعض المؤسسات الصغيرة بالتدقيق المحاسبي وتقييم أدائها المالي،

2 ـ أهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الجزائرية،

3 ـالاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص،

4 ـ قابلية الموضوع للبحث والدراسة نظرا لتوفر المراجع.

أهمية الدراسة:

تعود أهمية هذه الدراسة إلى الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة، حيث أن له دور كبير في اكتشاف الأخطاء، لتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق التأكد من صحة القوائم المالية وبالتالي حماية المؤسسة من خطر الإفلاس لذلك تبرز الدراسة ضرورة تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.

أهداف الدراسة:

قمنا باختيار هذا الموضوع لتحقيق أهداف معينة تتمثل فيما يلي:

1ـ ابراز أهمية التدقيق في المؤسسة،

2ـ بيان أهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة وطرق تقييمه بشكل صحيح،

3 ـ تقديم بعض المقترحات التي تساعد المؤسسات في العمل على تحسين وظيفة التدقيق.

حدود الدراسة:

لقد قمنا باختيار إطار نبحث ضمنه ولا نخرج عن حدوده قدر الإمكان في البحث الذي نقوم به، لكي نستبعد الأمور التي يمكن أن تعرقل سير بحثنا وتتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

ـ البعد الموضوعي للدراسة:

وهو التطرق للتدقيق المحاسبي وكيفية الأداء المالي في المؤسسة وتدقيق القوائم المالية باعتبارها مرجعا لعملية التدقيق.

ـ البعد المكاني للدراسة:

الجانب التطبيقي يقتصر على دراسة دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي في مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى ENGTP في الرغاية خلال الفترة 2020 –2021.

منهج الدراسة:

لأجل معالجة موضوع الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري حيث أنه يقوم بجمع البيانات والمعلومات من المصادر والمراجع المختلفة لتكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة ومن أجل محاولة الإجابة على الأسئلة المطروحة والأسئلة الفرعية. وفي الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التحليلي لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع.

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات تناولت موضوع بحثنا بشكل كلي أو جزئي وهي من بين رسائل الماستر أو الدكتوراه وساعدتنا في فهمه، من بينها ما يلي:

1 ـ تومي نريمان، دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الاقتصاد والتسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2014:

ولقد توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج من بينها، أن التدقيق المحاسبي ضرورة حتمية لا بد منها في أي مؤسسة سواء كانت عامة أو خاصة، وهذا من خلال التقرير الذي يعده المدقق حول الحسابات المالية في المؤسسة بصدق وحياد والمؤسسة التي لا تراجع نفسها محكوم عليها بالزوال لأنها لا تتمكن من الوصول إلى أهدافها المرجوة.

2 ـ **محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، جامعة مسيلة، 2017:**

لقد توصل الباحث إلى أن أكبر حجم ممارسات مهنة التدقيق في الجزائر يؤثر على جودة المعلومة المالية، وهذا راجع لما يتمتع به المهني من مستوى علمي يؤهله لتوظيف الآليات المناسبة في تحري المعلومة المالية الصادقة.

هيكل الدراسة:

لإنجاز هذه الدراسة ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية ولإثبات صحة الفرضيات قسمت الدراسة إلى ما يلي:

1 ـ الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق والأداء المالي: تم التطرق في هذا الفصل إلى تحديد

مفهوم التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك مفهوم الأداء المالي ومؤشراته وتوضيح علاقة التدقيق في اكتشاف سوء التسيير المالي والحد منه وكذلك دوره في تحسين اتخاذ القرارات.

2 الفصل الثاني خصص للدراسة الميدانية بعنوان دراسة حالة شركة الأشغال البترولية الكبرى ENGTP وتم عرض تقديم للشركة المستضيفة في هذا الفصل وكذلك تقييم الأداء المالي عن طريق تحليل الميزانية وجدول حساب النتائج خلال سنتين 2020 و2021.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وتقييم الأداء المالي

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وتقييم الأداء المالي

تمهيد الفصل:

إن التدقيق وظيفة مهمة في المؤسسة نظرا للدور الهام الذي يلعبه في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية في المؤسسة حيث يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض التي تعتبر بمثابة الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

ـ المبحث الأول: هو عبارة عن مفاهيم حول التدقيق المحاسبي،

ـ المبحث الثاني: هو دور التدقيق المحاسبي في تحسين التحليل المالي واتخاذ القرارات.

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق المحاسبي

لقد شهد التدقيق المحاسبي تطورا ملحوظا فهو يلعب دورا مهما في المؤسسة الاقتصادية لذلك سنحاول تقديم مفاهيم حول التدقيق وأهميته وأنواعه.

المطلب الأول: تعريف التدقيق وأهميته

تستخدم المؤسسة القوائم المالية التي تم تدقيقها وسيلة لاتخاذ القرارات، سنحاول من خلال هذا المطلب تقديم تعاريف للتدقيق وإبراز أهميته في المؤسسة.

أولا: تعريف التدقيق

حظي التدقيق بعدة تعاريف منها:

عرفه ليونيل كولينز على أنه[1]: مراجعة تقنية دقيقة واستدلالية يؤديها شخص محترف وذو كفاءة ومستقل بهدف التعبير عن رأيه حول جودة ومصداقية المعلومة المالية المقدمة من طرف المؤسسة فيما يتعلق بالالتزام المفروض عليه، لتقديمها في جميع الظروف، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، وإعطاء صورة صادقة عن وضعيتها المالية ونتائجها.

كما يعرف التدقيق بأنه [2]: مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق من أن البيانات الختامية وقائمة المركز المالي تعاكسان الوضع المالي ونتيجة الأعمال بوضوح، وأنها أعدت بشكل يتفق والأصول المحاسبية المتعارف عليها وأن تطبق بشكل متناسق من سنة إلى أخرى وإعطاء رأي فني محايد استنادا لذلك.

وهناك من يعرف التدقيق بأنه[3]: عملية منظمة وممنهجة لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها، بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية.

ومما سبق يمكن القول أن التدقيق هو نشاط منظم وفق خطة موضوعية يقوم به مدققون مستقلون ومؤهلون للحصول على الأدلة عن المعلومات وتحديد مدى التوافق بينها وبين المعايير المتعارف عليها.

1- Fouzia Moussaoui, **La mise en place de service audit interne** ,groupe institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises ,Casablanca, 2012 .201 3 », page 9

2 –عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق و الرقابة الداخلية**، الدار النموذجية للطباعة و النشر، لبنان ،2011 ، ص 12.

3– حسين القاضي ، **اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية** ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الأردن، 1999، ص 13.

ثانيا: أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تكمن في أنه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين نجد الملاك والمساهمين حيث يعتبرون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المدقق باعتبارهم الملاك الذين يعينون المدقق ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى القوائم المالية لاتخاذ القرارات، والاستغلال الجيد للأموال المستثمرة قبل اتخاذ قرارات جديدة[1]. ومن بين المستفيدين نجد المديرين الذين يعتمدون اعتمادا جذريا وكليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، وينبغي أن نذكر أن الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في أغراض كثيرة منها التخطيط الاستراتيجي، التنفيذ، الإشراف والمراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح ... الخ [2].

المطلب الثاني: أهداف التدقيق وانواعه:

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية، سنتناول من خلال هذا المطلب أهداف التدقيق التقليدية والمعاصرة وكذلك مختلف أنواعه.

أولا: أهداف التدقيق

نظرا لتطور التدقيق عبر الزمن والتعاريف المقدمة له يظهر أن تطور هذا الأخير من حقبة زمنية إلى أخرى وذلك نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة و نتيجة للأطراف المستعملة للمعلومات من جهة أخرى ، حيث تطورت أهدافه من اكتشاف التلاعب والاختلاس والخروج برأي محايد يبين نتائج المؤسسة إذا كانت ربحا أو خسارة و مركزها المالي في نهاية الدورة المالية إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في المؤسسة لذلك سنورد الأهداف التقليدية للتدقيق والأهداف المعاصرة[3] .

1 ـ **الأهداف التقليدية:** وتتمثل الأهداف التقليدية فيما يلي[4] :

ـ التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها،

1 – بن خضرة سهام ، **وسائل التدقيق المحاسبي و المالي** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، كلية علوم الاقتصاد و التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2014 ص 20.

2 – زاهرة عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن ، 2009، ص 18، ص 19.

3– بوحفص رواني ، **مطبوعة في التدقيق المالي و المحاسبي** ، جامعة غرداية ، الجزائر ، 2017، ص 12.

4– بروبة الهام ، **مطبوعة في التدقيق المالي** ، جامعة سكيكدة ، الجزائر ،2017 ، ص 7 .

ـ ابداء راي فني محايد يستدل على ادلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي،

ـ اكتشاف ما قد يوجد في السجلات والدفاتر من غش أو تلاعب،

ـ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء،

ـ تساعد الإدارة في رسم السياسة واتخاذ القرارات في الوقت المناسب كون تقرير المدقق له قوة الأدلة ويعتمد على الخبرة والمعرفة،

ـ معاونة مديرية الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة على المؤسسة بشكل صحيح.

2 ـ الأهداف المعاصرة:

اهتمت بالأهداف التقليدية وتعدت هذه الأهداف بإضافة مهام جديدة لعملية تدقيق الحسابات وهي كما يلي[1]:

ـ اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على تدقيق الأهداف المخططة والقرارات المتخذة لتحقيقها وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات،

ـ اشتمال الأهداف على تدقيق كافة الوقائع والأحداث المالية والغير المالية أي للنظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة،

ـ تقييم أدلة وقرائن الاثبات والاختيار الموضوعي منها للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية،

ـ تحول أسلوب تدقيق الحسابات من تدقيق الحسابات حول الحاسب إلى تدقيق الحسابات من خلال الحاسب الالكتروني،

ـ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الاسراف وذلك من خلال تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة العالمية.

1- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2009 ، ص 20.ص 21

ثانيا: أنواع التدقيق

التنوع في التدقيق هو من الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق، فهذا التنوع لا علاقة له بجوهر تلك العملية أي ان مفهوم و معنى التدقيق وأصوله لا تتغير بتغير الزاوية التي ينظر منها إليه، يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى :

1- : من حيث النطاق

تم تقسيم التدقيق من حيث النطاق إلى نوعين وهما كما يلي:

أ ـ **التدقيق الكامل** : و هنا يقوم المدقق بفحص جميع القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، و قد كان هذا النوع من التدقيق كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود و السجلات أي المختلفة والسندات وغيرها كاملة، وذلك يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم و عملياتها قليلة العدد، وقد تحول إلى تدقيق كامل اختباري أي قائم على أسلوب العينة الإحصائية نتيجة للتطور الذي حصل في الأعمال و ما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة و شركات المساهمة بحيث لم يعد من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات و كافة السجلات والمستندات ، و أن اتباع أسلوب العينة و الاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المؤسسات بأنظمة الرقابة الداخلية[1] .

ب ـ **التدقيق الجزئي:**

هو عملية التدقيق التي تكون موجهة نحو غرض أو هدف معين، كأن يعهد إلى المدقق فحص العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات فقط أو فحص عمليات وحسابات المخازن فقط و كشف ما بها من اختلاس، أن الهدف من هذا النوع من التدقيق هو الحصول من المدقق على تقرير يتضمن الخطوات التي قام بها و النتائج التي توصل إليها من أجل تحقيق الهدف المحدد، و يجب على المدقق في هذا النوع من التدقيق الحصول على اتفاق كتابي بالمهمة المطلوب القيام بها على وجه التحديد، حتى يحمي نفسه من أن ينسب إليه أي تقرير أو اهمال في القيام بشيء لم يعهد إليه القيام به [2] .

2- من حيث التوقيت

تم تقسيم التدقيق من حيث التوقيت إلى نوعين وهما كما يلي:

1- خالد امين عبد الله ، **التدقيق و الرقابة في البنوك** ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن 2012 ، ص 18.

2 - عماد سعيد الزمر ، محمود علي غريبة ، **مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة** ، كلية التجارة ، القاهرة ، مصر ، 2017 ، ص 15.

أ ـ التدقيق المستمر:

في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة طيلة الدورة المالية، ثم يقوم في نهاية الدورة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ويمتاز هذا النوع بكونه يسمح بوجود وقت كافي للمدقق يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل وسرعة اكتشاف الأخطاء والغش في وقت قصير، وما يعيبه احتمال نشوء صلات تعارف أو صداقة بين المدقق وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع[1].

ب ـ التدقيق النهائي:

يتم هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء الدورة المالية واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، من طرف مدقق خارجي ويتميز التدقيق النهائي بكونه يخفض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، وما يعيبه هو قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام به وتأخر النتائج[2] .

3- من حيث طبيعة الأشخاص القائمين بالتدقيق

تم تقسيم التدقيق من حيث طبيعة الأشخاص القائمين به إلى نوعين وهما كما يلي:

أ ـ **التدقيق الداخلي:** هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الشركة، يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة من خلال التأكد أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات دقيقة لها، كما انه يمثل أحد فروع الرقابة الداخلية حيث يمد الإدارة بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات المرسومة [3].

ب ـ التدقيق الخارجي:

يقوم به مدقق خارجي تعينه الشركة لتدقيق حساباتها، وهذا المدقق يكون له رأي محايد لا تقربه أي صلة بأي من العاملين والإداريين، ويمكن له الاعتماد على المدقق الداخلي في حالة توفر ما يلي:

ـ قسم التدقيق الداخلي مرتبط بأعلى هيئة،

ـ وجود موظفين كفوئين،

ـ الشمولية في التدقيق والمعاملات،

ـ تحضير تقارير عن عملية التدقيق الداخلي[4].

---

1 - احمد دحان ، **مدونة حول خطوات و مراحل عملية التدقيق** تم الاطلاع يوم : 25 / 2023/05 www.accadahan .com

2- احمد قايد نور الدين ، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية** ، دار الجنان للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2015 ، ص 20.

3 - تونسي نجاة ، **مقال حول تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ،مجلة المالية و الأسواق** ،جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ،الجزائر 2016 ص 133.

4 - نجوى عبد الصمد ، **مطبوعة في التدقيق و المراقبة الداخلية** ، جامعة باتنة ، 2018، ص4.

4- من حيث درجة الالتزام بالتدقيق

تم تقسيم التدقيق من حيث درجة الالتزام به إلى نوعين وهما كما يلي:

أ ـ التدقيق الالزامي:

وهو الذي تلتزم به المؤسسات وفق القانون السائد كقانون الشركات، قوانين الضرائب وغيره[1]، يكون موضوعه عموما شركات الأموال، التي تمسك نظاما محاسبيا، و من ثم يحتم عليها القانون التجاري الجزائري تقييم معلوماتها المالية [2] .

ب ـ التدقيق الاختياري:

الأصل في عملية التدقيق أن تكون اختيارية، ويرجع أمر تقرير القيام بها إلى أصحاب الشركة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح، لذلك فان هذا النوع من التدقيق يناسب الشركات الفردية لأنه يفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له التدخل في الإدارة بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من مدقق عند طلب قروض[3].

5- من حيث مدى الفحص

تم تقسيم التدقيق من حيث مدى الفحص إلى نوعين وهما كما يلي:

أ- التدقيق الشامل:

وهو يعني ان يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي ان يقوم بتصحيح جميع المفردات محل الفحص، من الملاحظ أن هذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدامه إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة، التي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتهما باستمرار[4].

1 - احمد حلمي علي جمعة ، **التدقيق الحديث للحسابات** ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الأردن، 2000، ص19 .

2 - نصر الدين عيساوي ، **التدقيق المالي** ، مؤسسة نوميدغراف للنشر و الاشهار ، قسنطينة ، الجزائر ، 2018 ، ص 20.

3 - تومي نريمان ، **دور التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية الاقتصاد و التسيير جامعة محمد خيضر ، بسكرة الجزائر ، 2014 ، ص 17 .

4 - بن خضرة سهام ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 10.

ب- **التدقيق الاختباري:**

وفيها يقوم المراجع باختيار عينة تمثل المجتمع، وتحديد حجم هذه العينة يرتبط بوجهة نظره في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم اختيار هذه العينة بأحد الاسلوبين وهما كالآتي:

ـ التقدير الشخصي: أو بما يعرف بالعينات الحكمية،

ـ التقدير الاحصائي: أو بما يعرف بالعينات الإحصائية.

والجدير بالذكر أنه يجب التفريق بين التدقيق الكامل والتدقيق الشامل من ناحية، و بين التدقيق الجزئي و التدقيق الاختباري من ناحية أخرى، فالتدقيق الكامل قد يكون شامل إذا تم فحص جميع العمليات المالية وقد يكون اختباري إذا تم فحص عينة فقط منها، و بالمقابل التدقيق الجزئي قد يكون شامل إذا تم فحص جميع العمليات المالية التي يشملها ذلك الجزء محل التدقيق و قد يكون اختباريا اذا تم فحص عينة من مجموع مفردات ذلك الجزء[1].

المبحث الثاني: معايير التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر معايير التدقيق هي المبادئ التي تحكم أي عملية تدقيق، فهي بالتالي الإطار العام الذي يقوم المراجع من خلاله بتنفيذ عملية التدقيق ومن خلال هذا المبحث سنتناول معايير التدقيق الدولية والوطنية وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

المطلب الأول: معايير التدقيق

يعتبر اصدار المعايير خطوة مهمة لتوحيد مهنة التدقيق في العالم، وهناك معايير تدقيق عالمية ومعايير تدقيق جزائرية وهذا ما سنتناوله من خلال هذا المطلب.

أولا: معايير التدقيق المتعارف عليها

وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير التدقيق المتعارف عليها وهي كما يلي:

1 ـ **المعايير العامة أو الشخصية:**

هي معايير تتعلق بالجانب الشخصي للمدقق حيث يجب أن يكون ذو كفاءة، مستقل، نوعية عمله جيدة والقبول بالمهمات التي يلزم عليه القيام بها [2].

