

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة



ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية
رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبتين:

- حريزي مريم
- عماري عائشة

تحت عنوان

دور المراجعة الخارجية في تقييم الأداء

المالي للمؤسسة

- دراسة حالة مطاحن الحضنة بالمسيلة -

لجنة المناقشة:

رئيسا
مشرفا و مقررا
مناقشا

جامعة المسيلة
جامعة المسيلة
جامعة المسيلة

سبتي إسماعيل
ختيم محمد العيد
حميدي أحمد السعيد

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

قال تعالى { وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ } الممل 19.

الحمد لله ذي المن والفضل والإحسان، حمداً يليق بجلاله وعظمته. وصلّى اللهم على خاتم الرسل والأنبياء، من لا نبي بعده، ولله الشكر أولاً وأخيراً، على حسن توفيقه، وكريم عونه، وعلى ما منّ وفتح به علينا من إنجاز لهذه المذكرة، بعد أن يسّر العسير، وذلل الصعب؛

الشكر والتقدير لأستاذنا الفاضل الذي تكرم بقبول الاشراف على هذه الرسالة، ولتوجيهاته القيمة
دكتور ختم محمد العيد.

الشكر والعرفان للأساتذة الافاضل الذين سننال شرف مناقشتهم لهذه الرسالة، فلهم منا الشكر والعرفان على جميل نصائحهم وتوجيهاتهم التي ستنير دربنا العلمي؛

كما يسرنا ويشرفنا أن نتقدم بالشكر الجزيل لكل من مد لنا يد العون

وختاماً نسأل الله العليّ القدير أن يكون هذا العمل خالصاً لوجهه، وأن يجعله علماً نافعاً.

الإهداء

إلى من قال فيهما الرحمان "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"

(الإسراء: 24)

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحب والظهر والحنان

والعطاء وفاء بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت

-والدتي الغالية أطل الله في عمرها-

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

-إلى والدي الفاضل أطل الله في عمره-

إلى كل شقيقتي وأشقائي كل واحد باسمه

إلى كل أقاربي وزملائي وكل من ساعدني من قريب أو بعيد

إلى كل باحث وطالب علم

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

أهدي ثمرة جهدي

مريم حريزي

إهداء

يعود الفضل في إتمام هذا العمل المتواضع لله سبحانه وتعالى وبعده أهديه:

إلى الحبيب المصطفى محمد صلى الله عليه وسلم

"وإنك لعلی خلق عظیم" سورة القلم الآية 4

إلى التي غدتني من حنانها والتي بعثت من ضعفها قوة ومن انوثتها امرأة مهجة القلب وكمال الود وصفاء القلب، إلى أحب مخلوقة

إلى قلبي أُمي الحبيبة .

إلى من يتقد عزما وقوة ويتدفق حلما ويفيض كرما وينساب سماحة ويتلفظ حكمة إلى الذي أنجب فربي وطلب فلي، أبي

العزیز .

إلى شقيقتي وأشقائي كل واحد باسمه .

إلى كل العائلة والأقارب كبيراً وصغيراً الأحياء منهم والأموات .

إلى كل من جمعني معه لحظة خير وعلاقة محبة وإلى أعز صديقتي وكل زملائي بتخصص محاسبة وتدقيق دفعة

2017_2018

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر .

إلى كل عزيز على قلبي من قريب أو من بعيد وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع ولو بابتسامة صادقة .

أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل خير

عائشة عماري

فہرِس

المحتویات

الفهرس:

الصفحة	الببـان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول والأشكال
أ - و	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية والأداء المالي	
08	مقدمة الفصل
09	المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية
09	المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية
10	المطلب الثاني: خصائص وفروض المراجعة الخارجية
11	المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية
14	المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية
18	المبحث الثاني: المراجعة الخارجية وتقييم الأداء المالي
18	المطلب الأول: تعريف الأداء المالي
21	المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي
23	المطلب الثالث: العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي
27	المطلب الرابع: المراجعة الخارجية للأداء المالي
40	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة حالة مطاحن الحضنة -المسيلة-	
42	مقدمة الفصل
43	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة
43	المطلب الأول: تقييم المؤسسة الأم رياض سطيف-

45	المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة -مطاحن الحضنة-
47	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة
52	المبحث الثاني: المراجعة الخارجية كوسيلة لتقييم وتحسين الأداء المالي في مطاحن الحضنة للفترة (2015-2016)
52	المطلب الأول: عرض ميزانية وجدول حسابات النتائج المؤسسة للفترة (2015-2016)
58	المطلب الثاني: التحليل وفق مؤشرات التوازن المالي
61	المطلب الثالث: التحليل باستخدام النسب المالية
67	المطلب الرابع: محافظ الحسابات وكيفية تحسينه للأداء المالي في مطاحن الحضنة
71	خلاصة الفصل
72	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فہرِس

الجداول والاشكال

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم	الفصل
36	النسب المالية	01	I
46	قدرة تخزين المواد الأولية	01	II
46	قدرة نقل المادة الأولية	02	
52	الميزانية المالية المفصلة لأصول المؤسسة (2016-2015)	03	
54	الميزانية المالية المفصلة لخصوم المؤسسة (2016-2015)	04	
55	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للمؤسسة (2016-2015)	05	
57	الميزانية المالية المختصرة (2016-2015)	06	
59	رأس مال العامل لمطاحن الحضنة في الفترة (2016-2015)	07	
59	احتياجات رأس مال العامل لمطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016)	08	
60	الخزينة لمطاحن الحضنة في الفترة (2016-2015)	09	
61	نسب الهيكلية المالية لمطاحن الحضنة في الفترة (2016-2015)	10	
63	نسب السيولة لمؤسسة مطاحن الحضنة في الفترة (2016-2015)	11	
64	نسب المردودية لمطاحن الحضنة في الفترة (2016-2015)	12	
66	نسب الربحية لمطاحن الحضنة في الفترة (2016-2015)	13	

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم	الفصل
15	معايير المراجعة الخارجية	01	I
28	أنواع تقارير المراجعة الخارجية	02	
38	رأس مال العامل من أعلى ميزانية	03	
38	رأس مال العامل من أسفل الميزانية	04	
44	الهيكل التنظيمي "رياض سطيف"	01	II
51	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة -المسيلة-	02	

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل	الفصل
15	معايير المراجعة الخارجية	01	I
28	أنواع تقارير المراجعة الخارجية	02	
38	رأس مال العامل من أعلى ميزانية	03	
38	رأس مال العامل من أسفل الميزانية	04	
43	الهيكل التنظيمي "رياض سطيف"	01	II
50	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة – المسيلة-	02	

مقدمت عامت

يشهد العالم في الآونة الأخيرة تحولات سياسية واجتماعية واقتصادية، كان لها تأثير مباشر على المحيط الإقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية، فالمؤسسة اليوم أصبحت مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمتعاملاتها، وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

مع التطور الكبير الذي تعرفه الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجهها مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تبرز أهمية الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفعالية. فمن أهم التغيرات الحاصلة في الإدارة في الآونة الأخيرة التركيز على تحسين وترشيد الأداء المالي في المؤسسات.

أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية.

أولا: الإشكالية

ما هو دور المراجعة الخارجية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة؟

إن التسليم بأن اعتماد المؤسسة للمراجعة الخارجية سوف تساهم على تقييم الأداء المالي وهو ما يقودنا للبحث عن الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية وما هي فروضها ومعاييرها ؟
- ماذا نقصد بالأداء المالي وما مفهوم تقييمه ؟
- كيف تساهم المراجعة الخارجية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ؟

ثانيا: الفرضيات

تحقيقا لأهداف الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية كمحاولة للإجابة على الأسئلة الفرعية المرتبطة بالإشكالية:

- تقييم الأداء المالي هو تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.
- تعتبر المراجعة الخارجية أداة رقابية فعالة للكشف عن الأخطاء والتلاعبات وتساهم في ضبط الانحرافات.
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة يعتمد على تطبيق اقتراحات وتوصيات وقرارات عملية المراجعة الخارجية.

ثالثا: أهمية الدراسة

- إدارة المؤسسة تهتم بتقييم أدائها المالي فهي تستعين بالمراجعة الخارجية لبلوغ ذلك.
- تم الاهتمام بموضوع المراجعة الخارجية بسبب دورها الفعال والرئيسي في خدمة أصحاب المشروع وضمان لحماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية والمحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول وممتلكات المنشآت مثل الغش والتزوير وارتكاب الأخطاء.
- الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة ضمانات لإستمرارية المؤسسة.

-تظهر أهمية المراجعة الخارجية في التحقق من صحة المعلومات والبيانات في المؤسسة حيث نجد أن إدارة المؤسسة تولي أهمية كبيرة لرأي المراجع الخارجي والذي يدلي به في التقرير الذي يقوم بإعداده، فهذا الأخير يمكننا من معرفة مدى سلامة مركزها المالي.

رابعاً: أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذا الموضوع إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة الخارجية ومدى تطبيقها.
- التعرف على مستوى الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية والعوامل المتحكمة فيه.
- إبراز أهمية ودرجة الإستفادة من المراجعة الخارجية لتحقيق الأهداف المالية للمؤسسة خاصة وأن هذه الأخيرة وفيما مضى كانت من مهام المراجع الداخلي فقط.

خامساً: أسباب اختيار الموضوع

يعود اختيار الموضوع للأسباب التالية:

أسباب ذاتية:

- الرغبة في البحث حول هذا الموضوع؛
- المساهمة في إثراء المكتبة ومواصلة البحث العلمي في هذا المجال وتوسيعه؛
- فتح المجال أمامنا كطالبتين للبحث في المستقبل في ميدان التدقيق؛

أسباب موضوعية:

- يعتبر الموضوع محل البحث مرتبط بالتخصص الذي كنا ندرس فيه؛
- تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر مما أوجب الإهتمام بالمعلومة من حيث دقتها وموثوقيتها ومصداقيتها، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال المراجع الخارجي نظرا لأهمية رأيه في اتخاذ القرارات من طرف العديد من الجهات؛
- بالنظر لأهمية عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة، تهتم إدارة هذه الأخيرة بالوظيفة المالية من حيث التعرف على المشاكل التي تعاني منها، وتحديد البدائل الممكنة لحلها ومحاولة اختيار أفضل هذه البدائل بما يقلل احتمال الفشل.
- سادسا: المنهج المستخدم

بغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة وإثبات الفرضيات، اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي، لعرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث، مع الاعتماد في هذا الجانب على الأدوات التالية (الكتب، المذكرات، الملتقيات، المجلات...) ، أما في الجانب الميداني فقد اعتمدنا على المنهج الخاص بدراسة الحالة واخترنا مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة كميدان للدراسة وقوائمها المالية لسنة (2015-2016) كفترة زمنية للدراسة، وتم إسقاط نتائج الدراسة النظرية عليها.

سابعا: أدوات الدراسة

- الدراسة النظرية : الاعتماد على المسح المكتبي لجمع المراجع والوثائق.
- الدراسة التطبيقية: الاعتماد على الوثائق الداخلية الخاصة بالمؤسسة محل التبرص بالإضافة إلى بعض المقابلات الفردية التي قمنا بها مع بعض المسؤولين والمختصين داخل المؤسسة.

ثامنا: هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات ولتحقيق الأهداف المبتغاة من الموضوع، قمنا بتقسيم هذا الأخير إلى فصلين، خصصنا فصل لدراسة الجانب النظري وفصل لدراسة الجانب التطبيقي، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة.

قمنا بتقسيم الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للمراجعة الخارجية والأداء المالي إلى مبحثين، تعلق المبحث الأول بمفهوم المراجعة الخارجية أما المبحث الثاني فتناولنا فيه عموميات حول الأداء المالي والمراجعة الخارجية للأداء المالي.

بينما الفصل الثاني والذي خصصناه للدراسة التطبيقية والذي جاء تحت عنوان دراسة حالة لدور المراجعة الخارجية في تقييم الأداء المالي في مطاحن الحنونة فقد قسمناه إلى مبحثين: المبحث الأول المعنون بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة أما في المبحث الثاني والأخير فجاء تحت عنوان المراجعة الخارجية كوسيلة لتقييم وتحسين الأداء المالي في مطاحن الحنونة للفترة (2015-2016)

تاسعا: دراسات سابقة

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة فيما يلي:

- دراسو فاتح سردوك (2004): "دور المراجعة الخارجية للحسابات في تحقيق مصداقية

المعلومات المحاسبية"، هدفت هذه إلى معرفة المراجعة الخارجية للحسابات في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، من خلال توفير معلومات صادقة وموثوق فيها، ولقت توصلت إلى أن للمراجعة الخارجية دورا كبيرا في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية.

- دراسة شباح نعيمة (2008): "دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"، مذكرة ماجستير، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المعايير والمؤشرات المعتمدة في عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، توصلت هذه الدراسة إلى أن المؤسسة حققت خلال السنوات الثلاث رأس مال عام موجب، أي المؤسسة تحقق هامش أمان.

- دراسة بوقابة زينب (2011): "التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، هدفت هذه الدراسة إلى تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة التدقيق تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي، ولقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن أن يكون هناك تحسين دون قياس.

عاشرا: الصعوبات

- التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند إجراء الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة الميدانية؛
- الوقت المتاح أمانا بعد تحديد المواضيع قصير وموضوع البحث يتطلب وقت أكبر؛
- صعوبة الحصول على معلومات خاصة بعملية المراجعة الخارجية في المؤسسة محل الدراسة، فحسب مسيري المؤسسة تعتبر معلومات سرية.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

الخارجية والأداء المالي

مقدمة الفصل:

تقوم المؤسسات الإقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، كما أنها تسعى دوماً إلى أن تكون في أفضل صورة لها سواء أمام الملاك أو المسيرين أو العملاء...، وحتى تقوم بمتابعة كل أنشطتها ومهامها تلجأ إلى المراجعة الخارجية، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على معرفة الأخطاء والغش ومراقبتها، وكذا أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها.

كما أنها تهتم بتقييم أدائها المالي وبالطريقة التي تستطيع أن تتفوق بها أمام منافسيها، فالأداء المالي يعتبر من بين الأسس التي تبنى عليها المؤسسة، فهو يهتم بربحية المؤسسة وبالتالي بقائها واستمرارها.

وعليه سيقصر هذا الفصل على دراسة المراجعة الخارجية والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ولقد ارتأينا أن نقسمه إلى مبحثين:

- المبحث الأول الذي كان بعنوان "مفهوم المراجعة الخارجية" فسنناول فيه تعريف المراجعة الخارجية، خصائص وفروض المراجعة الخارجية، أهدافها وأهميتها، وفي الأخير معايير المراجعة الخارجية.

- أما بالنسبة للمبحث الثاني والذي جاء بعنوان "المراجعة الخارجية وتقييم الأداء المالي" فسنطرق من خلاله إلى تعريف الأداء المالي وأهدافه، العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي، بالإضافة إلى المراجعة الخارجية للأداء المالي.

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية عملية مهمة في المؤسسة لها طبيعتها وخصوصيتها المميزة لها، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، وفيما يلي استعراض لبعض التعاريف: تعرف المراجعة الخارجية على أنها "عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة من القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"¹

كما عرفت " هي تلك التي يقوم بها جهاز مراجعة من خارج المؤسسة ويتم تعيينه بهدف القيام بالفحص الإنتقادي للقوائم المالية والحسابات الختامية وإبداء رأي المستقل عنها "² أما تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية فتري أن المراجعة هي: "عملية منظمة للحصول بموضوعية على أدلة الإثبات وتقويم هذه الأدلة للحصول على تأكيدات بشأن التصرفات والأحداث الإقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعلنة وتوصيل النتائج للمستخدمين "³

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن المراجعة الخارجية " تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة."

¹ عبد الفتاح محمد صحن واخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص07.

² رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987، ص21.

³ وليام توماس امرسون هتكي، المراجعة بين النظرية التطبيق، ترجمة احمد حجاج، دار المريخ، القاهرة، الجزء الاول، بدون سنة، ص18.

المطلب الثاني: خصائص وفروض المراجعة الخارجية

نتطرق في هذا المطلب الى خصائص المراجعة الخارجية وكذا فروضها وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: خصائص المراجعة الخارجية

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية فيما يلي:¹

- المراجعة عملية منتظمة أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة؛
- ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية؛
- تشتمل على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس لتقييم الرأي؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

الفرع الثاني: فروض المراجعة الخارجية

تستند المراجعة الخارجية على عدة فروض ومن أهم هذه الفروض ما يلي:²

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء؛
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2002/2003، ص7-8.

² المرجع نفسه، ص17-18.

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل؛
- مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

نتدرج في هذا المطلب إلى الأهمية التي ترمي إليها وأهدافها الأخيرة وذلك فيما يلي

الفرع الأول: أهداف المراجعة الخارجية

يمكن تحديد أهدافها بمجموعتين التقليدية والحديثة أو المتطورة:

1. الأهداف التقليدية: تتفرع بدورها إلى:¹

أ-أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الإعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب-أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- إعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا؛
- طمئنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

¹زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات التدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الاردن، 2009، ص 19-20.

2. الأهداف الحديثة والمتطورة

تتمثل الأهداف الحديثة والمتطورة للمراجعة الخارجية فيما يلي:¹

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
 - تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة؛
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
 - التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ والتزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛
 - التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء المحاسبية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير؛
 - دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.
- بالإضافة إلى الأهداف العامة التي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

1. الشمولية: والمقصود هنا أن تكون كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، ط2، 2009،

بعد من تسجيلها محاسبيا، وعدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

2.التقييم: معنى هذا أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.¹

3.الوجود والتحقق: يسعى المراجع الخارجي في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

4.إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذين يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة.²

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها، ومن أهم هذه الفئات ما يلي:

أولا: إدارة المؤسسة

¹ زاهر توفيق، عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 21-22.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، بدون سنة، ص 17-18.

إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، حيث لا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد.

ثانيا: المساهمين

تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.¹

ثالثا: الدائنون (الموردون)

حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.

رابعا: الجهات الحكومية

يساعد تقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.²

المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية

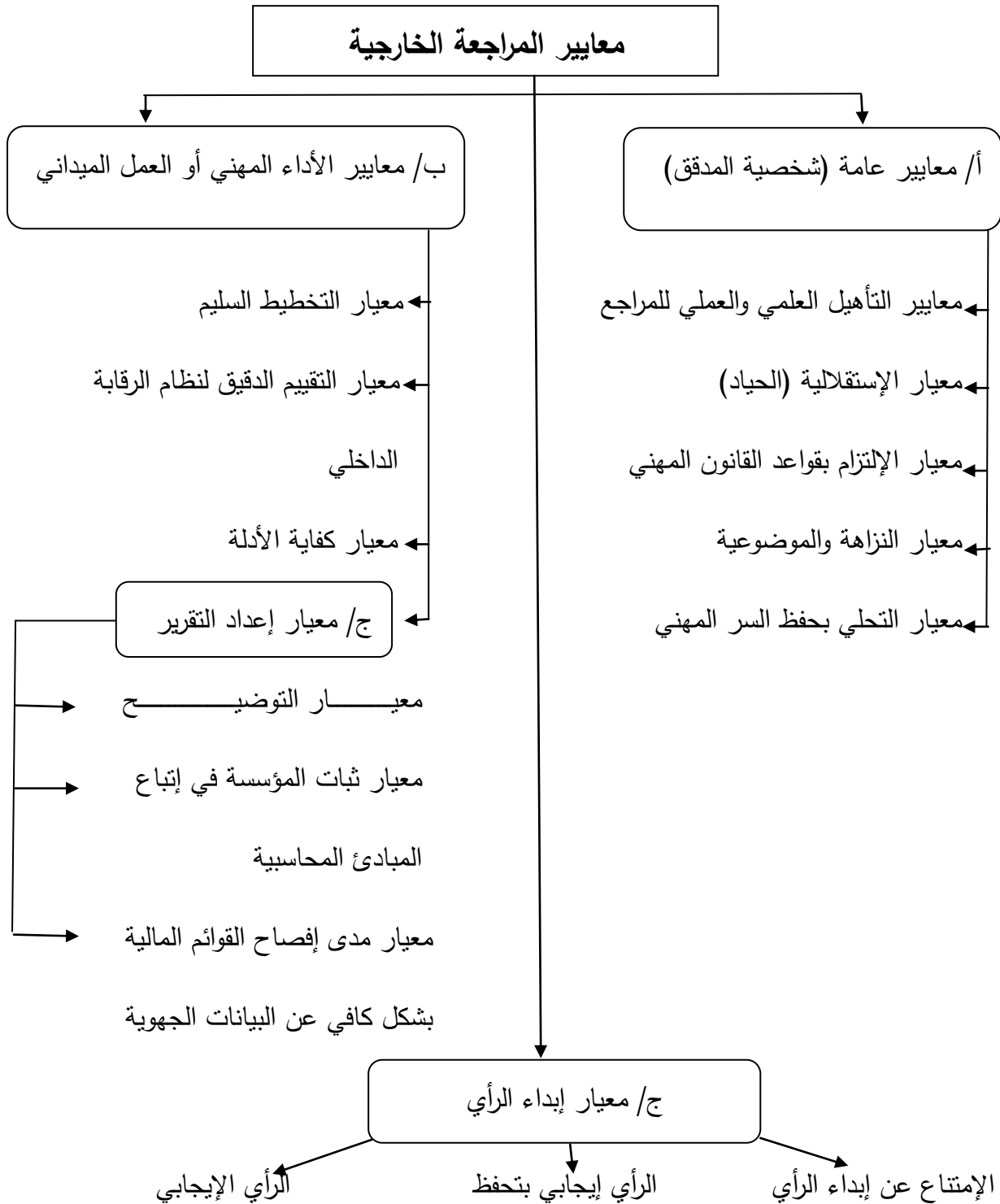
المراجعة كمهنة تعتمد على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى القبول العام والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة كما هو موضح في الشكل الموالي:

¹ خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع،

الاردن، 1998، ص11.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص115.

الشكل رقم 01: معايير المراجعة الخارجية



المصدر: عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.

إنطلاقاً من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثل مجمع المحاسبين والمدققين الأمريكيين، ومحافظي الحسابات الفرنسيين والمنصب القانوني لمهني التدقيق في الجزائر حيث يمكن اختصار معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات التالية حسب الشكل أعلاه:¹

المجموعة الأولى: المعايير العامة

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون رقم 08/91،² والمادة 67 من قانون 01/10؛³
- يجب على المراجع أن يبدي العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا، بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10؛⁴

¹ مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الاول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص 65-66.

² الجريدة الرسمية، قانون 08/91، عدد 20، الجزائر، مؤرخة في 1991/05/1، ص 651.

³ الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، مؤرخة في 2010/07/19، ص 11.

⁴ المرجع نفسه، ص 07.

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي.

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/10¹؛
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه المهمة.

¹ الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، مؤرخة في 19/07/2010، ص 07.

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية وتقييم الأداء المالي.

تساهم المراجعة الخارجية بشكل فعال في تقييم الأداء المالي، حيث يتم التعرف من خلال هذا المبحث على:

- تعريف الأداء المالي؛
- أهداف الأداء المالي؛
- العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي؛
- المراجعة الخارجية للأداء المالي.

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي.

يعتبر الأداء المالي من المقومات والركائز الأساسية للمؤسسات، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقاً، حيث يعتبر الأداء من أكثر أنواع الأداء استخداماً وذلك لأنه يقوم بقياس أداء المؤسسة ويمتاز بالاستقرار والثبات ويساهم في توجيه المؤسسات نحو المسار الأفضل والصحيح.

تعددت المفاهيم المقدمة للأداء المالي، كون كل باحث ينظر إلى مفهوم الأداء المالي حسب الزاوية التي ينظر إليها، ونتيجة إلى ذلك سنتطرق إلى بعض التعاريف وهي:¹

¹ حفصي رشيد، "تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2011، ص35.

هناك من الباحثين من يرى أن الأداء المالي هو: "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية".

كما يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسة، حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز أهداف المسطرة، فهو الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، كما يساهم في إتاحة الموارد المالية لها وتزويدها بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة.¹

الأداء المالي هو أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه المؤسسات الناجحة، كما أنه أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة، مثل كثرة الديون والقروض ومشاكل العسر المالي والنقدي، فتقوم بإنذار إدارتها للعمل على معالجة الخلل.²

كما يقصد بالأداء المالي هو تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المحددة، أي أنه يقوم بقياس النتائج المحققة أو المنظر على ضوء معايير محددة سلفاً.³

¹ عتبة بن عتبة عبد الله، تيطاوني كريم، "مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلاني بونعامة، خميس مليانة، 2017، ص11.

² محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحمد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 45-46.

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

لكي تقف أي إدارة على نقاط القوة والضعف على الفرص المتاحة والمعوقات التي يمكن أن تواجهها كان لابد لها من تقييم أدائها وخاصة الأداء المالي باعتباره يزود الإدارة بمعلومات ومفاهيم تسمح باتخاذ القرارات الاستثمارية وسد الثغرات والمعوقات التي قد تظهر مستقبلا، وعلى هذا فالأداء المالي هو: " مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل ثروة".¹

وما يمكن ملاحظته من خلال التعاريف السابقة، أنه لا يوجد إجماع بين الباحثين حول مفهوم الأداء المالي فكل طرف يعرفه بما يخدم مصالحه الخاصة، فالمساهم يسعى لتعظيم ثرائه، بينما المؤسسة تسعى نحو الاستمرارية والبقاء، أما اليد العاملة فتسعى إلى رفع الأجور والحوافز إضافة إلى العطل المدفوعة، أما بالنسبة للدولة المتمثلة في الجهاز الضريبي فتسعى إلى إنهاء حصيلتها الضريبية.

ويعود سبب التباين في تحديد مفهوم الأداء المالي الى عدة أسباب من بينها:²

- اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم دقيق للوظيفة المالية؛
- تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى النظرية المالية المعاصرة؛
- تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية واقتصادية.

¹ محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، مداخلة حول، "دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات

الصغيرة والمتوسطة: دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة"، ملتقى حول "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013، ص07.

² مخلوفي عبد الهادي "دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص53-54.

يمكن القول أن الأداء المالي يقوم بتشخيص الوضع المالي للمؤسسة، من إبراز نقاط القوة والضعف في المؤسسة ومحاولة تداركها، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف المالية والاقتصادية المحيطة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي

لا يمكن الحديث عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دون التطرق إلى الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ومن بين الأهداف نذكر ما يلي:

- إنشاء القيمة؛
- السيولة واليسر المالي؛
- التوازن المالي؛
- المردودية؛
- نمو المؤسسة؛
- توازن الهيكل المالي للمؤسسة.