2 ـ **معايير العمل:**

1 – عصام الدين محمد متولي ، **المراجعة و تدقيق الحسابات** ، جامعة العلوم و التكنولوجيا بالتعاون مع جامعة سودان المفتوحة ، دار الكتاب الجامعي ، صنعاء ، 2009 ، ص 26 .

2 – Michelle cartier ، **guide pratique d'audit**, ordre des experts comptables ، maroc ،2016 ،page 4.

وهي بمثابة الارشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها، وهي متعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي على المدقق إنجازها [1]، فهي معايير تتعلق باستراتيجية المراجعة والتخطيط للمهمة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، الحصول على أدلة مقنعة، كيفية التفويض والإشراف، حفظ سجلات العمل، تطبيق معايير العمل على الشركات الصغيرة، المساواة بين المساهمين وكشف المخالفات والاحتيال[2].

3 ـ معايير اعداد التقرير:

عمد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين إلى وضع أربعة معايير تعتبر بمثابة إرشادات عامة لإعداد تقرير التدقيق[3]، ونستعرضها كالتالي[4]:

ـ يجب أن يحدد التقرير إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتفق عليها عموما مثل مبدئ القيد المزدوج ومبدئ ثبات الطرق المحاسبية.

ـ يجب أن يذكر التدقيق حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة مثل التنويع في نسب الاهتلاك ومخصصات مؤونة الاحتياط، ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا مثلا التصريح بوجود حالات الغش أو الأخطاء وهناك بعض أنواع التقرير منها المتحفظ، السلبي.

ـ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع الإجمالي بالقوائم المالية أو على بعض العناصر التي أثرت على عدم ابداء رأيه.

ثانيا : معايير التدقيق الدولية

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معايير التدقيق الدولية، وتعرف بأنها مجموعة معايير تمثل إطارا متكاملا لعملية التدقيق، يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أداءه المهني[5]، وتقسم إلى عدة مجموعات متمثلة كما يلي:

---

1 – بن شعيب نصر الدين ، يعقوب ولد الشيخ محمد ، **مقال حول واقع الممارسة المهنية لعملية تدقيق الحسابات في موريطانيا** ،مجلة البديل الاقتصادي ، العدد الثالث ، كلية الاقتصاد و التسيير ،الجزائر ، 2015 ، ص 41.

2 – Michelle cartier مرجع سبق ذكره ص 4

3 – سعيدي زهير ، **مقال حول معايير اعداد التقرير في الجزائر و مدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية** ،مجلة الافاق للدرأسات الاقتصادية ،العدد الثالث جامعة ام البواقي ، الجزائر ، 2017 ، ص 190.

4 – محمد امين لونيسة ، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر و اثره على تحسين جودة المعلومة المالية** ،أطروحة لنيل شهادة الدكتورة ، كلية علوم الاقتصاد و التسيير ، جامعة مسيلة ،الجزائر ، 2017 ، ص 80 .

5 – حسين زادل، رشيد سفاحلو، **مقال حول التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر** ، مجلة التنظيم و العمل ، المجلد 10 ، العدد 2 ، الجزائر ،2021 ص 28 .

المجموعة الأولى من المعايير تتضمن أمور تمهيدية من المعيار 100 ـ 199 مثل مقدمة تمهيدية عنها وإطار المصطلحات، المجموعة الثانية تتضمن المسؤوليات من المعيار 200 ـ 299 مثل الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم مراجعة البيانات المالية ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بذلك، المجموعة الثالثة تتضمن التخطيط من المعيار 300 ـ 399 مثل معرفة طبيعة المؤسسة. المجموعة الرابعة تتضمن تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية من المعيار 400 ـ 499 [1]. المجموعة الخامسة تتعلق بأدلة التدقيق وهي المعلومات التي يحصل عليها المراجع للوصول إلى نتيجة وهي من المعيار 500 ـ 599، المجوعة السادسة تتضمن استعمال اعمال الآخرين أي المدقق يستعمل عمل مدقق آخر وهي من المعيار 600 ـ 699.

المجموعة السابعة وهي حول نتائج التدقيق وعمل التقرير من المعيار 700 ـ 799، المجموعة الثامنة وهي تتعلق بكون تقرير المدقق حول التكليف بأغراض خاصة وهي من المعيار 800 ـ 899، المجموعة التاسعة حول خدمات الاطلاع من المعيار 900 ـ 999، المجموعة العاشرة وهي تتعلق بالمؤسسات المالية والبنوك من المعيار 1000 ـ 1100 [2].

ثالثا: معايير التدقيق الجزائرية

في سعي الدولة الجزائرية لتحسين وتطوير مهنة التدقيق قامت مؤخرا بإصدار اثني عشر معيار جزائري للتدقيق كإطار مرجعي للمهنة حيث كان مزاولو المهنة في الجزائر يعتمدون على معايير التدقيق الدولية، حيث أنهم مازالوا يعتمدون على هذه الأخيرة في الجوانب التي لم تصدر معايير تدقيق جزائرية حولها بعد[3]، ونستعرض معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في 2016 و2017 كما يلي:

ـ معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق 210: وهو يعالج واجبات المدقق مع الإدارة للاتفاق معها أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق.

ـ معيار تخطيط تدقيق الكشوفات المالية 300: وهو يعالج التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية.

ـ معيار العناصر المقنعة 500: وهو يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة.

1 – تامر مزيد رفاعه ، **أصول تدقيق الحسابات** ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الأردن، 2017، ص 145 ، 146.

2 – عصام نعمة قريط ، **مدخل إلى التدقيق** ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2006 ص 38 ، ص 40 ، ص 41 .

3 – خلايفية ايمان ، جاوحدو رضا ، **مقال حول التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية** ، جامعة باجي مختار عنابة الجزائر، 2019 ، ص 4 ، ص 22.

ـ معيار التأكيدات الخارجية 505: وهو يعالج استخدام المدقق للتأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة[1].

ـ معيار مهام التدقيق الأولية 510: وهو يعالج واجبات المدقق اتجاه الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

ـ معيار الإجراءات التحليلية 520: وهو يعالج استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة للرقابة.

ـ معيار الاحداث اللاحقة 560: وهو يبين الأحداث التي تقع بعد اقفال الحسابات والتي تتأثر بها الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي تقع بعد تاريخ تقريره، وأيضا المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ اصدار تقريره.

ـ معيار استمرارية الاستغلال 570: وهو يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في اعداد الكشوف المالية[2].

ـ معيار التصريحات الكتابية 580: وهو يعالج ضرورة حصول المدقق على تصريحات كتابية من إدارة المؤسسة، والتي تؤكد أنها قامت بمهامها على أكمل وجه.

ـ معيار استخدام عمل المدققين الآخرين 610: وهو يعالج إمكانية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي أو المراجعين الخارجيين السابقين.

ـ معيار استخدام عمل خبير معين من طرف المدقق 620: وقد تطرق إلى واجبات المدقق التي تقع عليه عندما يلجأ إلى خبير للقيام بمراقبة معينة تتطلب خبرة في مجال آخر غير المحاسبة والتدقيق.

ـ معيار تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية 700: تطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق حول ابداء رأيه حول صحة القوائم المالية، وكذلك إلى شكل ومضمون التقرير الذي يحتوي على هذا الرأي[3].

---

1 –عبد السلام وليد ، بن فرجة زوينة ، **مقال حول معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في الجزائر** ،مجلة الباحث الاقتصادي ، المجلد 8 ، العدد 1 ، جامعة محمد البشير الابراهيمي ، الجزائر ، 2021 ، ص 306 .

2 – فياش امال ، بوعبانة فتحية ، **مقال حول مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية** ،مجلة جديد الاقتصاد ، العدد 12 ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2017 ، ص 122، ص 123، ص 124 .

3 – حراث نخلة ، بن حمو عصمة محمد ، **مقال حول المعايير الجزائرية للتدقيق و دورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات** ، مجلة دفاتر بوادكس ، المجلد 11 ، العدد 2 ، جامعة مستغانم ،الجزائر ، 2022 ، ص 502 ، ص 503 .

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تبدأ مع عملية تخطيط الأهداف المرجوة وتسير مع التنفيذ لمتابعة الأحداث الفعلية ومقارنتها بالمخطط لها، وتمكن من اكتشاف الانحرافات التي تحدث اثناء التنفيذ وتوضح ما يجب عمله لتفادي هذه الانحرافات لهذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تقييم الرقابة الداخلية وتقرير المدقق لنظام الرقابة الداخلية.

تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة ضمانات للتحكم في المؤسسة، وعليه لا بد من تقييم كل الطرق والإجراءات والتعليمات المعمول بها، ويتضمن ذلك خمس خطوات نستعرضها بإيجاز كما يلي[1]:

ــ جمع الإجراءات: أي يقوم المراجع بجمع إجراءات مكتوبة أو يدون ملخص لها كما يرسم رسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها كما يمكنه استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة.

ــ الفهم والتطابق: حيث يحاول المراجع فهم النظام المتبع والتأكد من أنه فهمه وأحسن تلخيص الإجراءات المكتوبة بعد تتبعه للعمليات.

ــ التقييم الأولي للرقابة الداخلية: يقوم المراجع باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف اعتمادا على ما سبق.

ــ اختبارات الاستمرارية: يتأكد المراجع ان نقاط القوة التي استخرجها مطبقة فعلا في الواقع ومستمرة.

ــالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة مع تقديم الاقتراحات لتحسين الإجراءات.

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة كالآتي[2]:

ـ تقييم مدى صحة التنظيم المحاسبي: إذ يجب أن يكون موجود فيه مخطط لمصلحة المحاسبة، وجود دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية، وجود مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة ووجود إجراءات يومية للدفاتر ويجب أن يكون النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائما مع الاحتياجات.

– تقييم تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي أي معرفة إذا كان للمؤسسة نظام لتسيير الميزانية ومعرفة الأسس المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة إذا كانت مكتوبة محددة.

– تقييم نظام المشتريات.

1- محمد بوتين ، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ،2003 ، ص 46، ص 47، ص 48.

2 – محمد الطواهر التهامي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر الطبعة 2005 ص 161ص 162ص 163ص 49، ص 50 .

- تقييم نظام المخزونات.

- تقييم نظام المبيعات.

- تقييم نظام المدفوعات النقدية ونظام المقبوضات النقدية.

- تقييم نظام الرواتب والأجور.

المطلب الثالث: تقرير مدقق الحسابات وتقرير نظام الرقابة الداخلية

أولا: تقرير المدقق لنظام الرقابة الداخلية

ويكون وفق طريقتين وهما كما يلي[1]:

1 ـ طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات القائم عليها فيستطيع تحديد مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات الرقابة الداخلية كأن يجد مثلا تداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات وإلى غير ذلك من عدم التزام بما ينص عليه نظام الرقابة الداخلية لكيلا تخلق فرص للتلاعب والغش والوقوع في الأخطاء.

2 ـ طريقة الملخص الكتابي:

حيث يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية في المؤسسة والخطوات الواجب اتباعها لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:

ـ الفحص المبدئي واختبار الالتزام بالإجراءات والسياسات،

ـ الاختبارات الأساسية،

ـ اعداد التقرير.

1 – محمد طواهر التهامي ، مرجع سبق ذكره ، ص 49 ، ص 50.

ثانيا: تقرير مدقق الحسابات

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين كما يعد وثيقة تمكن من اثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته، ويوضح معيار التدقيق الدولي رقم 700 أن هذا التدقيق يمثل رأي المدقق المكتوب الواضح في القوائم المالية ككل للمؤسسة التي قام بتدقيقها ويجب أن يعبر هذا عما إذا كانت البيانات المالية معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية في إطار إعداد التقارير المالية المطبقة ويمكن النظر إلى ماهية تقرير مدقق الحسابات من زاويتين وهما أن التقرير يمثل المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمشروع وأن التقرير أداة اتصال لتوصيل رأي فني محايد لمدقق الحسابات[1]. وهناك أربع أنواع لتقرير الحسابات وهي كالآتي[2]:

ـ التقرير النظيف القياسي: ويكون بتحقق بعض الشروط وهي تتمثل في تضمين كافة القوائم المالية، الالتزام بمعايير التدقيق، جمع الأدلة الكافية، اعداد القوائم المالية بما يتفق بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعدم وجود حالات تستدعي فقرات تفسيرية .

ـ التقرير النظيف مع فترة تفسيرية أو تعديل الصياغة: أي يصل المراجع لنتائج مرضية لكنه يرى أنه ينبغي أن يضيف معلومات أخرى للتقرير.

ـ التقرير المقيد: ومعناه تم تقييد عملية المراجعة أي عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية.

ـ التقرير السلبي: وهو يعني ان المراجع يرى عدم قدرته للوصول إلى رأي عادل حول القوائم المالية فيمتنع عن ابداء رأيه.

المبحث الثالث: دور التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين التحليل المالي واتخاذ القرارات

يعتبر تقييم الأداء المالي وسيلة لمعرفة الوضعية المالية في المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات ولا يمكن الاعتماد على تقييم الأداء المالي دون القيام بتدقيق القوائم المالية لهذا سنبين في هذا المبحث علاقة التدقيق المحاسبي في تقييم الأداء المالي واتخاذ القرار.

1 – رزق أبو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2015 ، ص 233

2 – الفين ارينز ، جيمس لوبك ، **المراجعة مدخل متكامل** ، الجزء الأول مترجم ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2002 ، ص 63 ص 67 .

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي والنسب المالية ومؤشرات التوازن

يعتمد تقييم الأداء المالي على النسب ومؤشرات في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف الأداء المالي والنسب المالية ومؤشراته.

أولا: تعريف الأداء المالي

فقد تعددت المفاهيم المقدمة للأداء المالي، كون كل باحث ينظر إلى مفهوم الأداء المالي حسب الزاوية التي ينظر إليها، فكل طرف يفسر الأداء بالشكل الذي يروق له، ونتيجة لذلك قدمت العديد من التعريفات للأداء المالي منها[1]:

1- يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف ويعبر على أداء الشركات حيث أنه الدعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقق أهدافهم.

2- الأداء المالي هو" مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية" [2].

3- يقصد بأداء المالي" قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقا لتحديد ما يمكنه قياسه ثم تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة[3].

4- الأداء المالي هو "تشخيص الصحة المالية للمؤسسة للوقوف على مدى قدرتها على خلق القيمة ومواجهة التحديات المستقبلية من خلال الاعتماد على الكشوفات المالية المتمثلة في الميزانيات، جدول حسابات النتائج، الجداول الملحقة مع الأخذ بعين الاعتبار للظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح.[4]

1 - محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010 ،ص 48.

2- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة**، دار المريخ للنشر، الرياض،2002 ، ص30.

3- عبد الغني دادن، **قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة ، الجزائر، 2006 ،ص41.

4 - منير عوادي، **(استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية درأسة حالة مؤسسة صيدال)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه/الأسواق المالية والبورصات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والتجارية، جامعة الجزائر-3-، 2019/ 2020، ص85.

5- الأداء المالي هو إنشاء تشخيص مالي يتكون من تحديد نقاط القوة والضعف في الشركة من أجل الحكم على أدائها ووضعها المالي، من منظور استمرارية الأعمال[1].

ومن خلال ما سبق يمكننا القول أن الأداء المالي "هو مجموعة الطرق التي تمكننا من تقدير الوضعية المالية الماضية والحالية وتساعدنا على اتخاذ قرارات التسيير المناسبة وتقييم للمؤسسة ."

ثانيا: النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي

تعتبر دراسة النسب ومؤشرات الأداء المالي جانب بالغ الأهمية تمليه متطلبات التخطيط المالي السليم، باعتباره يمكن الإدارة من الحكم على الأداء السابق للمؤسسة والتنبؤ بالمستقبل بشكل دقيق، ولا يتم ذلك إلا من خلال وضع خطط مالية كفيلة بتحقيق أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة المالية التي تم بتقييم كفاءة العمليات المالية عن طريق مجموعة من المعلومات المتوافرة في الميزانية وجدول حسابات النتائج لسنة مالية محددة، ومقارنتها بنتائج التحليل لسنة مالية سابقة أو مقارنتها بنفس المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع أو بالمؤشرات المعيارية .

وبعبارة أخرى النسب المالية هي علاقة بين متغيرين (رقمين)، تنتج عن طريق قسمة أي عنصر من عناصر القوائم المالية على عنصر آخر.

وتتمثل النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي فيما يلي:

1- نسب السيولة:

وهي مجموعة النسب المالية التي تتمكن من خلالها المؤسسة قياس قدرا على الوفاء بالتزامات المالية الجارية، عند استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى يمكن تحويلها بسرعة إلى نقدية دون أن يؤدي تحويل تلك الأصول إلى خسائر تؤثر سلبا على المركز المالي للمؤسسة ، ويقصد كذلك قدرة الأصول المتداولة على التحول إلى نقدية سائلة تكفي للوفاء بالالتزامات المتداولة (ديون قصيرة الأجل) في مواعيد استحقاقها ودون تأخير، وتهدف هذه النسبة إلى تقييم قدرة المؤسسة المالية في الأجل القصير، وهي تختلف باختلاف الأطراف المستفيدة منها ويقع ضمن هذه النسب ما يلي:[2]

1 - BEATRICE ET FRANCIS GRANDGUILL.L'ANALIYSE FINANCIERE **: Analyse de l'activité et du risque d'exploitation Analyse fonctionnelle**- Analyse Patrimoniale Ratios – Tableau de financement Eléments prévisionnels. Gualino24 EDITION 2020/2021.P15.

2- شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير محاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية و النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى, ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2016، ص318 ، ص 319.

جدول رقم (1): نسب السيولة

النسبة / المؤشر		العلاقة الرياضية	دلالة المؤشر
نسب السيولة	نسبة التداول أو نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة	تعبر هذه النسبة عن عدد المرات التي تستطيع فيها الأصول المتداولة تغطية الخصوم المتداولة، وكلما زادت هذه النسبة دل ذلك على قدرة المؤسسة في مواجهة أخطار سداد الالتزامات المتداولة المفاجئ دون الحاجة إلى تحويل جزء من الأصول الثابتة إلى سيولة أو الحصول على قروض جديدة.
	نسبة السداد السريع أو معدل التداول السريع	أصول متداولة – المخزون / ديون قصيرة الأجل	توضح هذه العلاقة مدى إمكانية سداد الالتزامات القصيرة الأجل خلال فترة قصيرة، ويتم حذف عنصر المخزون من إجمالي الأصول المتداولة نظرا لكونه من أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة، وكذلك لصعوبة تصريفه خلال وقت قصير دون تحقيق خسائر. هذه النسبة مشابهة لمعدل التداول غير أنها تستثني المحزونات على أساس أنها تحتاج وقتا لتحويلها إلى سيولة نقدية، من هنا ظهرت أهمية معدل التداول السريع، لأنه لا يأخذ في الاعتبار المخزون، وبالتالي يعطي ضمانا أكبر على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها.
	نسبة النقدية أو السيولة الحالية	النقديات وما يعادلها / الخصوم المتداولة	توضح هذه النسبة مدى إمكانية سداد الالتزامات قصيرة الأجل، وهى تعطى

			مؤشرا للإدارة أنه في خلال أسوء الأوقات يمكن سداد الديون قصيرة المدى.

وبتعريف آخر لنسب السيولة على النحو التالي:

تهدف نسب السيولة إلى تقييم المؤسسة في المدى القصير على الوفاء بالتزاماتها ويكون ذلك بواسطة المقارنة بين مجموع موجوداتها والتزاماتها قصيرة الأجل، ومن أهم هذه النسب ما يلي:[1]

طبيعة النسبة	العلاقة	دليل
السيولة العامة	الاستخدامات الجارية /الموارد الجارية	يجب أن تتجاوز هذه النسبة الواحد من أجل تحقيق رأس مال عامل صافي موجب، تعتبر على عدد المرات التي تستطيع فيها الاستخدامات المتداولة تغطية الموارد المتداولة، فكلما كانت هذه النسبة كبيرة (دون المبالغة في قيمتها) دل ذلك على قدرة المؤسسة على مواجهة أخطار سداد الالتزامات المتداولة المفاجئ دون الحاجة إلى تحويل جزء من الأصول الثابتة إلى سيولة أو الحصول على قروض جديدة.
السيولة السريعة	الاستخدامات الجارية ـ المخزونات /الموارد الجارية	يفضل أن تكون هذه النسبة بين 0.3 و 0.5 ، تعبر عن مدى قدرة المؤسسة عن الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل بواسطة المتاحات النقدية والاستخدامات سريعة التحول أي نقدية.
السيولة الجاهزة	استخدامات الخزينة / الموارد الجارية	يفضل أن تكون هذه النسب محصورة بين 0.2 و0.3

1 بسدات كريمة،**(مطبوعة التسيير المالي)**، مالية المؤسسة، جامعة عبد الحميد بن باديس _مستغانم، 2022/2021 ،ص53 –ص 54.

2-نسب المديونية:

تستعمل هذه النسبة لقياس مدى مساهمة الدائنين في تمويل المؤسسة من جهة، وتبين العلاقة بين رأس المال العام الخاص والديون من جهة أخرى، ومدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها اتجاه الغير، وتعتبر من المقاييس الهامة والأساسية في تبيان مستوى الخطر التمويلي وقدرة المؤسسة على السداد في الأجل الطويل[1]، ومن هذه النسب ما يلي:

أ-نسبة الديون إلى إجمالي الأصول:

نقيس هذه النسبة نسبة الديون التي ساهم فيها الغير بالنسبة إلى إجمالي أصول المؤسسة حيث كلما زادت النسبة كلما قلت قدرة المؤسسة على الاقتراض الخارجي بالمستقبل[2]. وتحسب العلاقة التالية:

نسبة الديون إلى إجمالي الأصول= [(المطلوبات المتداولة + المطلوبات طويلة الأجل)×100/ الأصول]

ب-نسبة الديون على حقوق الملكية:

تقيس هذه النسبة إجمالي ديون المنشأة مقارنة بحقوق ملكيتها، وبالتالي تبين استثمارات الغير كالدائنين والموردين والمتعهدين وغيرهم في المنشأة بملاكها، يشير انخفاض هذه النسبة إلى زيادة المركز المالي للمنشأة والعكس بالعكس[3]. يتم حساب هذه النسبة بالشكل الآتي:

الديون على حقوق الملكية = إجمالي الديون / إجمالي حقوق الملكية

1- نوبلي نجلاء، **(استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب بسكرة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه/ محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014 / 2015، ص 118.

2- إسماعيل إسماعيل وآخرون، **"التحليل المالي"**، دار وائل للنشر، لطبعة الثانية، عمان ،الأردن ،2005 ، ص56.

3 - غذوان علي، **مبادئ الإدارة المالية**، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2020 ، ص 24.

ج-معدل تغطية الفوائد:

هذا المعدل يوضح مدى قدرة المؤسسة على خدمة ديون وتحمل أعباء الفوائد، وكلما كان هذا المعدل كبيرا كلما دل على أن المؤسسة قادرة على الوفاء بالالتزامات وهذا المعدل يؤكد عليه المقرضون والدائنون من أجل الاطمئنان قبل إعطاء أي قرض[1]. تحسب بالعلاقة التالية:

معدل تغطية الفوائد = صافي الربح قبل الفوائد والضريبة / الفوائد المدفوعة

3-نسب النشاط (الدوران):

تستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة في إدارة الموجودات والمطلوبات أي أنها تقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للمنشأة في اقتناء الموجودات ومن ثم مدى قدرتها على الاستخدام الأمثل لهذه الموجودات[2].

1- خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، "**التحليل المالي للقوائم المالية**"، دار المسيرة للنشر، الأردن, 2000،ص65 .

2- عبد الرؤوف عزا لدين و صابر بوعونية، **(أدوات قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ومدى مساهمتها في التنبؤ بفشلها المالي مع تطبيق لنموذج ألتمان في مؤسسة تواب،** مجلة الدرأسات المالية والمحاسبة، المجلد12، العدد1، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة الجزائر، 2021، ص116.

الجدول رقم(2) : نسب النشاط

نسب النشاط		المدلول
معدل دوران الحسابات المدينة مدة التحصيل من الزبائن	رقم الأعمال / (الزبائن + أوراق القبض) معدل دوران الحسابات المدينة/ 360	يمثل متوسط عدد المرات تحصيل الأرصدة المدينة خلال السنة ويوضح نوعية الأرصدة المدينة ومقدرة المؤسسة على تحصيلها وعموما فإن معدل الدوران المرتفع جيد إلا انه قد يكون ذو دلالة على إتباع سياسة ائتمانية شديدة.
معدل دوران الحسابات الدائنة(الموردين) مدة تسديد الموردين	المشتريات / (موردو المخزونات + أوراق الدفع) معدل دوران الموردين/360	تستخدم هذه النسبة كمؤشر للحكم على سرعة المؤسسة في تسديد الديون التجارية قصيرة الأجل، ويرتبط ذلك بعدد مرات التسديد خلال الفترة معينة.
معدل دوران إجمالي الأصول	رقم الأعمال/ إجمالي الأصول	توضح هذه النسبة عدد المرات التي تتحول فيها الأصول إلى رقم الأعمال.
معدل دوران الأصول الثابتة	رقم الأعمال/ الأصول الثابتة	يشير معدل دوران الأصول غير الجارية إلى مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول الثابتة الخاصة بالمؤسسة لتوليد رقم الأعمال.
معدل دوران الأصول المتداولة	رقم الأعمال/ الأصول المتداولة	يشير معدل دوران الأصول إلى مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول الجارية في توليد

		رقم الأعمال.

هناك نسب أخرى متعلقة بنسب النشاط وهي كالتالي:

معدل دوران المخزون:

يقيس هذا المعدل مدى سلامة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة في إدارتها للمخزون من خلال ربط تكلفة التخزين مع تكلفة المبيعات خلال دورة مالية معينة أي عدد مرات التي يمكن أن يتحول فيها المخزون إلى مبيعات ودرجة سيولة المخزون وتعطى بالعلاقة التالية: [1]

الجدول رقم (3) :

النسبة المؤشر		العلاقة الرياضية	دلالة المؤشر
نسب النشاط	معدل دوران المخزون	تكلفة المبيعات / متوسط رصيد المخزون	تشير هذه النسبة إلى عدد مرات تصريف المخزون لدى المؤسسة وكلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك في صالح المؤسسة حيث تستطيع المؤسسة أن تحقق أرباحا كبيرة باستخدام هامش ربح أقل من المؤسسات المماثلة والتي لديها معدل دوران مخزون أقل ، وهى ميزة تنافسيه كبيرة يمكن الاستفادة منها.
	معدل دوران المخزون باليوم متوسط رصيد	معدل دوران المخزون/360يوم (رصيد أول مدة	يوضح هذا المعدل الفترة التي يقضيها المخزون في المخازن قبل تصريفه ويعد طول هذه المدة أمرا غير مرغوب فيه خاصة في المؤسسات التي تتعامل مع منتجات ذات تواريخ صلاحية أو تتميز بالتطور التكنولوجي السريع حيث تفقد قيمتها مع

1 – شعيب شنوف ، **التحليل المالي الحديث طبقا معايير الإبلاغ المالي الدولية**، دار زهران للنشر و التوزيع ، الطبعة الثالثة،2018 ، عمان، الأردن، ص230 ، ص231.

	المخزون	+رصيد آخر مدة)÷ 2	طول فترة التخزين، ورغم هذا يجب الحكم على فترة التخزين بناءا على عوامل أخرى فقد تعد فترة التخزين معقولة بالرغم من الزيادة النسبية لها في حالة الارتفاع المبالغ فيه لتكاليف الطلب والنقل وخلافه.

4-نسب الربحية:

تقيس نسب الربحية مدى كفاءة إدارة المؤسسة في تحقيق الربح على المبيعات وعلى الأصول وعلى حقوق المالكين. لهذا نجد أن نسب الربحية هي مجال اهتمام المستثمرين والإدارة والمقرضين، فالمستثمرين يتطلعون إلى الفرص المربحة لتوجيه أموالهم إليها، والإدارة تستطيع التحقق من نجاح سياساتها، والمقرضون يشعرون بالأمان عند إقراض المشاريع التي تحقق الأرباح أكثر بكثير من تلك التي لا تحققها[1].

تعتبر هذه المجموعة من النسب المحصلة النهائية لأداء المؤسسة، كون أن النسب السابقة تختص في تقييم جوانب معينة من الأداء بينما هذه النسبة تبين قدرة المؤسسة على تحقيق الربح من خلال الأنشطة التي تقوم بها وبالتالي الحكم على الأداء الكلي للمؤسسة، وتنقسم هذه النسب إلى التالية:

أ- معدل العائد على الاستثمار:

تسمى نسبة مردودية الأموال الدائمة التي استثمرتها المؤسسة لمدة تجاوز السنة، كما تعبر هذه النسبة على مدى كفاءة المؤسسة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها من المساهمين والأموال المقترضة طويلة الأجل في تحقيق عائد على تلك الأموال، حيث أن الفرض الأساسي هو وجود تكلفة لتلك الأموال وهى العائد المطلوب على حقوق المساهمين والفوائد المدفوعة على القروض، و ينتظر تحقيق معدل عائد على الاستثمار يوازى تكلفة الأموال على أقل تقدير.

تكون تكلفة التمويل هي إجمالي التكلفة المرجحة لعناصر التمويل، ويتم مقارنتها بالعائد على الاستثمار لتحديد كفاءة المؤسسة في إدارة الأموال المستثمرة .

يتكون إجمالي الاستثمار من رأس المال العامل الدائم بالإضافة إلى إجمالي الأصول طويلة الأجل، أو من مجموع حقوق الملكية بالإضافة للقروض طويلة الأجل، أو بمفهوم آخر الأموال الدائمة. هناك من يرى أنه يجب حسابها عن طريق: (النتيجة + الفوائد على رأس المال) /الأموال الدائمة.

وتحسب بالعلاقة التالية[2]:

معدل العائد على الاستثمار= النتيجة الصافية / إجمالي الاستثمار

1- مفلح محمد عقل، **(مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي)**، مكتبة المجتمع العربي لتشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص327.

2 - من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المحاضرات السابقة.

ب- نسبة هامش الربح الإجمالي:

توضح هذه النسبة العلاقة بين صافي إيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، ويجب مقارنة هذه النسبة بمتوسط النسب المحققة في القطاع، حيث يمكن أن يعكس انخفاض النسبة ارتفاع مبالغ فيه في تكلفة المواد الأولية واللوازم المستخدمة في الإنتاج أو اليد العاملة المباشرة أو إلى غير ذلك.

وتحسب بالعلاقة التالية[1]:

هـامـش الـربـح الإجمالي= النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الصافي

ج- العائد على حقوق المساهمين:

وتعرف أيضا باسم العائد على القيمة الصافية، وتستخدم لقياس مقدار الربح المتحقق كنسبة مئوية من حقوق المساهمين العاديين، وبالتالي معدل الربح الصافي الذي يجنيه المستثمرون من استثمار أموالهم، كمردود على مخاطرتهم في توظيف أموالهم. وتدل هذه النسبة على مدى كفاءة الإدارة في توظيف أموال المساهمين.

وهي نسبة صافي الربح إلى متوسط حقوق المساهمين، نظرا لأن حقوق المساهمين في بداية السنة تختلف عنها في نهاية السنة، فإننا نستخدم متوسط حقوق المساهمين، التي تمثل (متوسط حقوق المساهمين في بداية السنة+ متوسط حقوق المساهمين في نهاية السنة)/ 2 [2]. وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة العائد على حقوق المساهمين = صافي الربح / حقوق المساهمين

1 – من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المحاضرات السابقة.

2 – فهمي مصطفى الشيخ، **التحليل المالي**، دار النشر والتوزيع، الطبعة1، فلسطين،2008، ص46.

د- نسبة صافي الربح على إجمالي الأصول:

تعبر هذه النسبة عن قدرة المؤسسة على استخدام أصولها في توليد الربح، وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما دل ذلك على كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها، ويتم استخدام متوسط إجمالي الأصول عند حساب هذه النسبة (أصول أول المدة + أصول أخر المدة)/2 ، ويجب مقارنة هذه النسبة مع متوسط النسب المحققة في القطاع[1].

وتحسب بالعلاقة التالية:

صافي الربح على إجمالي الأصول=(صافي الربح / مجموع الأصول) × 100

هـ- نسبة هامش الربح الصافي:

تقيس هذه النسبة الربح المحقق من طرف المؤسسة نتيجة لمبيعاتها، وهي تدل على مبلغ الأرباح المحققة لكل دينار من رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة.

وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مقبولا، ويجب مقارنة هذه النسبة بمتوسط النسب المحققة في القطاع، كما يجب عدم استخدام هذه النسبة وحدها، فربما بالرغم من ارتفاع النسبة في الكثير من الأحيان لا تحقق المؤسسة معدلا مناسبا للعائد على حقوق الملكية[2]. وتحسب بالعلاقة التالية:

هـامـش الـربح الـصافي= صافي الربح بعد الضرائب / المبيعات

1- رمضان حمزة، **دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الخدماتية درأسة ميدانية بالمؤسسة المينائية لسكيكدة EPS**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر/ إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة8 ماي 1945 قالمة، 2021/2020، ص:42 – 43.

2- عبد الرؤوف عزا لدين وصابر بوعونية، مرجع سبق ذكره،ص117.

5- مؤشرات التوازن المالي:

من أهم الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة هو تحقيق توازنها المالي ويعتبر من أهم المبادئ والشروط التي يعتمد عليها في عملية التعامل مع المقرضين، نجد التوازن الذي ينطلق من القاعدة العامة المتمثلة في ضرورة تقابل قيمة مصادر التمويل ومدة وجودها بالمؤسسة مع قيمة الاستعمالات ومدة استعمالها فيها وهذه القاعدة تعطي توازنات التالية:

أ-رأس المال العامل الصافي:

يعتبر رأس المال العامل أداة من أدوات التحليل المالي المستعملة في تقييم البنية المالية للمؤسسة والحكم على مدى توازن المالي، خاصة في المدى القصير، وذلك بتاريخ معين. ويتمثل في ذلك الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول الجارية بعد تمويل كل الأصول غير جاري[1].

يعرف رأس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة (أي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنية لا تتعدى السنة) وبين الخصوم المتداولة (الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لا تتعدى السنة)، ويتم حسابه بطرقتين كالآتي[2]:

ط1: رأس المال العامل= الأموال الدائمة – الأصول غير جارية

ط2: رأس المال العامل= ديون قصيرة الأجل – الأصول الجارية

تفسير حالات رأس المال العامل حسب طريقة1:

موجب: فهذا يعني لدى الشركة هامش أمان يتمثل في زيادة الموجودات المتداولة والجاهزة وهو ممول من الأموال المستثمرة.

صفر: هذا يعني أن الشركة تحقق الحد الأدنى للتوازن المالي.

سالب: هذا يعني أن جزء من الموجودات الثابتة تمول من الديون قصيرة الأجل وهو وضع غير سليم وهنا تكمن مرحلة الخطر بالنسبة للشركة.

1- زغيب مليكة وبوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2010، ص 49.

2 - شعيب شنوف ،"**محاسبة المؤسسة ج1** ،"مكتبة الشركة الجزائرية ، بود واو ،الجزائر ،2008،ص210.