1/إنشاء القيمة:

نعني بإنشاء القيمة، قدرة المؤسسة على إنشاء قيمة للمساهمين من خلال تمكنها من تحقيق مردودية الأموال المستثمرة تفوق مختلف مصادر التمويل، حيث يجب أن تكون هذه المردودية كافية ولا تقل عن المردودية التي يمكن للمساهمين الحصول عليها من خلال استثمار أموالهم في مشروعات أخرى ذات مستوى خطر مماثل.¹

¹ محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 35.

2/ السيولة واليسر المالي:

نعني باليسر المالي أو السيولة، قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية الجارية عند تاريخ استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى، يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً.¹

3/ التوازن المالي:

هو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس استقرار المؤسسة من ناحية الجانب المالي، وهو يمثل التوازن بين رأس مال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ بها، أي يستوجب التعادل بين المدفوعات والتحصيلات (استخدام الأموال ومصادرها).

4/ المردودية:

تعتبر من الأهداف الرئيسية للمؤسسة، وتعرف بأنها ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها، حيث تحدد مستوى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية، أو قدرة الوسائل على تحقيق النتائج من استعمال رأس المال الاقتصادي والمالي معاً، أي من خلال المردودية المالية والاقتصادية معاً.²

5/ نمو المؤسسة:

يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات استراتيجية، فالنمو وظيفة استراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية، كما

¹ مخلوفي عبد الهادي، مرجع سابق، ص 55.

² محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 36.

أنها ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاعة استراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرار.¹

6/توازن الهيكل المالي للمؤسسة:

يعني أن الموارد الدائمة أي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة العسر المالي، أي أن التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية.

المطلب الثالث: العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي

تواجه المؤسسة خلال قيامها بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعوقها في أداء وظائفها، مما يدفع المسيرين إلى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ قرارات تصحيحية بشأنها، وهذا ما تهدف إليه عملية الأداء المالي للمؤسسة حيث تعمل على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة أهم المشاكل والبحث عن أسبابها ومحاولة اقتراح قرارات تصحيحية، ومن أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة نجد:

أولاً: عوامل داخلية:

هي تلك العوامل التي تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة والتي يمكن أن تتحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف، ومن أهم هذه العوامل نجد:²

¹ طرشي محمد، مداخله حول، "أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات"، ملتقى وطني حول "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، جامعة البليدة 2، بكلية العلوم الاقتصادية، 2017/04/25، ص 10.

² لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم، "أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017، ص 25.

• الرقابة على التكاليف؛

• الرقابة على كفاءة استخدام موارد مالية؛

• الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال؛

بالإضافة إلى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف إلى رقابة اتجاه المصروفات خلال الفترات المالية المختلفة وتحليل مدى أهميتها النسبية للمؤسسة ومحاولة ترشيدها وتصحيحها.

ثانيا: عوامل خارجية:

تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، ولكن يمكنها توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعداد خطط لمواجهتها والتقليل من تأثيراتها وتشمل هذه العوامل:

• التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات؛

• القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات ومنافسة المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق؛

• السياسات الاقتصادية والمالية للدولة.

هناك عدة عوامل أخرى إدارية وفنية مؤثرة على الأداء المالي والتي سنلخصها فيما يلي:¹

• الهيكل التنظيمي؛

• المناخ التنظيمي؛

¹ محمد محمود خطيب، مرجع سابق، ص ص: 48-51.

• التكنولوجيا؛

• الحجم.

أولاً: الهيكل التنظيمي

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل معه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية وهي الوظائف الإدارية في المؤسسات، والتمايز الرأسي هو عدد المستويات الإدارية في المؤسسات، وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل والانتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

يؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها، بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في الشركات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل للإدارة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية.

ثانياً: المناخ التنظيمي

هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء بالإضافة إلى تنمية العنصر البشري، ويقصد بالتنظيم هو إدراك مهام المؤسسة وعملاتها ونشاطها مع ارتباطها بالأداء، وأما اتخاذ القرار فيتم أخذه بطريقة عقلانية ومن خلال تقييمها ومدى ملائمة المعلومات لاتخاذها، وأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء.

يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة الأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسة.

ثالثا: التكنولوجيا

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، منها تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفق المواصفات التي يطلبها المستهلك ، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وعلى المؤسسات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لا بد لهذه المؤسسات التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة مثل القدرة التنافسية وخفض التكاليف بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية.

رابعا: الحجم

يقصد بالحجم تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة ومتوسطة أو كبيرة الحجم حيث توجد عدة مقاييس لحجم المؤسسة منها:¹

إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات، أو إجمالي القيمة الدفترية.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات سلبا فقد يشكل الحجم عائقا لأداء المؤسسات حيث أن بزيادة الحجم تصبح عملية إدارة المؤسسة أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها أقل فعالية، وإيجابا من حيث سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير

¹ لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 27.

المالية يقل بزيادة حجم المؤسسات، ويستخلص أن العلاقة بين حجم وأداء المؤسسات هي علاقة طردية.

المطلب الرابع: المراجعة الخارجية للأداء المالي

يتم مراجعة الأداء المالي من خلال تقرير المراجع الخارجي، حيث يتم إعداد تقرير يوضح الوضعية المالية للمؤسسة.

أولاً: مفهوم تقرير المراجع الخارجي

يعرف بأنه "ملخص مكتوب يبدي فيه المراجع رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذو العلاقة لمثل هذه البيانات".

وينبغي على المراجع مراعاة الخصائص الرئيسية عند إعداد تقريره حتى يحقق الهدف المنشود منه وتتمثل فيما يلي:¹

- عدم التحيز وتحري الصدق والأمانة؛
- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة؛
- تناسب وتلاؤم صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه؛
- توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المراجع؛
- الوقت المناسب أي عدم تأخير نتائج البحث.

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، "تدقيق الحسابات (الإطار النظري)"، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص91.

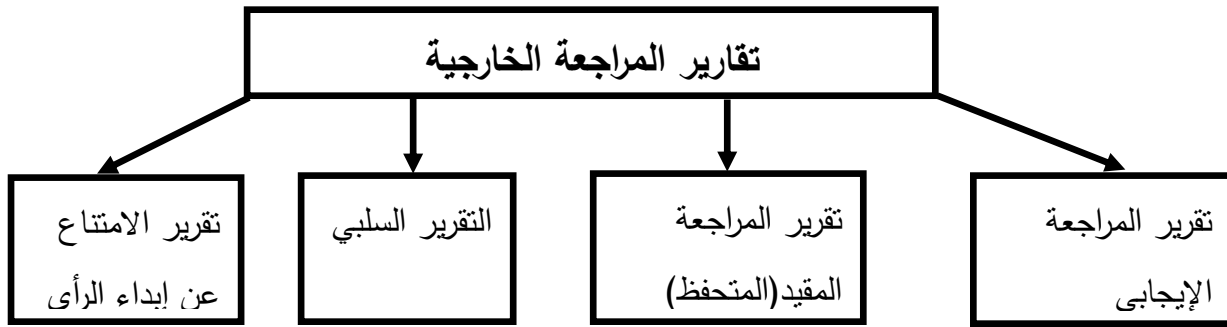
ثانياً: أنواع تقارير المراجعة الخارجية

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد:

- من حيث درجة الالتزام في اعدادها تنقسم إلى: تقارير عامة، تقارير خاصة.
- من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى: تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة.
- من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى: التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي.
- حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى: تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين، وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

ويعتبر أهم أنواع التقارير الموضحة في الشكل الآتي:¹

شكل رقم 02: أنواع تقارير المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على المعلومات السابقة.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)"، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص288.

1/التقرير الإيجابي:

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط وهي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواءا في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛

- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- حصول المدقق على أدلة الاثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2/التقرير المقيّد (إيجابي بتحفظ):

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأيه متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة اليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

من الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الواردة في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع؛

- التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون المؤسسة أو نظام مؤسسة داخلي؛

- التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة وغالبا ما تكون مخالفة مؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3/التقرير السلبي:

يصدر هذا التقرير عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية مضللة وخاطئة والتي لا تعرض الوضع المالي للمؤسسة وكذلك نتائج العمليات والتدفقات، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين.

حيث يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات.¹

4/تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

ويعني ذلك أن مراجع الحسابات لا يستطيع إبداء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، ومن أسباب عدم إبداء الرأي هي:²

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة؛
- عدم استقلال المراجع الخارجي (أي وجود قيود مفروضة عليه من طرف إدارة مؤسسة)؛
- عدم حصول المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة؛
- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول عنصر معين أو نتيجة معينة.

¹ وسيلة بوخالفة، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص13.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص135.

ثالثاً: العناصر الرئيسية لتقارير المراجعة الخارجية

يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية:¹

أ/ عنوان التقرير:

حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات).

ب/ الموجه إليهم التقرير:

يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المدينين، أو إلى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية.