التفسير المالي لرأس المال العامل يمكن فهمه بصورة جيدة من خلال طريقة 2 لأنها أكثر دلالة على التوازن المالي وهنا يمكن التعرف على ثلاث حالات[1]:

موجب: تتحقق هذه الفرضية عندما يكون فائض في السيولة في المدى القصير، وتعبر عن قدرة المؤسسة بالوفاء بديونها عند ميعاد استحقاقها، كما تلجأ المؤسسة في هذه الحالة إلى مواجهة مشاكل غير متوقعة في حالة حدوثها بسبب الاضطرابات التي تحدث في دورة الاستغلال .

صفر: وهي شكل التوازن المالي الأدنى وتظهر من خلالها قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها في ميعاد استحقاقها إلا أن هذا قد يخلق لها بعض الصعوبات نتيجة التذبذبات في دورة الاستغلال ينجم عنها عدم المطابقة الجيدة بين السيولة من جهة والالتزامات من جهة أخرى.

سالب: في هذه الحالة تعني أن المؤسسة عجزت عن تمويل باقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة، وبالتالي فهي بحاجة إلى تقليص مستوى استثماراتها إلى الحد الذي تتوافق مع مواردها المالية الدائمة.

ب-رأس المال العامل الخاص:

يعبر رأس المال العامل الخاص عن الفائض من تمويل الأموال الخاصة للأصول الثابتة من أجل تمويل الأصول المتداولة، وهذا يعني أن الأموال الخاصة لا تغطي فقط الأصول الثابتة بل تمول أيضا جزءا من الأصول المتداولة[2]، يمكن حساب رأس المال العامل الخاص بالعلاقتين التاليتين:

رأس المال العامل الخاص= الأموال الخاصة – الأصول الثابتة

أو

رأس المال العامل الخاص= الأصول المتداولة – مجموع الديون

1 – ساجي فاطمة، **مطبوعة في مقياس التحليل المالي، إدارة مالية ومالية التأمينات والبنوك**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون-تيارت،2017/2016،ص21 .

2 – نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 113.

ج-رأس المال العامل الأجنبي:

يبين رأس المال العامل الأجنبي قيمة الموارد المالية في المؤسسة، والمتمثلة في إجمالي الديون، وهنا لا ينظر إلى الديون بالمفهوم السلبي لها، بل كموارد ضرورية لتنشيط عملية الاستغلال، وأصبح من الضروري على المؤسسات أن تؤمن لنفسها موارد مالية متاحة عند الضرورة، وهنا التقى دور البنوك والمؤسسات المالية المانحة للقروض بنشاط المؤسسات وأصبح ملجأ لها لتدارك العجز في الخزينة[1].

ويعبر رأس المال العامل الأجنبي بالصيغة التالية:

رأس المال العامل الخاص= إجمالي الديون الأجنبية

د-رأس المال العامل الإجمالي:

يقصد برأس المال العامل الإجمالي مجموعة عناصر الأصول التي يتكلف بها نشاط استغلال المؤسسة، أو هي مجموعة الأصول التي تدور في مدة سنة أو أقل وتشمل مجموعة الأصول المتداولة، حيث أن رأس المال العامل الأجنبي يمثل مجموع الأصول المتداولة[2]. وتحسب بالعلاقة التالية:

رأس المال العامل الإجمالي= مجموع الأصول المتداولة

ن-احتياجات رأس المال العامل BFR :

هو الاحتياج الصافي عن دورة الاستغلال ويحدث عادة يسبب وجود فروق زمنية بين التدفقات المالية والحقيقية من جهة والتدفقات النقدية من جهة أخرى. فهي تمثل إذا جزء من احتياجات التمويل لدورة الاستغلال التي لا يتم تمويلها عن طريق ديون دورة الاستغلال، وتنقسم إلى قسمين [3]:

-احتياجات رأس المال العامل لاستغلال BFRE:

1 – مريم قمور و لمياء حميد، **(دور التحليل بالمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج Africaver)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر/محاسبة وإدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل، **2016-2017،ص32**.

2 – إسماعيل سبتي وآخرون، **(استخدام مؤشرات التسيير المالي والمحاسبي في ترشيد قرارات المؤسسة الإعلامية الرياضية)**، المجلد35، العدد4،حوليات جامعة الجزائر 1،ديسمبر 2021، ص429.

3 – غزيباون علي، **(مطبوعة التحليل المالي)**، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي أمحند أولحاج البويرة،2021/2020، ص32.

جزء من احتياجات التمويل المتداولة التي لا يتم تمويلها عن طريق خصوم متداولة للاستغلال ولها طابع مستقر، متكرر، ودوري يتعلق تحليل هذه الاحتياجات بدراسة طبيعة نشاط المؤسسة

وتحديد شروط توازنها. وتحسب من خلال العلاقة التالية:

احتياجات رأس المال العامل للاستغلال BFRE= أصول متداولة للاستغلال- خصوم متداولة للاستغلال

فكلما زاد رقم الأعمال زادت معه احتياجات رأس المال العامل للاستغلال لأن هذه الاحتياجات مرتبطة بطبيعة نشاط المؤسسة ومرتبطة أيضا بمستوى النشاط المحدد برقم الأعمال وشروط التسيير (مدة التخزين، مدة التحصيل للزبائن، مدة ديون الموردين). فترتفع احتياجات رأس المال العامل للاستغلال بارتفاع قيم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ، ارتفاع قيم الزبائن والحسابات المماثلة، وانخفاض قيم موردو المخزونات والحسابات المماثلة، بينما تنخفض احتياجات رأس المال العامل للاستغلال الاتجاه المعاكس.

-احتياجات رأس المال العامل خارج الاستغلال BFRHE :

هي جزء من احتياجات التمويل المتداولة التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً برقم الأعمال، و لا يتم تمويلها عن طريق الخصوم المتداولة خارج الاستغلال ولها طابع غير مستقر. وتم حسابها وفقا للعلاقة التالية :

احتياجات رأس المال العامل خارج الاستغلال BFRHE = أصول متداولة خارج الاستغلال –خصوم متداولة خارج الاستغلال.

حالات التفسير الاقتصادي لاحتياجات رأس المال العامل وتتمثل في ثلاثة حالات [1]:

BFR (موجب): في هذه الحالة، تكون الاستخدامات التشغيلية للشركة أكبر من الموارد نفقات التشغيل، لذلك يجب على الشركة تمويل احتياجاتها قصيرة الأجل إما بمساعدة من فائض الموارد طويلة الأجل (رأس المال العامل) أو استخدام الموارد تمويل إضافي قصير الأجل (مساعدة بنكية).

BFR (صفر): في هذه الحالة، تكون الاستخدامات التشغيلية للشركة تساوي الموارد مصاريف التشغيل، وبالتالي ليس لدى الشركة أي احتياجات تشغيلية لتمويل منذ الالتزامات كافية لتمويل الأصول المتداولة.

BFR (سالب): في هذه الحالة، تكون الاستخدامات التشغيلية للشركة أقل من الموارد مصاريف التشغيل، وبالتالي ليس لدى الشركة أي احتياجات تشغيلية لتمويل منذ الالتزامات يتجاوز الرصيد الحالي الاحتياجات التمويلية لأصوله

1-OUALI Fatima-RABET Sadia, **Analyse financière comme outil d'évaluation de la performance de l'entreprise : Cas SPA ENIEM (2015-2017),** Mémoire de fin de cycle En vue de l'obtention du diplôme de Master, Finance d'entreprise, UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI – OUZOU, Boumerdes, 2019, p56.

التشغيلية. وبالتالي فإن الشركة تمتلك موارد تشغيلية غير مجدية للشركة، بمعنى أخر، لا ينتج عن تشغيل الشركة حاجة معادلة للموارد التي تمتلكها.

هـ-الخزينة TN:

تتشكل الخزينة الصافية عندما يستخدم رأس المال العامل الصافي الإجمالي في تمويل العجز في احتياجات دورة الاستغلال وغيرها، وهو ما قصدنا به الاحتياج لرأس المال العامل. وعليه فإذا تمكنت المؤسسة من تغطية الاحتياج وتكون الخزينة موجبة وهي حالة الفائض في التمويل، وفي الحالة العكس تكون الخزينة سالبة[1]،

وتحسب الخزينة الصافية بطريقتين:

الخزينة TN= القيم الجاهزة – السلفيات البنكية

الخزينة TN= رأس المال العامل FR – احتياجات رأس المال العامل BFR

للخزينة الصافية ثلاث حالات نذكرها كالآتي[2]:

الخزينة الموجبة: في حالة وجود فائض في الخزينة يجب على المسير المالي أن يوظف الفائض من الأموال ليحقق عائدا للمؤسسة في المدى القصير، مع مراعاة الحد الأدنى للسيولة حتى لا يقع في صعوبات التسديد، لأن الخزينة لابد وأن تتكون من مبالغ ليست كبيرة مقارنة مع الاحتياجات اليومية، لأنه يتوجب على المسير استثمار هذا الفائض للحصول على عوائد مربحة بدلا من تركها مجمدة في الخزينة.

الخزينة سالبة: المؤسسة في هذه الحالة تحقق عجز في الخزينة، يعني هناك عجز تمويلي لعدم قدرة المؤسسة على تغطية كل احتياجاتها، حيث يتطلب من المسير البحث عن موارد إضافية جديدة لتغطية هذا العجز كاللجوء إلى القروض البنكية... إلخ.

1- بلعجوز حسين، **التشخيص المالي للمؤسسة الاقتصادية من منظور التحليل الوظيفي للميزانية المالية**، بحث مقدم إلى ملتقى الوطني حول التشخيص المالي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سوق أهرأس، 22-23 ماي 2012، ص 26.

2 - نوبلي نجلاء، **(استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية درأسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب بسكرة**، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الخزينة معدومة: في هذه الحالة يكون رأس المال العامل يساوي احتياجاته، هذه هي الحالة المثلى للمؤسسة، تعني بأن المؤسسة حققت التوازن المالي حيث أنها تتوفر على سيولة مساوية لقيمة التزاماتها المالية أي لا توجد سيولة مجمدة ولا عسر مالي، عمليا تعد هذه الحالة صعبة الحدوث.

و- نسبة التمويل الدائم:

ويقصد بالأموال الدائمة مجموع الأموال الخاصة والتزامات الغير جارية، حيث تساعد هذه النسبة في تحديد نوع التمويل المطلوب فاذا كانت منخفضة فهذا يعتبر مؤشر على انخفاض مساهمة الأموال الدائمة في تمويل الأصول الثابتة لذلك يجب على الإدارة اللجوء إلى الاقتراض في تمويل أي أصول ثابتة جديدة.

أما إذا كانت هذه النسبة مرتفعة فهذا يعتبر مؤشر على ارتفاع مساهمة الأموال الدائمة في تمويل الأصول الثابتة لذلك يجب على الإدارة التوجه إلى الأموال الدائمة لتمويل أي أصول ثابتة إضافية.

وتقيس هذه النسبة مدى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة، ويتم حسابها وفق العلاقة التالية[1]:

نسبة التمويل الدائم= (الأموال الدائمة / الأصول الثابتة)× 100

ي-نسبة التمويل الخاص:

توضح هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة باستعمال أموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها على تغطية الأصول الثابتة، وكلما كانت هذه النسبة أكبر من الواحد كلمت ذل ذلك على استطاعت تمويل أصولها بواسطة أموالها الخاصة، وهذه الوضعية تسمح للمؤسسة بالحصول على قروض إضافية بسهولة كلما أرادت ذلك والعكس صحيح، وتقيس مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة ويتم حسابها وفق العلاقة التالية[2]:

نسبة التمويل الخاص= (الأموال الخاصة / الأصول الثابتة) × 100

1 - رشاد العصار وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي**، الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان, الأردن، 2001 ,ص:212.

2 – اليمين سعادة، **استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص:54.

المطلب الثاني: دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات

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

و قد أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الغش و الاحتيال في القوائم المالية إلى أهمية أن يرفع التدقيق تقاريره إلى مجلس الإدارة وليس الإدارة العليا للمؤسسة و ذلك يتم بعد إجراء التحقيقات والتحريات الكافية من طرف مدقق الحسابات (محافظ الحسابات) الذي تشترط فيه الاستقلالية العالية و عدم تدخل أي فرد كان في مهامه.

المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين اتخاذ القرارات وإدارة المخاطر

ينشغل التدقيق المحاسبي حيزا كبيرا من اهتمام المسيرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا وتحسينها، من ثم يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، ومن هذا يمكن القول أن التدقيق الداخلي يلعب دورا هاما في عملية اتخاذ القرارات، بحيث يساعد على تأهيل المعلومات لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعمالها في عملية اتخاذ القرار، ويساهم التدقيق المحاسبي بدور فعال في إدارة المخاطر، بحيث يقيم احتمالات وقوع التزوير والاحتيال وكيفية مواجهتها للتقليل من هذه المخاطر.

أولا: دور التدقيق المحاسبي في تحسين اتخاذ القرارات

يحتاج متخذ القرار دائما إلى معلومات كافية تمكنه من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وهنا يتجلى هذا الدور في تقارير المراجعة التي يقدمها المدقق إلى الإدارة العليا الذي يتضمن معلومات دقيقة حول مدى تحقيق أهداف

1 –محمد حولي، **مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر)**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد7، العدد2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر2017، ص 344.

الأنشطة والبرامج، مدى التزام العاملين بالقوانين، ... الخ، إضافة إلى الرعاية المستمرة لنظم الرقابة الداخلية من قبل المدقق لتحقق من سرعة ودقة التغذية المرتدة فيها[1].

ومما سبق يبين أن التدقيق المحاسبي له أدوارا مهمة في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات جودة وفعالية، وبالموازاة مع مراحل عملية اتخاذ القرارات فإن التدقيق المحاسبي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية.

ثانيا: دور التدقيق المحاسبي في تحسين إدارة المخاطر

إن التعريف الحديث للمراجعة الداخلية يشير بوضوح إلى دور المراجع الـداخلي في إدارة المخاطر، حيث أن المراجع الداخلي يقدم النصيحة والدعم والمساندة في قرارات إدارة المخاطر في نطاق تخصصه ومعارفه ومهاراته لتحسين فعاليتها وبالتالي ستقوم المراجعة من خلال ذلك إلى رفع أداء المؤسسة بالإضافة إلى مساهمة المدقق في تعريف وتقويم المخاطر القائمة والمحيطة بالمؤسسة، لتدعيم عملية التقرير عن الأخطاء القائمة والمحيطة بالمؤسسة. كما أن بعض المخاطر في المؤسسة والتي يصعب فرض الرقابة عليها، في هذه الحالة يعمل المدقق بتخفيض النتائج المحتملة لهذه المخاطر عن طريق زيادة الإجراءات الرقابية والتأمين ضد الخسائر الممكنة[2].

ومما سبق نلخص إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تقدم معلومات هامة تمثل تغذية عكسية عن فعالية إدارة المخاطر ونظم الرقابة الداخلية وهذا يساعد القائمين على إدارة المخاطر في معرفة نقاط القوة والضعف في نظم الرقابة الداخلية وكذلك معرفة أفضل الأساليب والإجراءات التي تستخدم في مواجهة المخاطر.

1 – أبختي حنان وبورنب فطيمة، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية لمركب سيدار– عنابة)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2019/ 2020، ص45.

2 – أبختي حنان وبورنب فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق هو فحص مهني شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية بغية ابداء الرأي حول مصداقيتها وتكمن أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الجهات في اتخاذ القرارات ورسم السياسات الخاصة بها.

إن الأداء المالي هو عملية التعرف على مدى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة التي تكمن في تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل.

يعتبر تدقيق القوائم المالية إحدى الطرق التي ينتهجها المدقق لتقييم الأداء المالي والتأكد من صحة المعلومات الواردة في هذه القوائم التي تعتبر أساس لحساب النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للتدقيق المحاسبي

الفصل الثاني: دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP

تمهيد الفصل:

قمنا من خلال الفصل الأول التطرق إلى مختلف الأسس النظرية للتدقيق المحاسبي و تحسين الأداء المالي ، سنقوم من خلال هذا الفصل إلى محاولة إسقاط دراستنا وتجسيدها على أرض الواقع في محاولة التعرف على حقيقة الأداء المالي **للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى** ENGTP باعتبارها شركة عمومية ذات طابع اقتصادي، حيث سنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث ، المبحث الأول يتضمن تقديم المؤسسة محل الدراسة، المبحث الثاني يتضمن الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق ومهامها وإجراءات تنفيد عملية التدقيق في المؤسسة المستضيفة ، أما المبحث الثالث سنقوم فيه بمحاولة تقييم الأداء المالي وعلاقة التدقيق المحاسبي بالأداء المالي في المؤسسة الوطنية .

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP

تعتبر مؤسسة ENGTP فرع مهم في شركة سوناطراك فهي لها دور كبير في الاقتصاد الوطني بما تقدمه من مشاريع صناعية في مجال الطاقة البترولية والغازية، لهذا سنتناول من خلال هذا المبحث لمحة تاريخية للشركة ENGTP و تقديم هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP.

تعد المؤسسة الركيزة الأساسية لاقتصاد أي بلد و العامل الأكثر تأثيرا فيه، وبهدف ضمان بقائها و استمرارها، وزيادة تفعيل دورها في الاقتصاد، وذلك من خلال اعتمادها على وسيلة تسيير، تأمن لها الحصول على معلومات مفيدة عن كل ما يجري أو يحيط بها ، لتمكين مسيريها من اتخاذ قرارات ملائمة في إطار نظام معلومات يتماشى والواقع الاقتصادي، حيث قمنا بإجراء دراسة حالة لمذكرة ماستر في مؤسسة وطنية اقتصادية تنشط في قطاع المحروقات وهي المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى «ENGTP» Entreprise Nationale des Grands Travaux Pétroliers والتي تعتبر من أهم المؤسسات المحلية التي تنشط في هذا القطاع وقبل التطرق لدراسة حالة وضعية المؤسسة فإنه لابد من تقديمها .

أولا: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP

نشأت المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى سنة 1968 تحت اسم "التترا ALTRA " وهي شركة مختلطة بين شركة سوناطراك 51% من الأسهم، والباقي لصالح مؤسسات(Union Inter Professional) UIE الفرنسية برقم أعمال قدره 24 مليون دينار وب 600 عامل، كانت نهاية الشركة المختلطة في جويلية 1972، بعد شراء أسهم

الشريك الأجنبي، لتتحول ألترا «ALTRA» إلى فرع من فروع سوناطراك برقم أعمال قدره 122 مليون دج و1500 عامل، لتغيير اسمها سنة 1980 وتصبح المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى بعد إعادة هيكلة سوناطراك وهي مؤسسة ذات طابع اقتصادي برقم أعمال قدره 600 مليون دج، لتتحول في سنة 1989 إلى شركة مساهمة، المساهم الرئيسي فيها هو صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات برقم أعمال قدره 770 مليون دج و7400 عامل بعد حل صناديق المساهمة سنة 1995 ، أصبحت الشركة العمومية القابضة للإنجازات والأشغال الكبرى هي المساهم الرئيسي في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى، حيث قدر رقم أعمالها ب 6886 مليون دج و9800 عامل.

في سنة 1999 تضاعف رأسمال المؤسسة من 570 مليون دج إلى 1650 مليون دج، وأصبحت الأسهم تقسم بين شركة سوناطراك بنسبة 49% وأصبحت توظف حاليا 9510 عامل.

ثانيا: التعريف بالمؤسسة

المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى **ENGTP** هي مؤسسة تحقيق وانجاز المشاريع المتعلقة بالنشاطات الصناعية خاصة في مجال محطات الطاقة البترولية، الغازية، وتتخصص في مجال التلحيم فهي تقوم بتلحيم جميع أنواع الحديد والصلب والمعادن المطلوبة في المنشآت والمجمعات الصناعية التي تنجزها، حازت على شهادة الجودة العالمية (ISO International Standard Organisation)9001طابع 2000 والتي تم تجديدها في سنة 2007.

مقر المؤسسة:

يقع المقر الرئيسي للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى في المنطقة الصناعية بالرغاية «ولاية الجزائر» تتوزع عنها عدة وحدات حيث تأخذ وحدة رمز معين كما هو مبين:

- وحدة " الرغاية " أين يوجد المقر الرئيسي يعبر عنها بالرقم: 0؛
- وحدة الإيواء والإطعام يعبر عنها بالرقم: 1 وهي وحدة تأسست في سنة 2005؛
- وحدة " أرزيو " يعبر عنها بالرقم: 2.
- وحدة " سكيكدة " يعبر عنها بالرقم: 3.
- وحدة " حاسي مسعود " يعبر عنها بالرقم: 4.
- وحدة " حاسي الرمل " يعبر عنها بالرقم: 5.
- وحدة التلحيم والخبرة يعبر عنها بالرقم: 6 وهي متواجدة في " أرزيو" وهو مركز تكوين في مجال التلحيم ومختلف التخصصات التي تحتاج إليها المؤسسة في ورشاتها.
- وحدة الصيانة الصناعية يعبر عنها بالرقم: 7.

المطلب الثاني: مهام المؤسسة ومواردها

تقوم شركة الأشغال البترولية ENGTP بالعديد من المهام في المجال الاقتصادي لهذا سنبرز من خلال هذا المطلب أهم هذه المهام وموارد المؤسسة.

أولا: مهام المؤسسة

تكمن مهام المؤسسة في:

-دراسة وانجاز المشاريع الخاصة بإقامة المنشآت الصناعية في ميادين المحروقات، والصناعات المرتبطة بها.

-الدراسة العامة للمجمعات الصناعية، ومعالجة المشاكل التقنية الاقتصادية ومعاينة فحص واستلام المواد والتجهيزات الصناعية.

ثانيا: موارد المؤسسة

تتوفر مؤسسة ENGTP على موارد وإمكانيات نلخصها فيما يلي:

1-الموارد البشرية:

توظف المؤسسة حاليا حوالي 9510 عامل يتوزعون في جميع الميادين كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم (4): الموارد البشرية

الميادين	عدد العمال	النسبة
إطارات	1226	%13
متحكمون	3606	%38
منفذون	4678	%49
المجموع	9510	%100

2- الموارد المادية:

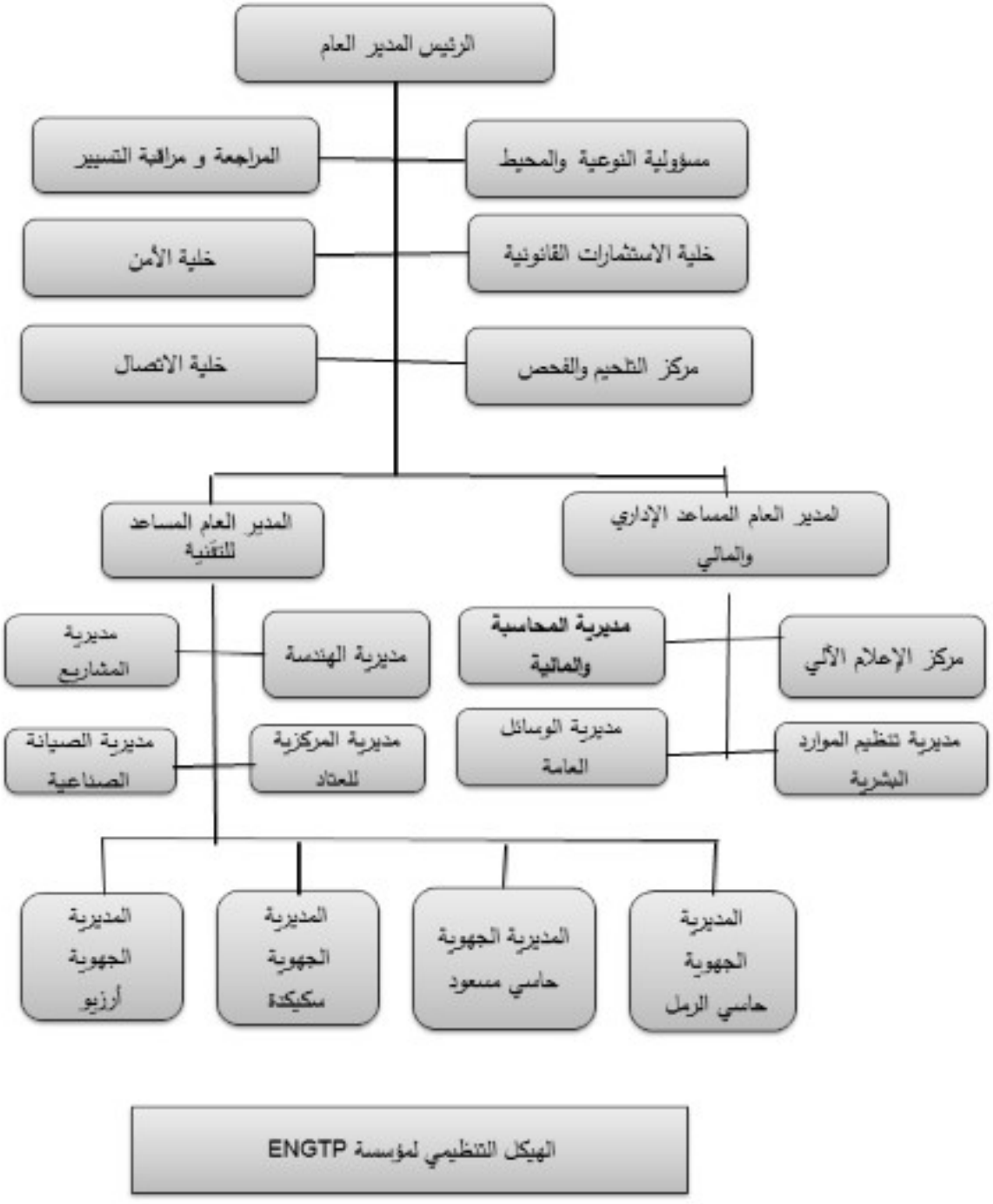
فهي متنوعة نظرا لأن مؤسسة الأشغال البترولية الكبرى متواجدة في أربع نواحي من الوطن: أرزيو في الغرب، سكيكدة في الشرق، وحاسي مسعود وحاسي الرمل في الجنوب، هذا ما يتطلب وجود موارد مادية جد مهمة منها:
-معدات الإعلام الآلي المتطورة،

- بنايات، ورشات ومخازن،
- بنايات مختلفة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENGTP والهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة

تكمن ركيزة نجاح أي مؤسسة في مدى حسن اختيارها وتصميمها للهيكل التنظيمي الخاص بها، والذي يوافق نشاطها ويحقق أهدافها، لهذا سنقدم هيكلها التنظيمي من خلال هذا المطلب.

1 ـ الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENGTP



الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENGTP

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما يلي:

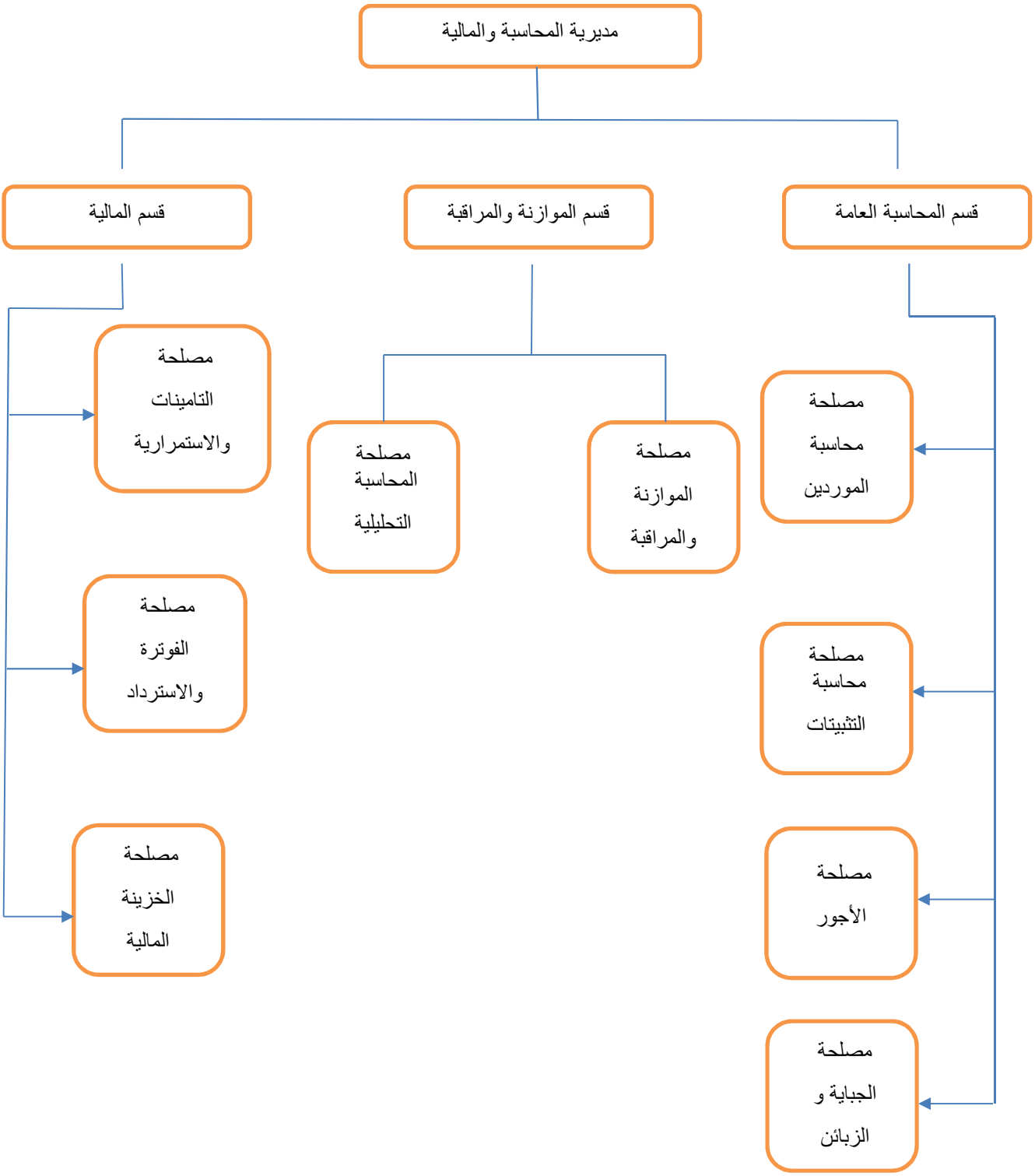
يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة، مختلف المديريات والمصالح المكونة لها، وكذا ترتيبها حسب المسؤوليات، يتصدر بداية الهيكل المديرية العامة للشركة التي تتكون من المدير العام الذي يترأس مجلس الإدارة وهو المسؤول الأساسي والمدير الأعلى للمؤسسة، وصاحب القرار بمشاركة أعضاء الاستشارات القانونية، خلية الاتصالات ومركز الخبرة والمعاينة (التلحيم). يساعد المدير العام على حسب الترتيب الموجود في الهيكل كل من:

ـ **المدير العام المساعد للتقنية:** يترأس أربع مديريات مركزية وهي: مديرية المشاريع،

ـ **مديريات جهوية:** مديرية حاسي مسعود وحاسي مسعود وحاسي رمل، سكيكدة أرزيو والتي تقوم بضمان تنفيذ المشاريع، وتوفير الدعم والسند للورشات القائمة في المناطق المختصة بها، وكذا توفير الخدمات في ميدان الصيانة الصناعية.

–**المدير العام المساعد الإداري والمالي:** المدير العام المساعد الإداري والمالي مكلف بإدارة أربع مديريات مركزية متمثلة في: مركز الإعلام الآلي، مديرية الوسائل العامة والتي تهتم بالمطعم. تتمثل مهمة المديريات في مساعدة المديرية العامة في الشؤون الإدارية وتحقيق النشاطات وتطويرها.

2 ـ الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة :



لا بد من الإشارة إلى أن التربص الذي أقمناه في شركة ENGTP ، كان بمساعدة إطارات و موظفين من مديرية المالية و المحاسبة و مديرية التدقيق، أن المساعدة التي تلقيناها في مديرية المالية والمحاسبة مكنتنا من الحصول على مختلف الوثائق التي تتطلبها دراستنا والتي تشمل القوائم المالية لسنتي 2020 و 2021 .

الوظائف الاساسية لمديرية المحاسبة والمالية:

إن الوظائف الأساسية لمديرية المحاسبة والمالية تتمثل في:

1- ضمان متابعة محاسبة الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة،
2- تنظيم وضمان أعمال الإدماج المحاسبي،
3- ضمان العلاقات بين المؤسسة والبنوك والهيئات الخارجية،
4- تنظيم وضمان التسيير المالي تماشيا مع الإجراءات المعمول بها،
5- إعداد الميزانية السنوية للمؤسسة وإعداد التقديرات الضرائب والرسوم التي تخضع لها نشاطاتها.

تنقسم مديرية المحاسبة والمالية إلى ثلاثة مصالح متمثلة في:

- قسم المالية،
- قسم الميزانية ومراقبة التسيير ،
- قسم المحاسبة العامة.

والهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية يوضح لنا الأقسام الثلاث ومصالحها.

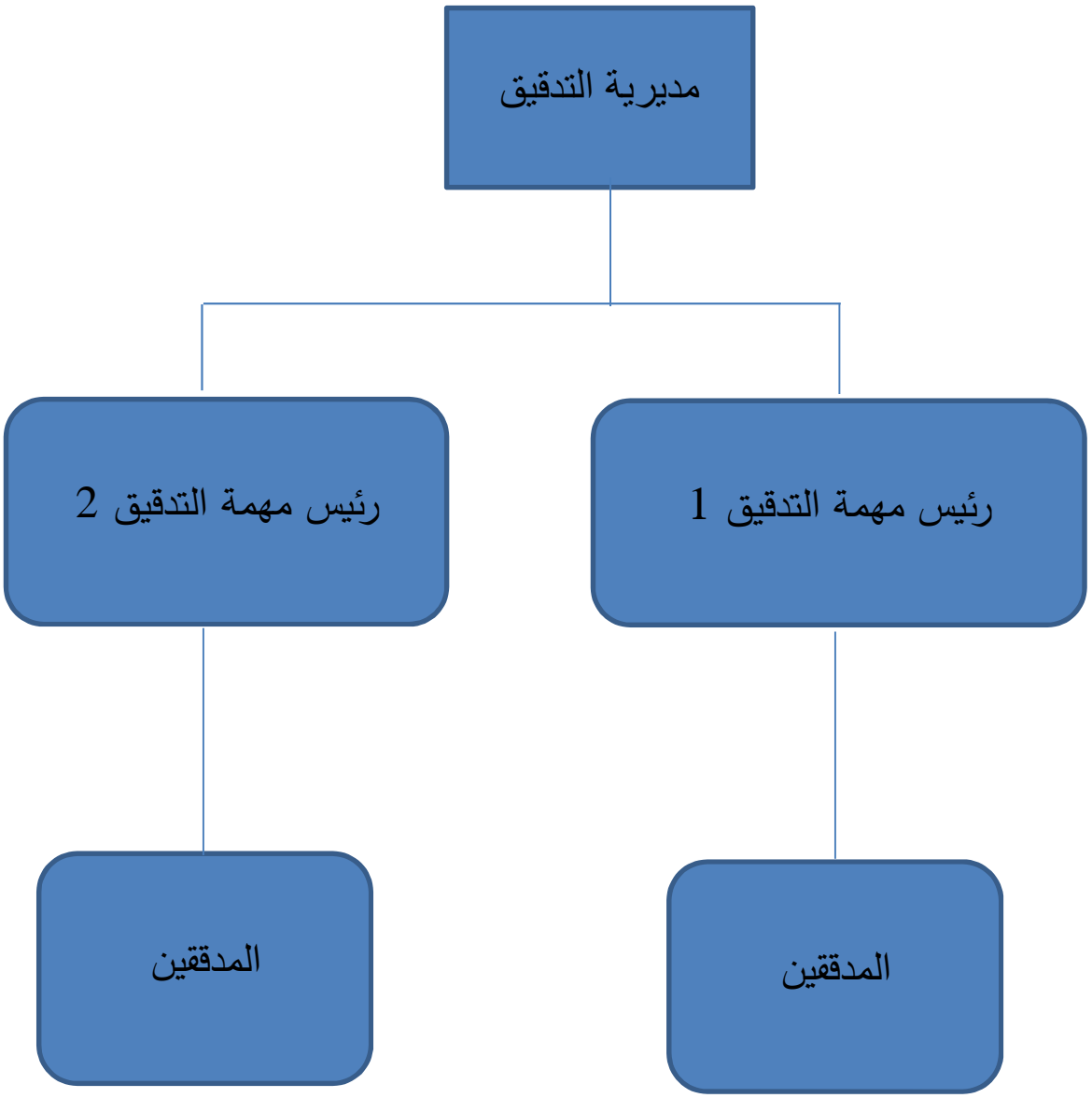
المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق ومهامها وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق في مؤسسة ENGTP

تعتبر وظيفة التدقيق مهمة جدا لضمان استمرارية المؤسسة وحسن تسييرها، وكذلك كشف التلاعبات والاخطاء التي تقع بقصد أو بغير قصد، لهذا سنبين من خلال هذا المبحث الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق ومهامها وكذلك إجراءات تنفيذ عملية التدقيق في مؤسسةENGTP .