ج/ الفقرة الافتتاحية:

تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:

- أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تمت مراجعتها؛

- وجود عبارة تفيد بأن القوائم المالية مسؤولية الإدارة.

د/ فقرة النطاق:

ويشمل ما يلي:

-وصفا لنطاق المراجعة، أي أن المراجعة تمت وفقاً للقوانين واللوائح السارية؛

-أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت، للتأكد من أن القوائم المالية خالية من التحريفات؛

¹ وسيلة بوخالفه، مرجع سابق، ص 14-15.

-وصفا لعملية المراجعة متضمنا: تقييم للبيانات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية،
تقييم التقديرات وعرض القوائم المالية ككل...

هـ/ فقرة الرأي:

تتضمن ما يلي:

-رأيا صريحا عن القوائم المالية ما إذا كانت تعبر بوضوح في كل جوانبها طبقا للمعايير
المحاسبية المتعارف عليها؛

-رأيا عن مدى تمشي القوائم المالية مع القوانين واللوائح.

و/ تاريخ التقرير -عنوان مراقب الحسابات-توقيع مراقب الحسابات.

رابعاً: رأي المراجع الخارجي حول نتائج المؤسسة وتقييم الأداء

يهدف المراجع الخارجي من دراسة اتجاهات النسب المالية عبر السنوات إلى ملاحظة
أي انحرافات قد تطرأ على الحسابات المستخدمة بالنسب، فتمكن المقارنة الأفقية المراجع
الخارجي من فحص الحسابات فحصاً أولياً وسريعاً، فإذا اكتشف تغيرات مفاجئة أدرك أنه
يستلزم المزيد من الفحص للحسابات، ويعني ذلك أن المراجع يحاول اكتشاف الأسباب التي
أدت إلى تلك التغيرات، وهناك عدة نسب ومؤشرات يمكن للمراجع استخدامها منها:

1/النسب المالية:

أ-نسب التمويل والاستقلالية المالية:

تعتبر هذه المجموعة عن نسب الهيكل التمويلي للمؤسسة ومكوناته ومدى اعتمادها على المصادر المختلفة للتمويل سواء داخلية أو خارجية، ومن أهم هذه النسب: نسبة التمويل الدائم، نسبة التمويل الذاتي، نسبة الاستقلالية المالية، نسبة قابلية التسديد.¹

أ-1-نسبة التمويل الدائم:

تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة، وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \text{أموال دائمة} / \text{أصول ثابتة}$$

أ-2-نسبة التمويل الذاتي:

تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة، وتعطى نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الذاتي} = \text{أموال خاصة} / \text{أصول ثابتة}$$

أ-3--نسب الاستقلالية المالية:

تساعد هذه النسبة في معرفة مدى استقلالية المؤسسة ماليا من خلال مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم، وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الاستقلالية المالية} = \text{الأموال الخاصة} / \text{مجموع الخصوم}$$

¹ خميسي شiche، التسيير المالي للمؤسسة، دروس ومسائل محلولة، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 83-84.

أ-4-نسبة قابلية التسديد:

تقيس مدى قابلية المؤسسة على الوفاء بديونها وذلك بمقارنة مجموع الديون بمجموع الخصوم، وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة قابلية التسديد} = \text{مجموع الديون} / \text{مجموع الخصوم}$$

ب-نسبة السيولة:

هي عبارة عن مجموعة النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها قصيرة المدى، فهي تقيس وضعية المؤسسة من حيث توازنها المالي قصير الأجل. وتتمثل هذه النسب في:

ب-1-نسبة السيولة العامة:

وتسمى بسيولة رأس مال العامل وتبين هذه الأخيرة مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون قصيرة الأجل بأموالها المتداولة والتي يمكن تحويلها إلى سيولة نقدية، وتعطى بالعلاقة التالية:¹

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \text{أصول متداولة} / \text{ديون قصيرة الأجل}$$

ب-2-نسبة السيولة المنخفضة:

وتسمى بالسيولة المختصرة، وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول وتعطى بالعلاقة التالية:²

¹ دريد آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص83.

² مليكة زغيب، ميلود بوشنقىر، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص38.

نسبة السيولة المنخفضة = أصول متداولة-المخزون/ ديون قصيرة

ب-3-نسبة السيولة الحالية:

تمكن هذه النسبة من مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون قصيرة الأجل، وتعطى بالعلاقة:

نسبة السيولة الحالية = القيم الجاهزة/ ديون قصيرة الأجل

ج-نسب المردودية:

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطاتها وينبغي أن تكون هذه المردودية دائمة لتحقيق أرباح متتالية.¹

ج-1-نسبة المردودية المالية:

تعبر على مدى مردودية الأموال الخاصة أو مدى مساهمتها في تحقيق النتيجة وتسمى أيضا بمعدل العائد على الأصول الخاضعة وتعطى بالعلاقة:

المردودية المالية = نتيجة الدورة الصافية/ الأموال الخاصة

ج-2-نسبة المردودية الاقتصادية:

تعتبر النسبة الأفضل لقياس ربحية العمليات خاصة عند المقارنة بين مؤسستين، وتعطى بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = نتيجة الدورة الصافية/ مجموع الأصول

¹ زينة قمري، مداخلة حول، واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سكيكدة، 2009، ص7.

ج-3-نسبة المردودية التجارية:

وتسمى أيضا بمعدل دوران الأصول الثابتة، وتقاس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية التجارية} = \text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{الأصول}$$

د-نسب الربحية:

تشير هذه النسب إلى التأثير المتبادل لعناصر السيولة والرفع المالي وإدارة الأصول على الأرباح التي تحققها المؤسسة في النهاية، ويمكن تلخيص أهمها:¹

$$\text{هامش الربح} = \text{صافي الربح بعد الضريبة} / \text{المبيعات}$$

$$\text{معدل العائد على مجموع الأصول} = \text{صافي الربح بعد الضريبة} / \text{مجموع الأصول}$$

2

والجدول الآتي يوضح أنواع النسب المالية المستخدمة:

جدول رقم 01: النسب المالية

العلاقة	النسبة
أموال دائمة/ أصول ثابتة	1/نسب التمويل والاستقلالية المالية:
أموال خاصة/ أصول ثابتة	*نسبة التمويل الدائم
الأموال الخاصة/ مجموع الخصوم	*نسبة التمويل الذاتي
مجموع الديون/ مجموع الخصوم	*نسبة الاستقلالية المالية
	*نسبة قابلية التسديد

¹ ناصر دادى عدون ونواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق، الجزائر، 1991، ص32.

² عبدالغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، دار الجامعة الإبراهيمية، الإسكندرية، 2009، ص28.

أصول متداولة/ ديون قصيرة الأجل أصول متداولة-المخزون/ ديون قصيرة الأجل قيم جاهزة/ ديون قصيرة الأجل نتيجة الدورة الصافية/ الأموال الخاصة نتيجة الدورة الصافية/ مجموع الأصول نتيجة الدورة الصافية/ أصول ثابتة صافي الربح بعد الضريبة/ المبيعات صافي الربح بعد الضريبة/مجموع الأصول	2/نسب السيولة: *نسبة السيولة العامة *نسبة السيولة المنخفضة *نسبة السيولة الحالية 3/نسب المردودية: *المردودية المالية *المردودية اقتصادية *المردودية التجارية 4/نسب الربحية: *هامش الربح *معدل العائد على مجموع الأصول
--	---

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على المعلومات السابقة.

2/مؤشرات التوازن المالي:

هناك ثلاث مؤشرات للتوازن المالي والتي تستخدم من طرف المراجع، وتتمثل أساساً في رأس مال العامل، احتياجات رأس مال العامل والخزينة.

أ-رأس مال العامل FR :

رأس مال العامل يعبر عن قيمة الأموال الدائمة التي تمول جزء من الأصول المتداولة ويدعى رأس مال العامل الدائم أو الصافي¹، ويمكن حسابه بطريقتين:

أ-1-من أعلى الميزانية:

رأس مال العامل = الأموال الدائمة-الأصول الثابتة

¹ ناصر دادى عدون، نواصر محمد فتحي، مرجع سابق، ص23.

الشكل رقم 03: رأس مال العامل من أعلى ميزانية

الأصول الثابتة	الأصول الثابتة
	رأس مال العامل

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتقادا على مراجع سابقة.

أ-2- من أسفل الميزانية:

رأس مال العامل = الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل

الشكل رقم 04: رأس مال العامل من أسفل الميزانية.

الديون قصيرة الأجل	الأصول المتداولة
رأس مال العامل	

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتقادا على مراجع سابقة.

ب- الاحتياجات من رأس مال العامل BFR

يتولد الاحتياج المالي للاستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن

النشاط بواسطة حقوقها لدى المتعاملين ومخزوناتهما، ويمكن حسابه بالعلاقة التالية:¹

$$BFR = (\text{الأصول المتداولة} - \text{القيم الجاهزة}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} - \text{تسبيقات بنكية}).$$

= استخدامات دورة - موارد الدورة.

¹ ناصر دادي عدون، نواصر محمد فتحي، مرجع سابق، ص 50.