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق وتنظيمها وأهم مهامها في ENGTP

تتميز المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP بالتنظيم في مديرية التدقيق سنوضح من خلال هذا المطلب كيف يتم ذلك وفقا لميثاق التدقيق الداخلي لمجمع سوناطراك، مع الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق.

أولا :الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق



ثانيا: تنظيم مديرية التدقيق في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP

يتم توزيع وظيفة التدقيق الداخلي داخل كيانات المجمع بين المديرية المركزية وهياكل التدقيق الداخلي على مستوى الكيان، ترتبط المديرية المركزية لمجمع التدقيق الداخلي بشكل هرمي بالرئيس المدير العام لمجمع سوناطراك. ترتبط هياكل التدقيق الداخلي لكيانات المجمع الموجودة حاليا بأعلى مستوى من الإدارة في الكيان المعني ومن الناحية الوظيفية إلى المديرية المركزية لمجمع التدقيق الداخلي وترتبط مديرية التدقيق في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP وظيفيا بمجلس الإدارة ويرتبط بشكل هرمي بالمديرية العامة للشركة وتعتبر هذه من القواعد العامة لمجمع سوناطراك أن تضمن من ناحية استقلاليتها فيما يتعلق بوظيفة التدقيق ومن ناحية أخرى أن تتمتع بحرية ابداء الرأي.

ثالثا: مهام مديرية التدقيق في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP

تتمثل أهم مهام مديرية التدقيق فيما يلي:

ـ مساعدة المديرية العامة في تطوير خريطة المخاطر،

ـ وضع خطة التدقيق الداخلي السنوية واقتراحها على المديرية العامة،

ـ اجراء عمليات التدقيق خاصة بمجال معين بناءا على التسلسل الهرمي،

ـ تقييم الأنظمة والعمليات بشكل دوري غير تلك التي يحكمها نظام إدارة الجودة والصحة والسلامة والبيئة من أجل تقييم فعالياتها وتقديم التوصيات التي تهدف إلى تحسينها،

ـ تقييم الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية غير تلك المتعلقة بالجودة والصحة والسلامة والبيئة،

ـ تنفيذ سياسة الجودة والأمن والبيئة للشركة والتأكد من تطبيق الإجراءات وطرق التشغيل المتعلقة بنظام إدارة الجودة والامن'

ـ توفير الوسائل والموارد البشرية والمادية والظروف اللازمة للسيطرة على المخاطر والحوادث،

ـ ضمان التطبيق من قبل الأشخاص الخاضعين لسلطته لإجراءات وتعليمات الجودة والأمن المعمول بها داخل المؤسسة،

ـ تقديم تقرير إلى التسلسل الهرمي الخاص به وإلى مدير الجودة والأمن والبيئة عن أي خلل واقتراح تحسينات،

ـ ضمان تقديم تقارير منظمة وفي الوقت المناسب إلى التسلسل الهرمي والهياكل ذات الصلة في سوناطراك.

المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي في مؤسسة ENGTP

تم عملية التدقيق في المؤسسة الوطنية للأشغال الكبرى البترولية ENGTP وفق إجراءات معينة ومراحل منظمة لضمان تنفيذ مهمة التدقيق سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى إجراءات عملية التدقيق.

أولا: مرحلة التحضير

وهي المرحلة التي تتم بداية كل سنة بوضع برنامج سنوي يحتوي على المواضيع ذو الأولوية، أي تتم برمجة كل مهمات التدقيق في أشهر السنة أي وضع خطة عمل يتم التطرق فيها بالموضوع المراد معالجته أبرزها مدى تطابق الإجراءات المعمول بها مع النصوص القانونية وتسمى هذه المرحلة بمرحلة التحضير. انظر الملحق 1

ـ اعداد رسالة المهمة:

يقوم رئيس المهمة بإعداد رسالة المهمة التي تحتوي على الموضوع، الأهداف، المدة ومجال القيام بالمهمة يصادق عليها مدير التدقيق ويتم ارسالها مباشرة إلى المديرية التي سيتم فيها القيام بمهمة التدقيق، يتم ارسال نسخة من هذه الرسالة كذلك إلى السيد **الرئيس** المدير العام على سبيل الإعلام، ويجب ارسال رسالة المهمة قبل عشرة أيام أو أسبوع من تنفيذ مهمة التدقيق. انظر الملحق 2

وتكون على الشكل التالي:

المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP

مديرية التدقيق **الرغاية، 5 مارس 2023**

السيد المدير.....

الموضوع : مهمة التدقيق

في اطار تنفيذ البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي لسنة 2023 ، المصادق من طرف السيد الرئيس المدير العام و مجلس الإدارة في المؤسسة ، نعلمكم انه سنجري مهمة التدقيق المحاسبة يوم 15 مارس 2023 .

هذه المهمة، ستكون بقيادة، السيدة ا.ف ، رئيس مهمة التدقيق، بمرافقة السيد ب .ع ، اطار المدقق.

اهداف هذه المهمة تتمثل في:

ـ التأكد من وجود إجراءات الرقابة الداخلية وتقدير كيف تعمل.

ـ التأكد من احترام وتطبيق الإجراءات على مستوى المؤسسة.

وأيضا، نطلب منكم بإرشاد المسؤولين المعنيين، لأخذ التدابير اللازمة وتقديم المساعدة لفرقة التدقيق وتوفير الوثائق اللازمة لها، لكي تتم عملية التدقيق بشكل جيد.

تحياتي

مدير التدقيق

الإمضاء

ـ اعداد الجداول الخاصة بمهمة التدقيق:

والتي تتمثل في اعداد جدول أسئلة الرقابة الداخلية وجدول فصل المهام وجدول المخاطر.

ـ اعداد برنامج التدقيق: انظر الملحق 3

والذي يتكون من:

ـ موضوع التدقيق،

ـ هدف التدقيق،

ـ إطار مهمة التدقيق،

ـ مجال التدقيق،

ـ المدة،

ـ فريق التدقيق.

ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة

ـ الاجتماع الافتتاحي:

تبدأ مرحلة التنفيذ بالاجتماع الافتتاحي مع ممثلي المديرية المدققة، يقومون بتقديم الفريق الغرض واهداف المهمة، ثم يقوم رئيس المهمة بعرض خطة التدقيق Plan d'audit تتم المصادقة على الجلسة الافتتاحية بتقرير PV d'ouverture de la mission d'audit وبعد انعقاد الاجتماع الافتتاحي يقوم فريق المدققين ببدء مرحلة التنفيذ التي تحتوي بدورها على الخطوات التالية :

ـ العمل الميداني:

لغرض استخراج نقاط الضعف ونقاط القوة الموجودة في الملفات المتعلقة بالمهمة التي يتم تدقيقها، يقوم المدقق في عملية التدقيق المحاسبي بفحص حسابات الميزانية في جانب الأصول و الخصوم و كذلك التحقق من معالجة مختلف التسجيلات المحاسبية للإهتلاكات وتدني القيمة للأصول المادية ان وجدت والتحقق من أن عملية حساب فوارق الجرد تمت بشكل صحيح وتم تصحيح فوارق الجرد، يتم أخذ عينة ويتم الاعتماد في اختيار العينة على طرق احصائية ويكون فيها فحص الملفات وأسئلة نظام الرقابة الداخلية وكذلك فصل المهام بالنسبة لكل خلل، يقوم المدقق بتحرير ورقة كشف وتحليل المشكلة FRAP

والتي تستخدم لتسجيل المشاكل التي تم تحديدها وتتكون من:

ـ الملاحظة،

ـ درجة الخطر،

ـ السبب،

ـ العواقب،

ـ التوصيات. انظر الملحق 4

ثالثا : المرحلة النهائية

تحتوي هذه المرحلة على الخطوات التالية:

ـ الاجتماع الختامي:

ـ صياغة مشروع تقرير التدقيق: الذي يتضمن كرأس التوصيات حيث يتم ارسال مشروع التقرير إلى المديرية التي تم تدقيقها لإبداء التعليقات Eléments de réponse. يتم منح عشرة أيام للتعليق على النتائج والتوصيات تتم مراجعة إجابات المديرية المدققة وفحصها من قبل المدققين، إذا كانت الردود متوافقة مع النتائج يقوم المدقق بإعداد التقرير الذي يؤكد نتائج مشروع التدقيق وإذا كانت ردود المديرية المدققة متناقضة مع ردود المدققين يجب أن ينعقد اجتماع التوضيح يجمع الفريقين لمناقشة النتائج والتوصيات المعلقة.

ـالتقرير النهائي للتدقيق: أي يقوم رئيس المهمة بإعداد التقرير النهائي للتدقيق الذي سيرسل نسخة منه إلى المديرية العامة، الذي يقوم بدوره بإرساله إلى المديرية المدققة حيث يحتوي على هدف التقرير ونطاقه والغرض منه. انظر الملحق 5.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي في مؤسسة ENGTP والعلاقة بينه وبين التدقيق المحاسبي

يعتمد على تقييم الأداء المالي في دراسة الظواهر المختلفة الخاصة بالمجال المالي فمن خلاله يمكن استخلاص النتائج واتخاذ القرارات، ولكي يتم ذلك يجب أن تكون القوائم المالية ذات مصداقية لكي تسهل عملية تدقيقها بشكل جيد لهذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تقييم الأداء المالي في مؤسسة ENGTP ودور التدقيق في تحسين الأداء المالي.

المطلب الأول: تقييم الأداء المالي في مؤسسة ENGTP عن طريق تحليل الميزانية وجدول حساب النتائج

يتم تقييم الأداء المالي من خلال تحليل الميزانية و جدول حساب النتائج سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التحليل المالي في شركة **ENGTP**.

: - الميزانية المالية في المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP لسنتين 2020 /2021 :

انظر الملحق 6

الجدول رقم (5)

جدول الميزانية المالية الأصول 2020/ 2021 في شركة ENGTP

الوحدة: دينار

الأصول	المبالغ 2020	المبالغ 2021
الأصول غير المتداولة		
تثبيتات معنوية	26 170 535.90	20 324 160.39
تثبيتات عينية	15 358 909 823.88	15 566 036 827.79
تثبيتات قيد الانجاز	214 806 124.97	501 609 809.13
تثبيتات مالية	2 926 691 772.92	3 375 462 645.79
مساهمات اخرى	500 000.00	-
قروض مالية غير جارية	12 470 333.61	16 782 736.27
ضريبة مؤجلة اصول	2 913 721 439.31	3 358 679 909.52
مجموع الأصول غير المتداولة	**18 526 578 257.67**	**19 463 433 443.10**
الأصول المتداولة		
مخزونات	1 343 396 207.37	1 256 572 184.80
مجموع قروض	**25 084 312 395.66**	**31 299 721 692.32**
زبائن	23 098 580 657.95	29 487 120 154.01
مقرضون اخرون	309 260 905.54	568 802 685.83
ضرائب المؤجلة	1 676 470 832.17	1 243 798 852.48
الخزينة	**12 895 143 719.86**	**8 332 140 921.96**
مجموع الأصول المتداولة	**39 322 852 322.89**	**40 888 434 799.08**
مجموع الأصول	**57 849 430 580.56**	**60 351 868 242.18**

الجدول رقم (6)

جدول الميزانية المالية الخصوم ل2020 – 2021 لشركة ENGTP انظر الملحق 7

الوحدة : دينار

الخصوم	المبالغ 2020	المبالغ 2021
الأموال الدائمة		
الأموال الخاصة		
رأس المال	16 500 000 000.00	16 500 000 000.00
فارق إعادة التقييم	10 012 552 228.64	13 174 225 901.15
النتيجة	**3 261 673 672.51**	**3 649 585 357.29**
تسويات مرحلة من جديد	-	802 594 758.07
مجموع الأموال الخاصة	**29 774 225 901.15**	**32 521 216 500.37**
ديون طويلة ومتوسطة الأجل		
ديون مالية	3 763 579 821.46	1 819 610 416.68
ضريبة مؤجلة خصوم	878 625 076.51	896 248 764.97
مؤونات تقاعد المستخدمين	644.14 7831091	8 739 399 664.12
مؤونات خصوم الأخرى غير جارية	297 586 534.98	-
مجموع ديون طويلة ومتوسطة الأجل	**12 770 883 077.09**	**11 455 258 845.77**
الخصوم المتداولة		
موردون	3 917 205 344.79	4 060 693 338.13
الدولة: ضرائب	2 129 310 004.45	2 393 032 977.98
ديون اخرى	9 257 806 253.08	9 921 666 579.93

خزينة خصوم	-	-
مجموع الخصوم المتداولة	**15 304 321 602.32**	**16 375 392 896.04**
مجموع الخصوم	**57 849 430 580.56**	**60 351 868 242.18**

1ـ مؤشرات التوازن المالي:

يتم حساب مؤشرات التوازن المالي لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة متوازنة ماليا أم لا وهذا ما سنبينه في شركة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى **ENGTP** .

- حساب رأس مال العامل الدائم و هو يمثل قدرة الأموال الدائمة على تغطية الأصول الثابتة .

الطريقة1 : رأس مال العامل الدائم = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

الجدول رقم (7) :

الوحدة : دينار

السنوات	2020	2021	نسبة الزيادة %
الأموال الدائمة	42 545 108 978.24	43 976 475 346.14	**3.36+**
الأصول الثابتة	18 526 578 257.67	19 463 433 443.10	**5.05+**
رأس مال العامل الدائم	24 018 530 720.57	24 513 041 903.04	**2.06+**

الطريقة 2 : رأس مال العامل الدائم = الأصول المتداولة–الخصوم المتداولة

الجدول رقم (8) :

السنوات	2020	2021	نسبة الزيادة %
الأصول المتداولة	39 322 852 322.89	40 888 434 799.08	**3+**
الخصوم المتداولة	15 304 321 602.32	16 375 392 896.04	**7+**
رأس مال العامل الدائم	**24 018 530 720.57**	**24 513 041 903.04**	**2.06+**

التعليق على هذا المؤشر:

نلاحظ زيادة في الأموال الدائمة بنسبة 3.36 % و زيادة في الأصول الثابتة بنسبة 5.05 % و كذلك زيادة في الأصول المتداولة بنسبة 3 % و في الخصوم المتداولة بنسبة 7% و نلاحظ ان رأس مال العامل موجب و هذا يعني ان المؤسسة تتمتع بهامش امان وهذا مؤشر جيد ، لكن نلاحظ أن هاش الأمان كبير جدا لذا يجب أن تتوسع في استثماراتها و تخفض من هامش الأمان لكي لا يتسبب لها في مشاكل لاحقا.

- **رأس مال العامل الخاص:** يمثل هذا المؤشر إذا قامت المؤسسة باستثمار كل أموالها الخاصة في شراء أصول ثابتة .

رأس مال العامل الخاص= أموال خاصة – أصول ثابتة

الجدول رقم (9) :

الوحدة : دينار

السنوات	2020	2021	نسبة الزيادة %
أموال خاصة	29 774 225 901.15	32 521 216 500.37	**9.22+**
أصول ثابتة	18 526 578 257.67	1 946 343 443.10	**5.05+**
رأس مال العامل الخاص	**11 247 647 643.48**	**13 057 783 057.27**	**16.09+**

التعليق على هذا المؤشر:

نلاحظ زيادة في الأموال الخاصة بنسبة 9.22 % و نلاحظ أن رأس مال العامل الخاص موجب في سنتين 2020 و2021 وهذا مؤشر سيء لأنه يعني أن المؤسسة لم تستثمر كل أموالها الخاصة فهي لها ديون طويلة الأجل اذ يجب أن يكون هذا المؤشر سالبا وكونه موجبا يدل على أن المؤسسة استعملت جزء من أموالها الخاصة وديون طويلة الأجل في دورة الاستغلال .

- **رأس مال العامل الإجمالي:** يمثل هذا المؤشر حول ما إذا كانت الأصول الثابتة أكبر أو اقل من الأصول المتداولة.

2020= أصول الثابتة < أصول متداولة

= 39.322.852.322.89 >18.526.578.257.67

2021= أصول الثابتة> أصول متداولة

= 4.088.8434.799.08 < 19.463.433.443.10

التعليق على هذا المؤشر:

نلاحظ أن الأصول الثابتة اقل من الأصول المتداولة في سنة 2020 وهذا مؤشر ليس بجيد ولكن نلاحظ أن الأصول الثابتة تصبح أكبر من الأصول المتداولة سنة 2021 وهذا مؤشر جيد.

- **رأس المال العامل الأجنبي:** يمثل هذا المؤشر اذا كانت الديون طويلة الأجل اقل أو اكبر من الأموال الخاصة في المؤسسة .

رأس المال العامل الأجنبي2020 = ديون طويلة الأجل < الأموال الخاصة

29.774.225.901.15 > 12.770.883.077.09=

رأس المال العامل الأجنبي2021 = ديون طويلة الأجل < الأموال الخاصة

= 32.521.216.500.37 > 1.963.433.443.10

التعليق الديون طويلة الأجل اقل من الأموال الخاصة في كلا السنتين وهذا مؤشر جيد يعني أن المؤسسة مستقلة ماليا.

2- **النسب المالية:**

أ- نسب السيولة:

- **نسبة السيولة العامة** تعتبر هذه النسبة عدد المرات التي تستطيع فيها الأصول المتداولة تغطية الخصوم المتداولة وكلما زادت هذه النسبة دل على قدرة المؤسسة مواجهة اخطار سداد الالتزامات.

الجدول رقم (10) :

الوحدة : دينار

السنوات	2020	2021	نسبة الزيادة%
الأصول المتداولة	39 322 852 322.89	40 888 434 799.08	**3+**
الخصوم المتداولة	15 304 321 602.32	16 375 392 896.04	**7+**
السيولة العامة	**2.57**	**2.5**	**0.027_**

$$\text{سيولةالعامة} = \frac{\text{الاصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

نلاحظ أن النسبتين أكبر من 1 وهذا يعني أن المؤسسة تتمتع بهامش أمان.

ب- نسب المردودية:

- **معدل العائد على حقوق المساهمين:** يعبر معدل العائد على حقوق المساهمين عن العائد الذي يحققه الملاك على استثمار أموالهم في المؤسسة.

الجدول رقم (11):

الوحدة : دينار

السنوات	2020	2021	نسبة الزيادة %
النتيجة	3 261 673 672.51	3 649 585 357.29	+11.9
الأموال الخاصة	29 774 225 901.15	32 521 216 500.37	+9.22
معدل العائد على حقوق المساهمين	**0.11**	**0.11**	

$$\text{معدل العائد على حقوق المساهمين} = \frac{\text{النتيجة}}{\text{الاموال الخاصة}}$$

التعليق على ما سبق:

نلاحظ زيادة في نتيجة السنة المالية بنسبة11.9 % ويمثل معدل العائد على حقوق المساهمين قدرة الأموال الخاصة على تمويل الأرباح حيث نلاحظ أن هذه النسب ضعيفة خلال السنتين 2020 و 2021 .

- **معدل العائد على الاستثمار:**

تعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة المؤسسة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها من المساهمين والفوائد المتاحة عن القروض طويلة الأجل في تحقيق عائد على تلك الأموال.

الجدول رقم (12) :

الوحدة : دينار

السنوات	2020	2021	نسبة الزيادة %
النتيجة	3 261 673 672.51	3 649 585 357.29	11.9
الاستثمار	18 526 578 257.67	19 463 433 443.10	5.05
معدل العائد على الاستثمار	**0.18**	**0.19**	**5.55**

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{النتيجة}}{\text{الاستثمار}}$$

التعليق تمثل هذه النسبة قدرة الأصول الثابتة على توليد أرباح حيث نلاحظ أن هذه نسب ضعيفة.

ج- نسب المديونية :

الجدول رقم (13) :

الوحدة : دينار

السنوات	2020	2021	نسبة الزيادة %
الأموال الخاصة	29 774 225 901.15	32 521 216 500.37	+ 9.22
اجمالي الأصول	57 849 430 580.56	60 351 868 242.18	+ 4.32
نسبة الاقتراض	**51%**	**53%**	**+ 4**

$$\text{نسبة الاقتراض} = \frac{\text{اموال الخاصة}}{\sum \text{أصول}}$$

$$\text{نسبة الاقتراض} = 51\%$$

$$\text{نسبة الاقتراض} = 53\%$$

التعليق على ما سبق:

نلاحظ أن النسب أكبر من 50% هذا يعني أن المؤسسة مستقلة ماليا خلال السنتين 2020 و2021، ونلاحظ زيادة في اجمالي الأصول بنسبة 4.32 %.

- **الالتزامات على حقوق الملكية**

الجدول رقم (14) :

الوحدة : دينار

السنوات	2020	2021	نسبة الزيادة%
الالتزامات	28 075 204 679.41	27 830 651 741.81	
الأموال الخاصة	29 774 225 901.15	32 521 216 500.37	**9.22**
الالتزامات على حقوق الملكية	**0.94**	**0.855**	

$$\text{الالتزامات على حقوق الملكية} = \frac{\sum \text{الالتزامات}}{\text{الاموال الخاصة}}$$

$$\text{2020 :الالتزامات على حقوق الملكية} = \frac{28.075.204.679.41}{29.774.225.901.15}$$

$$\text{الالتزامات على حقوق الملكية} = 0.94$$

$$\text{2021 : الالتزامات على حقوق الملكية} = \frac{27.830.651.741.81}{32.521.216.500.37}.$$

$$\text{الالتزامات على حقوق الملكية} = 0.855$$

التعليق على ما سبق:

نلاحظ أن هذه النسب أقل من 1 وهذا مؤشر جيد يدل على أن الشركة يمكنها سداد ديونها والحصول على القرض البنكي إن أرادت ذلك.

ثانيا: جدول حساب النتائج

الجدول رقم (15)

الوحدة : دينار

البيان	سنة 2020	سنة2021
رقم الأعمال	44 927 936 942 .57	46 428 860 987.77
1 ـ إنتاج السنة المالية	45 200 924 959 .78	46 735 515 266.76
2 ـــ استهلاك السنة المالية	20 314 986 873 .30	19 467 173 120.73
3 ـــ قيمة المضافة للاستغلال	24 885 956 086. 48	27 268 342 146.03
4 ـــ فائض إجمالي للاستغلال	7 734 013 381.17	8 951 208 025.46
5 ـــ النتيجة العملياتية	4 667 315 688.92	5 191 174 607.86
6 ـ النتيجة المالية	- 199 632 749.54	- 124 151 216 .48
7ـ النتيجة العادية قبل الضرائب	4 467 682 939.38	5 067 023 391 .38
8ـ النتيجة الصافية للأنشطة العادية	3 261 673 672.51	3 649 585 357.29
النتيجة غير العادية	ـــــــــ	ـــــ
النتيجة الصافية للسنة المالية	**3 261 673 672.51**	**3 649 585 357.29**

1- نسبة المردودية من جدول حساب النتائج:

- **نسبة هامش الربح الصافي**

تشير هذه النسبة إلى ما تحققه المبيعات من أرباح بعد تغطية تكلفة المبيعات والمصاريف الأخرى وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مقبولا.

$$\text{نسبة هامش الربح الصافي} : \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال الصافي}}$$

الجدول رقم (16) :

الوحدة : دينار

البيان	سنة2020	سنة2021	نسبة الزيادة %
النتيجة الصافية	3 261 673 672.51	3 649 585 357.29	+11.9
رقم الأعمال الصافي	44 927 936 942.57	77 46 428 860 987.00	+171.41
نسبة هامش الربح الصافي	**0.073**	**0.079**	**8.21**

التعليق على ما سبق:

نلاحظ أن نسبة هامش الربح الصافي تزايدت في سنة 2021 مقارنة بسنة 2020، ولكنها ضعيفة في كلا السنتين وهذا يعني أن المبيعات لا تحقق قدرا كافيا من الأرباح، و نلاحظ زيادة في رقم الاعمال الصافي بنسبة 171.41 % .

2- نسبة النشاط من جدول حساب النتائج:

- **معدل دوران الأصول الثابتة**

توضح هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الاستفادة المثلى من الأصول الثابتة لديها في تحقيق أرباح المؤسسة.

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

الجدول رقم (17) :

الوحدة : دينار

البيان	سنة2020	سنة2021	نسبة الزيادة %
المبيعات	44 927 936 942.57	46 428 860 987.77	3.34 +
الأصول الثابتة	18 526 578 257.67	19 463 433 443.10	5.05 +
معدل دوران الأصول الثابتة	**2.43**	**2.38**	**0.02-**

التعليق على ما سبق:

نلاحظ أن معدل دوران الأصول الثابتة في تناقص ولكنها نسبة مقبولة لكلا السنتين معناه المؤسسة تستفيد من الأصول الثابتة التي بحوزتها، و نلاحظ زيادة في نسبة المبيعات ب 3.34 % وزيادة الأصول الثابتة ب 5.05%.

المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق المحاسبي وتحسين الأداء المالي في المؤسسة

يقوم المدقق بتدقيق الميزانية حيث يقوم بالتأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و وفق النظام المحاسبي المالي SCF، و يقوم كذلك بالتحقق و التأكد من أن عملية الجرد تمت بشكل صحيح من قبل الفريق المتخصص بالقيام بها في المؤسسة و أن مصلحة المحاسبة قد قامت بتصحيح جميع فوارق الجرد وتم معالجة كل التسويات المحاسبية التي تخص أعمال نهاية الدورة، من أجل الحصول على قوائم مالية صحيحة و دقيقة و صادقة يمكن من خلالها تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة حيث تم التحقق بعد القيام بعملية التدقيق المحاسبي أن الربح الإجمالي **للمؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى** ENGTP كان 51. 672 673 261 3 في 2020 برقم اعمال 942.57 936 927 44 و أصبح 357 585 649 3 29. سنة 2021 برقم اعمال 77. 987 860 428 46 مما يسمح بتقييم الأداء المالي بشكل صحيح اعتمادا على المؤشرات المالية و تحسينه .

تعتبر المؤشرات المالية صورة دقيقة عن الأداء المالي في المؤسسة و بفضل التدقيق المحاسبي تتم مراقبة العمليات و تصحيح الأخطاء الغير المقصودة كذلك الحد من الغش و السرقة مما يسمح بمعرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وبالتالي نستطيع القول بأن التدقيق المحاسبي يساهم بشكل كبير وفعال في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وهذا كله يصب في مصلحة المؤسسة للتمكن من تحقيق أهدافها المرجوة فهي تسعى لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها كمؤسسة ENGTP و ذلك لتحافظ على بقائها و استمرارها و ضمان سلامة العمليات المحاسبية والقوائم المالية، فتحسين الأداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق اقتراحات وتوصيات المدقق المحاسبي لأنها تؤثر بشكل إيجابي في تحسين جودة و نوعية البيانات المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا أن نبين أن وجود التدقيق المحاسبي مهم جدا في حماية أصول وممتلكات شركة الأشغال البترولية الكبرى الجزائرية وتحقيق الأهداف المسطرة فهي تعتبر من أهم المؤسسات التي تمول قطاع الطاقة، والملاحظة التي يجب الإشارة اليها من خلال هذه الدراسة الميدانية أن لهذه المؤسسة مديرية للتدقيق تتمتع بمجال من الحرية في أداء مهامها بكل استقلالية وتتوفر على كفاءات لا يستهان بها في مجال التدقيق ولها خبرة كبيرة، فمن خلال تحليل ميزانيات المؤسسة للسنتين 2020 ــ 2021 أظهرت أن نتائج الوضعية المالية للمؤسسة مقبولة إلى حد كبير، فعلى مسؤولي الإدارة العليا للمؤسسة مواصلة دعمها لمديرية التدقيق.

خاتمة:

يقدم التدقيق المحاسبي الكثير من الخدمات للمؤسسة فهو يكشف الثغرات والحالات التي يجب تحسينها وتطويرها من خلال فحصه للقوائم المالية وتحليلها، تقديم توصيات لمعالجتها من خلال تقريره الذي يبين فيه وضعية المركز المالي للمؤسسة. حاولنا من خلال هذه الدراسة ابراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق المحاسبي الداخلي في عملية تحسين التحليل المالي في المؤسسة من جهة، كما حاولنا كذلك ابراز تقييم الأداء المالي من خلال تحليل الميزانية وحساب النتائج لدورتين متتاليتين 2020 و2022، باستخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية من جهة أخرى، والتي أظهرت أن نتائج الوضعية المالية للمؤسسة جد مقبولة.

من أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال دراستنا للموضوع نذكر ما يلي:

النتائج النظرية:

1 ـ إن الاعتماد على عملية التدقيق المحاسبي في تحليل الأداء المالي يلعب دورا مهما في معرفة المركز المالي خلال كل فترة.

2 ـ إن القيام بعملية التدقيق بشكل فعال يؤدي إلى تحقيق مردودية وتحسينها.

3 ـ يتم الاعتماد على الرقابة الداخلية في التقليل من نقاط الضعف ومنع حدوث التلاعب في المؤسسة.

4 ـ يتم قراءة الوضعية المالية للمؤسسة بشكل صحيح بفضل عملية التحليل المالي.

5ـ يعتمد المدقق المحاسبي على مؤشرات التوازن المالي لإعداد تقريره.

النتائج التطبيقية:

1 ـ يتماشى الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع طبيعة عمل المؤسسة.

2 ـ حققت المؤسسة نتيجة صافية إيجابية خلال الفترة المدروسة وذلك بفضل الرقابة الداخلية والقيام بعملية التدقيق بشكل جيد.

3 – من خلال مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية تبين أن المؤسسة لم تستثمر أموالها الخاصة كما يجب حيث أنها استثمرت جزء من أموالها الخاصة وديونها طويلة الأجل في دورة الاستغلال مما قد يتسبب لها بمشاكل لاحقا.

4 ـ يسمح تقرير المدقق المحاسبي في كشف الخلل والأخطاء المحاسبية والحد منه.

اختبار صحة الفرضيات:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي قمنا بها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية، توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

1 ـ صحة الفرضية الأولى، بحيث أنه لا بد من وجود منهجية متسلسلة للإلمام بكل المعلومات للوصول إلى رأي فني محايد.

2 ـ صحة الفرضية الثانية، تنجح عملية التدقيق بالاعتماد على المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

3 ـ صحة الفرضية الثالثة، يتم تشخيص الصحة المالية للمؤسسة من خلال تقييم الأداء المالي.

4 ـ صحة الفرضية الرابعة، تلعب قرارات المدقق وتوصياته دورا مهما في تحسين الأداء المالي.

الاقتراحات والتوصيات:

بناءاً على دراسة الموضوع والنتائج المذكورة أعلاه، يمكن تقديم التوصيات الآتية:

1 ـ على المؤسسة أن تخفض من نسبة اقتراضها لديون طويلة الأجل والاعتماد على أموالها الخاصة بشكل أكبر لتحقيق أرباح.

2 ـ على المؤسسة أن تتوسع في سياستها الاستثمارية لأموالها الخاصة.

3 ـ يجب كتابة إجراءات قسم المالية والمحاسبة لكي لا يصعب التعرف على مهام كل شخص في القسم.

4 ـ على المؤسسة أن تقوم عملية إيجار الاستثمارات التي تستعملها لفترة محددة وتتوقف عن استعمالها بدلا من شرائها.

آفاق الدراسة:

بعد تناولنا هذا الموضوع بنوع من التحليل في حدود الإمكانيات المتاحة لنا، فإنه يبقى يحتاج إلى مزيد من الدراسة، يمكن أن تكون محل إشكاليات في بحوث مستقبلية تستحق الدراسة والتي تتطلب المزيد من الإثراء بحيث تصلح بدورها لأن تكون مواضيع بحث ودراسات في المستقبل، ومن جملة هذه المواضيع نذكر ما يلي:

1 ـ دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

2 ـ دور التدقيق المحاسبي في كشف التلاعبات والأخطاء المحاسبية.

قائمة المراجع

الكتب:

1- أبو زيد الشحنة رزق، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.

2- الخطيب محمد محمود، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

3- الراوي خالد وهيب ويوسف سعادة، "**التحليل المالي للقوائم المالية**"، دار المسيرة للنشر، الأردن،2000.

4- الزمر عماد سعيد، محمود علي غربية، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2017.

5- اسماعيل اسماعيل وآخرون، "**التحليل المالي**"، دار وائل للنشر، لطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2005.

6- الطواهر التهامي محمد، المراجعة وتدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر الطبعة 2005.

7- العصار رشاد وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي**، الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

8- القاضي حسين، **اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.

9- الفين ارينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، الجزء الأول مترجم، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002.

10- بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.

11- جمعة السعيد فرحات ، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.

12- جمعة علي احمد حلمي، **التدقيق الحديث للحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

13- خالد امين عبد الله، **التدقيق و الرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

14- رفاعه تامر مزيد، **أصول تدقيق الحسابات**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.

15- زغيب مليكة وبوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2010.

16- شنوف شعيب، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير محاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2016.

17- شنوف شعيب، **التحليل المالي الحديث طبقا معايير الإبلاغ المالي الدولية**، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، 2018،عمان، الأردن.

18- شنوف شعيب، "**محاسبة المؤسسة ج1**، "مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر ،2008.

19- عاطف سواد زاهرة، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

20- عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر لبنان، 2011.

21- عيساوي نصر الدين، **التدقيق المالي**، مؤسسة نوميدغراف للنشر والاشهار، قسنطينة، الجزائر، 2018.

22- غذوان علي، **مبادئ الإدارة المالية**، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2020.

23- فضل مسعد محمد وخالد راغب الخطيب، دراسة **متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

24- فهمي مصطفى الشيخ، **التحليل المالي**، دار النشر والتوزيع، الطبعة1 ، فلسطين، 2008.