ج-الخزينة TR

هي مجموعة الأموال السائلة التي تحت تصرف المؤسسة، لذلك فهي على درجة كبيرة بالنسبة للمؤسسة للتعبير عن توازنها المالي وسيولتها، كما يتبدد معها مشكل وفاء المؤسسة بالتزاماتها نحو دائنيها،¹ ويمكن حسابها كالآتي:

$$TR = \text{رأس مال العامل} - \text{احتياجات رأس مال العامل}.$$

$$TR = \text{القيم الجاهزة} - \text{تسبيقات بنكية}.$$

¹ مبارك لسلوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2012، ص35.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن هدف أي مؤسسة اقتصادية هو العمل من أجل تحقيق أحسن أداء مالي، حيث يعتبر هذا الأخير المحرك الرئيسي من أجل التوسع في نشاطها وتحقيق الاستقلالية المالية والاستمرار في مزاولة النشاط، ويتوقف تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على التحكم الجيد في مختلف وظائفها عن طريق أساليب رقابية محكمة تشمل جميع نشاطات وعمليات المؤسسة، ومن بين هذه الأساليب هي المراجعة الخارجية التي تعمل على فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحوا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد يساعد على اتخاذ قرارات سليمة والوصول إلى الهدف المسطر له.

وعليه ومن أجل تحسين أداء المؤسسات المالية يستوجب توفير آلية مراجعة تعمل في صالح المؤسسة.

الفصل الثاني

دراسة حالة مطاحن

الخصنة بالمسيلة

مقدمة الفصل:

بعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لهذا البحث والتي شملت الفصل الأول الذي تناولنا فيه مفاهيم أساسية حول المراجعة الخارجية والأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وطرق تحليله بواسطة النسب والمؤشرات المالية، حيث سنقوم في هذا الفصل التطبيقي بإسقاط الدراسة النظرية على حالة مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، والذي سنتطرق فيه إلى عرض وتقديم الشركة الأم (رياض سطيف)، وكذا التعرف على الشركة التابعة محل الدراسة (مطاحن الحضنة) وإبراز هيكلها التنظيمي وأهم أهدافها.

حيث يتمثل الهدف الأساسي من قيامنا بالدراسة الميدانية في محاولة التعرف على مدى اعتماد المؤسسة محل الدراسة على المراجعة الخارجية ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

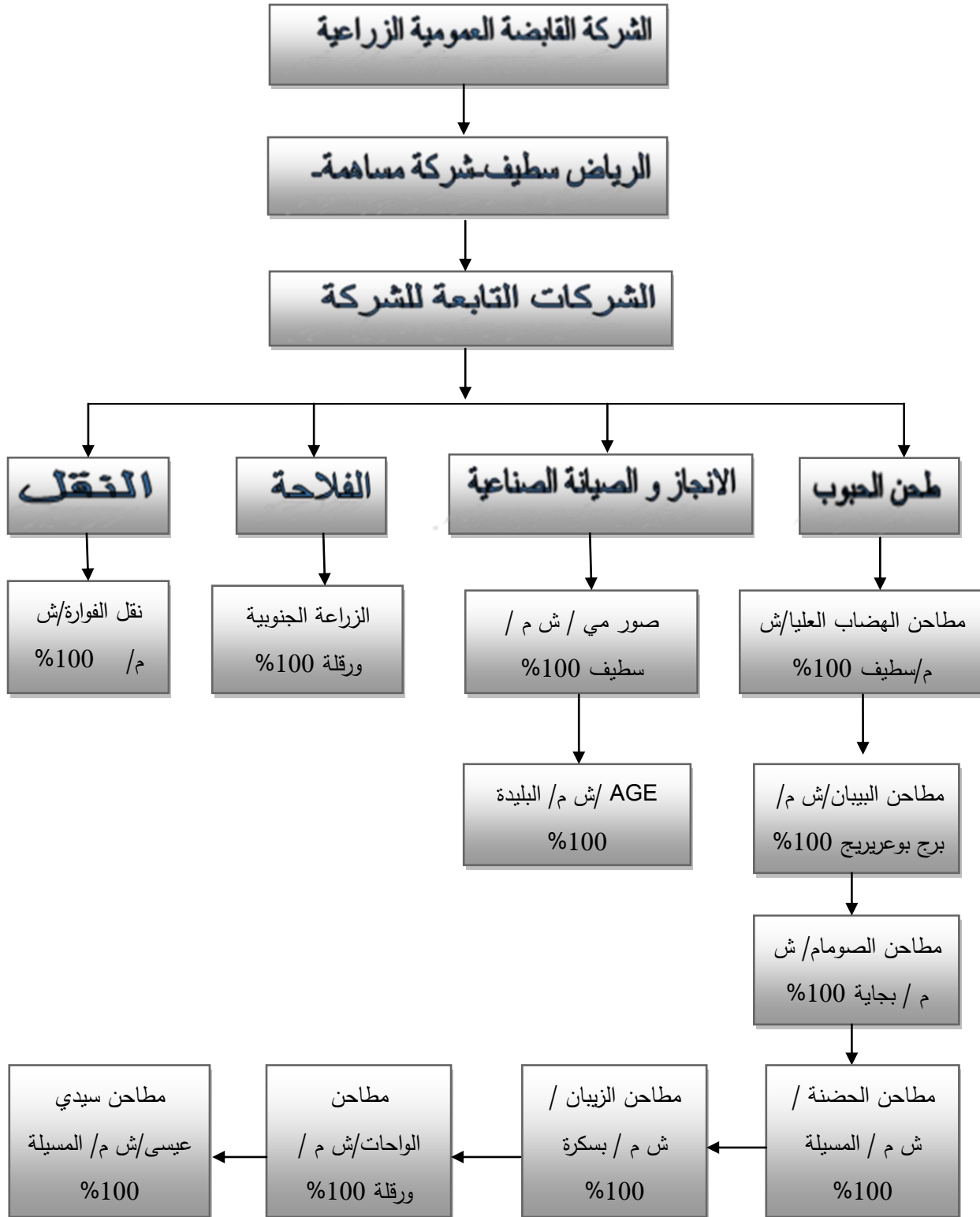
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.

تدعيما لما تم تناوله في الجانب النظري من خلال الفصل الأول، تمت محاولة إعداد دراسة حالة لعرض القوائم المالية في إحدى المؤسسات الجزائرية التابعة للقطاع العام وهي مطاحن الحضنة ، والتي سيتم التعريف بها من خلال هذا الفصل حسب ما تم توفره من معلومات.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الأم-رياض سطيف-

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعة الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف ، فقد أنشئت بمرسوم تنفيذي رقم : 367/82 بتاريخ 27 نوفمبر 1982 ابتداءً من 2 أبريل 1990 تحولت إلى شركة مساهمة في إطار الإصلاحات الاقتصادية رأسمالها في 1997 قدر بـ: 2.525.000.000 دج ، تمتلك المؤسسة عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها: (سطيف، المسيلة ، برج بوعرييج ، بجاية ، بسكرة ، ورقلة).

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي "رياض سطيف"



المصدر: المصلحة التجارية بالمؤسسة، 2018/02/21.

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة -مطاحن الحضنة-

بدأ تشغيل مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة أول مرة في سنة 1981، وفي الثاني من أكتوبر سنة 1997 تحولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى مؤسسة تابعة لرياض سطيف في شكل مساهمة تحمل اسم مطاحن الحضنة (مستخلص محضر اجتماع رقم 6 لمجلس الإدارة بتاريخ 97/09/27) ومبلغ المساهمة مقدر ب: 60.000.000 دج وقد بلغ رأسمالها 479.000.000 دج سنة 2005، وفي سنة 2009 بلغ 1.449.460.000 دج.

وتنقسم المؤسسة إلى قسمين قديم وآخر جديد، أما القسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية بيلر وتم تشغيلها سنة 1981، أما قدرات الإنتاج فقد كانت 100 طن/يوم لكل من المسمدة والمطحنة، أما القسم الجديد فيتكون من مسمدة جديدة تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية غولفيتو بقدرة إنتاجية بلغت 400 طن/يوم.

• قدرة الطحن:

القمح الصلب: 5.500Qx/J (Blé dur)

القمح اللين: 1.500Qx/J (Blé tendre)

• القدرة الإنتاجية:

- السميد 3630 قنطار يومياً (سميد ممتاز بنسبة استخراج 66%) .

- الدقيق 1080 قنطار يومياً (دقيق المخابز بنسبة استخراج تقدر ب 72%) .

جدول رقم 01: قدرة تخزين المواد الأولية

القمح الصلب	62.500Qx	Blé Dur
القمح اللين	62.500Qx	Blé Tendre
المجموع	125.000Qx	Total

المصدر: المصلحة التجارية لمؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة، 2018/02/21.

جدول رقم 02: قدرة نقل المادة الأولية

عدد الشحنات	12 unités	Nombre d'unités
الحمولة الضرورية	193 tonnes	Charge utile

المصدر: المصلحة التجارية لمؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة، 2018/02/21.

أهداف مؤسسة مطاحن الحضنة:

تنشط مؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولذا فإن مؤسسة مطاحن الحضنة تسعى إلى تحقيق أهداف أهمها:

- تعظيم أقصى ربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية؛
- زيادة الإنتاجية قدر المستطاع عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته؛
- إرضاء الزبون وذلك عن طريق محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية؛
- التسيير الأحسن للموارد البشرية داخل المؤسسة وخلق روح العمل في نفوسهم عن طريق التحفيزات والمكافآت؛

-تحقيق الاكتفاء الذاتي للمنطقة وذلك بتمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية؛

-الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله تحديد مهام الإدارات والمصالح الداخلية المختلفة للمؤسسة، كما يمكننا من تحديد الخطوط للسلطة وبيان هرم الوظائف والوحدات الإدارية المختلفة التي تعمل معا لإعطاء فكرة عامة حول هذه المؤسسة.

المديرية العامة: يشرف على تسييرها مدير وحدة له عدة مهام أهمها:

1-التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة؛

2-التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع؛

3-التنسيق بين الوحدة والمؤسسة الأم.

وتستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل في:

1-الأمانة العامة: تابعة للمدير العام وتقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد، وإنجاز

المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

2-مكتب مساعد الأمن والرقابة: مهمته حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية خاصة من

ناحية الحرائق، السرقة، وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.

3-المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني، وهو محامي الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنهم أو داخل الوحدة.

4-المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في مراجعة الحسابات.

5-مساعد مكلف بالنوعية: مكلف بمراقبة نوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير تخص الكمية، التغليف أو الجودة.

وتشرف المديرية العامة على كل من مديرية الاستغلال ومديرية الإدارة والمالية:

أ-مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمة مدير الاستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال، وتنقسم هذه الدائرة إلى خمسة مصالح:

1-مصلحة التموين: وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بعملية الاستغلال وتنقسم إلى فرعين هما:

-فرع التعيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتعيير النوعية؛

-فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

2-مصلحة الصيانة: مهمتها إصلاح التعطيلات الخاصة بالآلات الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة 24/24سا، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

-فرع الإلكترونيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية؛

-فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

3-مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة، أي من بدء دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية، وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج، والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذه، وتنقسم المصلحة إلى مصنعين هما:

- مصنع التحويل رقم(01): يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار خلال 24 ساعة.

- مصنع التحويل رقم(02): يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى سميد وفريئة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاثة فروع: فرع محاسبة المواد، فرع الطحن والإنتاج، فرع الشحن والتوضيب.

4-مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في: فرع استقبال وتخزين الحبوب، فرع تسيير مخزونات الأكياس، فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

5-مصلحة التسويق: بعد خروج المنتج من الدورة الإنتاجية تقوم هذه المصلحة ببيع وتصريف المنتج وتنقسم هذه المصلحة إلى فرعين هما:

- فرع التوزيع: ويقوم ببيع المنتجات حسب الزبائن الموقعين على دفاتر التوريد؛

• فرع المبيعات: وهو فرع مكلف بتسجيل كل عمليات البيع التي قام بها فرع التوزيع.

ب-مديرية الإدارة والمالية:

ومهمتها إدارة المصالح المالية والتنسيق بينها، وتتمثل في:

1-مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم المصالح حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، وتتفرع هذه المصلحة إلى: فرع المالية والصندوق، فرع المحاسبة العامة، فرع المحاسبة والمبيعات.

2-مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال، وتتفرع هذه المصلحة إلى ثلاثة فروع وهي:

• فرع تسيير المستخدمين؛

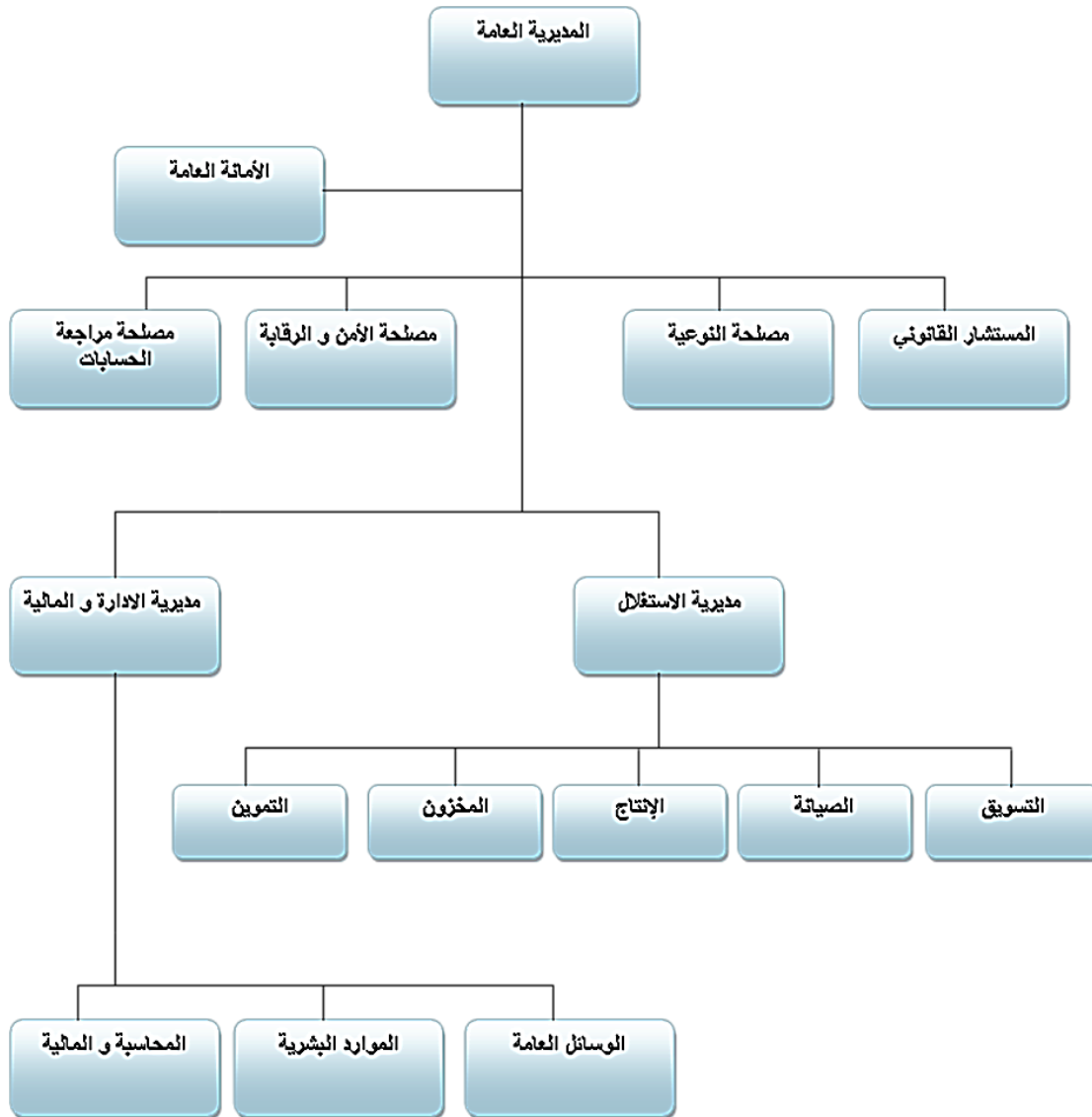
• فرع الأجور؛

• فرع الخدمات الاجتماعية.

3-مصلحة الوسائل العامة: وهي التي تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة.

ويمكن تلخيص الهيكل التنظيمي للمؤسسة في المخطط الآتي:

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة-



المصدر: مديرية الإدارة والمالية، 2018/02/21.

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية كوسيلة لتقييم وتحسين الأداء المالي في مطاحن الحضنة للفترة (2015-2016)

سنقوم من خلال هذا المبحث بتحليل النسب والمؤشرات التي قمنا بإسقاطها على المؤسسة محل الدراسة وعرض أهم النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: عرض ميزانية وجدول حساب النتائج المؤسسة لسنتي 2015-2016

سوف نقوم في النقاط الموالية بعرض الميزانية وجدول حسابات النتائج الخاصة بمؤسسة مطاحن الحضنة خلال الفترة الممتدة من 2015-2016:

الجدول رقم 03: الميزانية المالية المفصلة لأصول المؤسسة

الأصول	المبالغ الإجمالية	المؤنات والاهتلاكات	صافي 2016	صافي 2015
<u>أصول غير جارية</u>				
تثبيات معنوية	115.653,49	115.653,49	-	23.130,70
تثبيات عينية	3.110.491.803,59	1.782.778.086,35	1.327.713.717,24	1.249.237.748,03
أراضي	255.898.153,36	-	255.898.153,36	255.898.153,36
مباني	1.451.600.268,55	554.497.240,71	897.103.027,84	915.641.126,65
تجهيزات تقنية أدوات ولوازم	1.224.819.519,52	1.093.069.082,70	131.750.436,82	-
تثبيات عينية أخرى	178.173.862,16	135.211.762,94	42.962.099,22	77.698.468,02
تثبيات قيد الإنجاز	674.359.524,57	-	674.359.524,57	481.992.211,17