25- قريط عصام نعمة، **مدخل إلى التدقيق**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

26- متولي عصام الدين محمد، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، جامعة العلوم والتكنولوجيا بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009.

27- مفلح محمد عقل، **(مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي)**، مكتبة المجتمع العربي لتشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.

28- نور الدين محمد القايد، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

المقالات والمجلات:

29- بن شعيب نصر الدين، يعقوب ولد الشيخ محمد، **مقال حول واقع الممارسة المهنية لعملية تدقيق الحسابات في موريطانيا** ، مجلة البديل الاقتصادي ، العدد الثالث ، كلية الاقتصاد و التسيير ، 2015.

30- تونسي نجاة، **مقال حول تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، المجلد 2، العدد 4 ص. 127–145، مستغانم، 2016.

31- حراث نخلة، بن حمو عصمة محمد، **مقال حول المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 2، جامعة مستغانم الجزائر، 2022.

32- حولي محمد، **مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر)**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 7، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2017.

33- خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، **مقال حول التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**، جامعة باجي مختار عنابة الجزائر، 2019.

34- حسين زادل، رشيد سفاحلو، **مقال حول التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر**، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 10، العدد 2، 2021.

35- عبد الغني دادن، **قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006.

36- سبتي إسماعيل وآخرون، **(استخدام مؤشرات التسيير المالي والمحاسبي في ترشيد قرارات المؤسسة الإعلامية الرياضية)**، المجلد 35، ال عدد4، حوليات جامعة الجزائر 1، ديسمبر 2021.

37- سعيدي زهير، **مقال حول معايير اعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية**، مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث جامعة ام البواقي، الجزائر، 2017.

38- عبد السلام وليد، بن فرجة زوينة، **مقال حول معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بادلة الاثبات في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 8، العدد 1، جامعة محمد البشير الابراهيمي، الجزائر، 2021.

39- عزا لدين عبد الرؤوف وصابر بوعونية، **(أدوات قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ومدى مساهمتها في التنبؤ بفشلها المالي مع تطبيق لنموذج ألتمان في مؤسسة تواب**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة، المجلد 12، العدد 1، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة الجزائر، 2021.

40-فياش امال، بوعبانة فتحية، **مقال حول مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية، مجلة** جديد الاقتصاد، العدد 12، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017.

المطبوعات:

41-بوحفص رواني، **مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي**، جامعة غرداية، 2017.

42-بروبة الهام، **مطبوعة في التدقيق المالي**، جامعة سكيكدة، 2017.

43-بسدات كريمة، **(مطبوعة التسيير المالي)**، مالية المؤسسة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2022/2021.

44-ساجي فاطمة، مطبوعة في مقياس التحليل المالي، إدارة مالية ومالية التأمينات والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة إبن خلدون، تيارت، 2017/2016.

45-عبد الصمد نجوى، **مطبوعة في التدقيق والمراقبة الداخلية**، جامعة باتنة، 2018.

46-غزيباون علي، **(مطبوعة التحليل المالي)**، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي أمحند أولحاج البويرة،2021/2020.

الاطروحات والدكتوراه:

47-أبختي حنان وبورنب فطيمة، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية لمركب سيدار– عنابة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2019/ 2020.

48-اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

49-بن خضرة سهام، وسائل التدقيق المحاسبي والمالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، جامعة مستغانم 2014.

50- تومي نريمان، دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مدكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الاقتصاد والتسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2014.

51- رمضان حمزة، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الخدماتية دراسة ميدانية بالمؤسسة المينائية لسكيكدة EPS، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر/ إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة8 ماي 1945 قالمة، 2021/2020.

52- عوادي منير، (استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صيدال)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه/الأسواق المالية والبورصات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والتجارية، جامعة الجزائر-3-، 2019/ 2020.

53- قمور مريم- حميمد لمياء، (دور التحليل بالمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج Africaver)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر/محاسبة وإدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل، 2016-2017.

54- لونيسة محمد امين ، تطور مهنة التدقيق في الجزائر و اثره على تحسين جودة المعلومة المالية ،أطروحة لنيل شهادة الدكتورة ، كلية علوم الاقتصاد و التسيير ، جامعة مسيلة ، 2017.

55-نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه/ محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014 / 2015.

المراجع الالكترونية و الملتقيات :

56-بلعجوز حسين، التشخيص المالي للمؤسسة الاقتصادية من منظور التحليل الوظيفي للميزانية المالية، بحث مقدم إلى ملتقى الوطني حول التشخيص المالي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سوق أهرأس، 22-23 ماي 2012.

57-دحان أحمد، مدونة حول خطوات ومراحل عملية التدقيق تم الاطلاع يوم 25 / 5 / 2023 www.accadahan .com

المراجع باللغة الفرنسية :

58- BEATRICE ET FRANCIS GRANDGUILL. L'ANALIYSE FINANCIERE **: Analyse de l'activité et du risque d'exploitation Analyse fonctionnelle**- Analyse Patrimoniale Ratios – Tableau de financement Eléments prévisionnels. Gualino24, EDITION 2020-2021.

59- Cartier Michelle ، guide pratique d'audit, ordre des experts comptables au Maroc, 2016.

60- -OUALI Fatima-RABET Sadia**, Analyse financière comme outil d'évaluation de la performance de l'entreprise : Cas SPA ENIEM (2015-2017),** Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master, Finance d'entreprise, UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI – OUZOU, 2019.

61- Moussaoui Fouzia ,la **mise en place de service audit interne**, groupe institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, Casablanca 2012−2013.

الملاحق

Plan annuel d'audit interne

Missions d'audit interne planifiées

Mission d'audit prévue et T2/2018	Janvier	Février	Mars	Domaines à auditer
1.				
2.				
3.				

Missions d'audit interne planifiées

Mission d'audit prévue et T1/2018	Avril	Mai	Juin	Domaines à auditer
4.				
5.				
6.				

المـــؤسســـــة الـــوطنيـــــة للأشغـــــال البترولية الكـــبرى
Entreprise Nationale de Grands Travaux Pétroliers
Société Par Actions au Capital de 16 500 000 000 DA (Filiale 100% Sonatrach)
Certifiée ISO 9001 / ISO 14001 / ISO 45001

DIRECTION AUDIT
REF: DA/N° /23

Réghaia, le 05 Mars 2023

MONSIEUR LE DIRECTEUR

Objet : Mission d'Audit

Dans le cadre de l'exécution du Plan annuel d'audit interne de l'Exercice 2023, approuvé par Monsieur le Président Directeur Général et le Conseil d'Administration de l'Entreprise, nous vous informons qu'une mission d'audit portant sur le « **Processus Comptabilité** » se déroulera, au niveau de votre Structure, du **05 au 12 Mars 2023**.

Cette mission, sera conduite par, Mme X, Chef de Mission Audit, accompagnée de Mr Y, Cadre Auditeur.

Les objectifs assignés à cette mission consistent, entre autres, à :

- S'assurer de l'existence d'un dispositif du contrôle interne et apprécier son fonctionnement ;
- S'assurer de la maîtrise, du respect et de l'application des dispositions de la procédure applicable au niveau de l'Entreprise.

Aussi, nous vous demandons de bien vouloir instruire les responsables concernés, à l'effet de prendre les mesures nécessaires, pour prêter assistance à l'équipe d'audit et mettre à sa disposition, tous les documents et moyens requis, pour le bon déroulement de cette mission.

Cordiales Salutations.

LE DIRECTEUR AUDIT

Objet de l'audit	
Objectif de l'audit	Conformité et Maitrise du Dispositif de Contrôle interne
Cadre de l'audit	Plan annuel d'audit interne (Réf. CAD_PLA_AUD_.....) Procédure d'audit interne (Réf. PRC_SMG.....). Procédure du Processus audité (Réf. PRC_SMG_ .....)
Champ de l'audit	
Entité auditée	
Période	
Equipe d'Audit	..... , **Chef de Mission Audit** ..... , **Cadre Auditeur** ..... , **Cadre Auditeur**

Thèmes abordés		RA	Parties concernées
Journée du :			
Heure	**Réunion d'ouverture :** ▪ **Présentation des équipes :** Auditeurs & Audités ▪ **Rappel de l'objet de l'audit :** Objectif, Cadre, Champ de l'audit ▪ **Présentation du plan d'audit** ▪ **Récupération des documents demandés**	CM	• Responsables de la Structure • Acteurs Concernés
Heure	**Maîtrise du dispositif du contrôle interne :** ❖ **Organisation :** o Décisions d'organisation ; o Décisions de nomination ; o Délégations de pouvoirs ; o Descriptifs des postes de travail. ❖ **Procédures, modes opératoires et instructions :** o Respect des procédures, modes opératoires et instructions ; ❖ **Formation du personnel.**	EA	• Responsables de la Structure • Acteurs Concernés
Heure		EA	• Responsables de la Structure • Acteurs Concernés
Journée du :			
Heure		EA	• Acteurs concernés

Thèmes abordés		RA	Parties concernées
Heure		EA	• Acteurs concernés
Heure	**Réunion de clôture** ➢ Exposé des constats. ➢ Validation des constats.	CM	• Responsables de la Structure • Acteurs Concernés
Plan d'audit établi le ..... par			

RA : Responsable de l'Action
CM : Chef de Mission
EA : Equipe d'Audit

Date & Signature : **Date & Signature :**

Chef de mission Audit **Responsable Cellule Audit**

Documents à présenter lors de la mission d'audit

N°	Nature du document	Période	Observation
I	**1. Lois** Liste des lois et règles applicables **2. Instructions** Liste des instructions applicables en vigueur (notes, circulaires…) **3. Organisation** Organigramme Décision de nomination Délégations de pouvoirs **4. Procédures**		
II	**Autres Documents** 1. Tous les documents relatifs au Processus audité.	**Exercices 20../20..**	

Thème d'audit :
Structure auditée :
Date de la mission d'audit :
Date de la mission d'audit de suivi le :

Recommandation (N°, Libellé)	Etat de la mesure de suivi *	Description du Plan d'Actions	Date butoir de réalisation	Responsable de l'Action	Commentaire

Synthèse

1. Objectifs de l'Audit de suivi

2. Méthode de l'Audit de suivi

3. Résultats de l'Audit de suivi

A. Objet, Cadre, Objectif de l'audit

Objet de l'audit

Cadre de l'Audit

Objectif de l'Audit

B. Conduite de l'Audit et Entretiens

L'équipe d'audit ayant réalisé la mission est constituée de :

- ....., **Chef de Mission Audit**
- ....., **Cadre Auditeur**
- ....., **Cadre Auditeur**

Et les différents acteurs responsables des activités auditées.

1. **Champ de l'Audit :**

2. **Déroulement de la mission**

L'audit a été réalisé comme suit :

- **Réunion d'ouverture :**
- **Réunion de clôture :**

C. Résultats de l'Audit

D. Cahier des Recommandations

BILAN ACTIF

UM: DA

N° CPT	ACTIF	NOTE	2021 Brut	2021 Amort- Prov.	2021 Net	2020
	ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
	Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
20	Immobilisations Incorporelles	(1)	169 580 567.63	149 256 407.24	20 324 160.39	26 170 535.90
21	Immobilisations Corporelles	(2)	49 905 023 096.70	34 338 986 268.91	15 566 036 827.79	15 358 909 823.88
23	Immobilisations en cours	(3)	501 609 809.13		501 609 809.13	214 806 124.97
	Immobilisations Financières		**3 376 793 405.73**	**1 330 759.94**	**3 375 462 645.79**	**2 926 691 772.92**
	Titres mis en équivalence - entreprises associées				-	-
26	Autres participations et créances rattachées	(4)	500 000.00	500 000.00	-	500 000.00
27	Autres titres immobilisés	(5)	-	-	-	-
	Prêts et autres actifs financiers non courants	(5)	17 613 496.21	830 759.94	16 782 736.27	12 470 333.61
133	Impôt différé actif	(6)	3 358 679 909.52		3 358 679 909.52	2 913 721 439.31
	TOTAL ACTIF NON COURANT		**53 953 006 879.19**	**34 489 573 436.09**	**19 463 433 443.10**	**18 526 578 257.67**
	ACTIF COURANT				-	-
					-	-
32 à 37	**Stocks et en cours**	(7)	1 667 391 719.84	410 819 535.04	1 256 572 184.80	1 343 396 207.37
	Créances et emplois assimilés		**31 689 369 862.07**	**389 648 169.75**	**31 299 721 692.32**	**25 084 312 395.66**
41	Clients	(8)	29 870 611 802.17	383 491 648.16	29 487 120 154.01	23 098 580 657.95
40 à 48	Autres débiteurs		574 959 207.42	6 156 521.59	568 802 685.83	309 260 905.54
44	Impôts et assimilés	(9)	1 243 798 852.48		1 243 798 852.48	1 676 470 832.17
	Autres créances et emplois assimilés				-	-
	Disponibilités et assimilés		**8 539 450 334.77**	**207 309 412.81**	**8 332 140 921.96**	**12 895 143 719.86**
	Placements et autres actifs financiers courants				-	-
5	Trésorerie	(10)	8 539 450 334.77	207 309 412.81	8 332 140 921.96	12 895 143 719.86
	TOTAL ACTIF COURANT		**41 896 211 916.68**	**1 007 777 117.60**	**40 888 434 799.08**	**39 322 852 322.89**
	TOTAL GENERAL ACTIF		**95 849 218 795.87**	**35 497 350 553.69**	**60 351 868 242.18**	**57 849 430 580.56**

Le présent document est la propriété exclusive de GTP
Il ne peut être diffusé en externe sans l'autorisation écrite du responsable compétent

16

BILAN PASSIF

UM: DA

N° CPT	PASSIF	Notes	2021	2020
	CAPITAUX PROPRES			
10	Capital émis (ou compte de l'exploitant)	(1)	16 500 000 000.00	16 500 000 000.00
	Capital non appelé			
106	Primes et réserves	(2)	13 174 225 901.15	10 012 552 228.64
	Ecart de réévaluation			
12	Résultat Net	(3)	3 649 585 357.29	3 261 673 672.51
110	Autres capitaux propres - Report à nouveau		-	-
115	Report à nouveau Ajustement résultant de changement de méthodes comptables			
115	Report à nouveau Ajustements lies au passage			
116	Ajustement report à nouveau	(4)	- 802 594 758.07	-
	TOTAL I		**32 521 216 500.37**	**29 774 225 901.15**
	PASSIFS NON COURANTS			
16	Emprunts et dettes financières	(5)	1 819 610 416.68	3 763 579 821.46
134	Impôt différé passif	(6)	896 248 764.97	878 625 076.51
	Autres dettes non courantes			
	Provisions et produits comptabilisés d'avance			
153	Provision pour pensions et obligations similaires	(7)	8 739 399 664.12	7 831 091 644.14
158	Provision pour autres passifs non courant		-	297 586 534.98
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**11 455 258 845.77**	**12 770 883 077.09**
	PASSIFS COURANTS			
40	Fournisseurs et comptes rattachés	(8)	4 060 693 338.13	3 917 205 344.79
44	Impôts	(9)	2 393 032 977.98	2 129 310 004.45
41 à 48	Autres dettes	(10)	9 921 666 579.93	9 257 806 253.08
518	Trésorerie Passif			
	TOTAL PASSIFS COURANTS II		**16 375 392 896.04**	**15 304 321 602.32**
	TOTAL GENERAL PASSIF		**60 351 868 242.18**	**57 849 430 580.56**

Le présent document est la propriété exclusive de GTP
Il ne peut être diffusé en externe sans l'autorisation écrite du responsable compétent

(7)

TABLEAU DE COMPTES DE RESULTATS

UM: DA

N° CPT	DESIGNATIONS	Notes	2021	2020
70	**Chiffre d'affaires**	(1)	**46 428 860 987.77**	**44 927 936 942.57**
72	Variation stocks produits et en cours		-	-
73	Production immobilisée		306 654 278.99	273 006 017.21
74	Subventions d'exploitation		-	-
	I - Production de l'exercice		**46 735 515 266.76**	**45 200 942 959.78**
60	Achats consommés	(2)	14 734 958 179.60	15 841 895 805.69
61 et 62	Services extérieurs et autres consommations	(3)	4 732 214 941.13	4 473 091 067.61
	II - Consommation de l'exercice		**19 467 173 120.73**	**20 314 986 873.30**
	III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**27 268 342 146.03**	**24 885 956 086.48**
63	Charges de personnel	(4)	17 253 841 752.01	16 100 225 770.64
64	Impôts, taxes et versements assimilés		1 063 292 368.56	1 051 716 934.67
	IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**8 951 208 025.46**	**7 734 013 381.17**
75	Autres produits opérationnel	(5)	567 575 107.66	126 216 389.17
65	Autres charges opérationnelles	(6)	48 533 568.22	47 011 324.40
68	Dotations aux amortissements, aux provisions	(7)	4 604 622 352.41	4 002 208 025.83
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	(8)	325 547 395.37	856 305 268.81
	V- RESULTAT OPERATIONNEL		**5 191 174 607.86**	**4 667 315 688.92**
76	Produits financiers	(9)	101 310.55	554 019.68
66	Charges financières	(10)	124 252 527.03	200 186 769.22
	VI- RESULTAT FINANCIER		**- 124 151 216.48**	**- 199 632 749.54**
	VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**5 067 023 391.38**	**4 467 682 939.38**
695 et 69	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		1 562 780 063.00	1 363 521 169.00
692 et 69	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	(11)	- 145 342 028.91	- 157 511 902.13
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**47 628 739 080.34**	**46 184 018 637.44**
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**43 979 153 723.05**	**42 922 344 964.93**
	VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 649 585 357.29**	**3 261 673 672.51**
77	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
67	Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)		-	-
	IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**3 649 585 357.29**	**3 261 673 672.51**

Le present document est la propriété exclusive de GTP
Il ne peut être diffusé en externe sans l'autorisation écrite du responsable compétent