11.899.609,56	12.207.983,13		12.207.983,13	تثبيتات مالية
18.800,00	18.800,00	-	18.800,00	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
11.880.809,56	12.189.183,13	-	12.189.183,13	ضرائب مؤجلة على الأصول
1.743.152.699,46	2.014.281.224,94	1.782.893.739,84	3.797.174.964,78	مجموع الأصول غير الجارية
169.259.857,95	148.014.999,35	2.970.509,58	150.985.508,93	<u>أصول جارية</u> مخزونات ومنتجات قيد الصنع
56.374.478,05	71.065.387,19	329.809.055,46	400.874.442,65	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
21.051.573,30	30.173.316,97	329.809.055,46	359.982.372,43	الزبائن
9.778.716,59	12.602.457,06	-	12.602.457,06	المدينون الآخرون
25.544.188,16	28.289.613,16	-	28.289.613,16	الضرائب وما شابهها
679.006.015,59	752.702.532,36	-	752.702.532,36	الخزينة
904.640.351,59	971.782.918,90	332.779.565,04	1.304.562.483,94	مجموع الأصول الجارية
2.647.793.051,05	2.986.064.143,84	2.115.673.304,88	5.101.737.448,72	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 04: الميزانية المالية المفصلة لخصوم المؤسسة

الخصوم	2016	2015
<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>		
رأس المال الصادر	1.449.460.000,00	1.449.460.000,00
علاوات واحتياطات	203.292.170,74	127.332.048,84
نتيجة صافية	161.321.002,93	112.022.925,11
المجموع	1.814.073.173,67	1.688.814.973,95
<u>الخصوم غير الجارية</u>		
قروض وديون مالية	356.773.383,94	217.633.433,97
ضرائب الخصوم المؤجلة	509.130,85	190.605,63
مؤونات ومنتجات مدرجة في الحسابات سلفا	56.136.812,02	45.181.039,08
مجموع الخصوم غير الجارية	413.419.326,81	263.005.078,68
<u>الخصوم الجارية</u>		
موردون وحسابات ملحقه	17.403.398,25	7.399.113,46
ضرائب	45.831.988,95	33.315.421,24
ديون أخرى	695.336.256,16	655.258.463,72
مجموع الخصوم الجارية	758.571.643,36	695.972.998,42

2.647.793.051,05	2.986.064.143,84	مجموع الخصوم
------------------	------------------	--------------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 05: جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للمؤسسة 2015-2016

2015	2016	تعيين الحسابات
1.756.578.029,90	2.332.024.449,40	رقم الأعمال
1.174.134,50	246.686,69	مبيعات بضاعة
1.750.793.163,41	2.327.278.450,08	مبيعات منتجات تامة
556.542,39	596.917,40	مبيعات منتجات أخرى
4.054.189,60	3.902.395,23	خدمات مقدمة أخرى
-12.705.917,60	5.076.288,65	تغيير مخزونات المنتجات المصنعة وقييد الصنع
617.454,55	1.572.090,91	إعانات الاستغلال
1.744.489.567,09	2.338.672.828,96	إنتاج السنة المالية
-1.410.759.309,15	-1.906.594.822,87	المشتريات المستهلكة
-34.051.875,38	-38.490.780,55	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-1.444.811.184,53	-1.945.085.603,42	استهلاكات السنة المالية
299.678.382,56	393.587.225,54	القيمة المضافة للاستغلال
-138.184.316,03	-148.693.504,06	أعباء المستخدمين
-5.246.167,00	-5.686.059,00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة

156.247.899,53	239.207.662,48	فائض الاستغلال الإجمالي
18.146.369,55	61.151.662,67	المنتجات العملياتية الأخرى
-1.662.862,67	-1.094.874,46	الأعباء العملياتية الأخرى
-31.995.558,99	-39.192.676,62	المخصصات للاهلاكات والمؤونات
-335.181.909,74	-359.921.252,00	مخصصات المؤونات
334.054.083,80	333.761.105,75	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
139.608.021,48	233.911.627,82	النتيجة العملياتية
1.288.947,94	475.348,96	المنتجات المالية
-	-5.439.536,20	الأعباء المالية
1.288.947,94	-4.964.187,24	النتيجة المالية
140.896.969,42	228.947.440,58	النتيجة العادية قبل الضريبة
-31.366.223,00	-45.316.286,00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
2.492.178,69	-10.151,65	الضرائب المؤجلة (تغييرات) حول النتائج العادية
-	-22.300.000,00	مؤونة مساهمة العمال في الأرباح
2.097.978.968,38	2.734.060.946,34	مجموع نواتج الأنشطة العادية
-1.985.956.043,27	-2.572.739.943,41	مجموع أعباء الأنشطة العادية
112.022.925,11	161.321.002,93	النتيجة الصافية للأنشطة
-	-	النتيجة غير العادية

112.022.925,11	161.321.002,93	النتيجة الصافية للسنة المالية
----------------	----------------	-------------------------------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ولتسهيل الدراسة ارتأينا إعداد الميزانية المالية المختصرة بالاعتماد على الميزانية المفصلة والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول رقم 06: الميزانية المالية المختصرة 2015-2016

الوحدة: 1000 دج

الأصول	2016	%	2015	%	Δ
القيم الثابتة	2014281	%67.46	1743153	%65.84	271128
قيم الاستغلال	148015	%4.96	169260	%6.40	(21245)
القيم القابلة للتحقيق	71065	%2.37	56374	%2.12	14691
القيم الجاهزة	752703	%25.21	679006	%25.64	73697
المجموع	2986064	%100	2647793	%100	338271
الخصوم	2016	%	2015	%	Δ
الأموال الخاصة	1814073	%60.75	1688815	%63.78	125258
ديون طويلة الأجل	413419	%13.84	263005	%9.93	150414
ديون قصيرة الأجل	758572	%25.41	695973	%26.29	62599
المجموع	2986064	%100	2647793	%100	338271

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

القيم الثابتة = الأصول الثابتة

قيم الاستغلال = المخزونات

القيم الجاهزة = النقدية

القيم القابلة للتحقق = الزبائن + حسابات دائنة واستخدامات مماثلة + المدينون الآخرون +
ضرائب وما شابهها

* من خلال الميزانية المختصرة لمؤسسة مطاحن الحضنة جانب الأصول خلال الفترة الممتدة من 2015-2016 نلاحظ وبشكل عام أن المؤسسة تعرف استقرار نسبي على مستوى تركيبة القيم الثابتة وقيم الاستغلال والقيم القابلة للتحقق، وكذلك القيم الجاهزة خلال الفترة المدروسة، مع تغيرات طفيفة أغلبها بالزيادة.

* من خلال الميزانية المختصرة لمؤسسة مطاحن الحضنة جانب الخصوم خلال الفترة الممتدة من 2015-2016 نلاحظ أن المؤسسة حافظت على نسبة الأموال الخاصة مع تغيرات قليلة ما بين 63.78% إلى 60.75% على التوالي، أما بالنسبة للديون طويلة الأجل فكانت ضعيفة مقارنة بالديون قصيرة الأجل، وبالتالي فالمؤسسة تعتمد في تمويلها وبشكل شبه كلي على الأموال الخاصة.

المطلب الثاني: التحليل وفق مؤشرات التوازن المالي

كما تطرقنا في الجانب النظري، فإن مؤشرات التوازن المالي تتمثل في رأس المال العامل، احتياجات رأس مال العامل، والخزينة.

جدول رقم 07: رأس مال العامل لمطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016)

الوحدة: 1000 دج

البيان	2016	2015	Δ
الأموال الدائمة (1)	2227492	1951820	275672
الأصول الثابتة (2)	2014281	1743153	271128
رأس مال العامل = (1) - (2)	213211	208667	4544

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

-من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن رأس مال العامل للمؤسسة في الفترة المدروسة كان موجبا خلال السنتين المدروستين وهناك زيادة بمقدار 4544 سنة 2016 مقارنة بسنة 2015، وهذا يعني أن المؤسسة تمكنت من تغطية أصولها الثابتة بأموالها الدائمة، أي يوجد فائض في السيولة على المدى القصير وبالتالي قدرة المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الأجل، إذا وجود توازن مالي مع هامش أمان سنة عن سنة يتزايد بالنسبة للمؤسسة.

جدول رقم 08: احتياجات رأس مال العامل لمطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016)

الوحدة: 1000 دج

البيان	العلاقة	2016	2015	Δ
--------	---------	------	------	----------

احتياجات رأس مال العامل BFR	(الأصول المتداولة-القيم الجاهزة) -(د.ق.أ- ت.بنكية)	-539492	-470339	-69153
-----------------------------	--	---------	---------	--------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الأصول المتداولة = المخزونات والمنتجات قيد الصنع + حسابات دائنة واستخدامات مماثلة + الموجودات وما شابهها.

-يتضح من خلال الجدول أعلاه أن احتياجات رأس مال العامل سالبة خلال سنتي (2015-2016)، هذا يدل على أن المؤسسة ليست بحاجة إلى رأس مال العامل لكن يجب توفيره لمواجهة الأخطار غير المعتبرة، كما أن لديها فائض تمويل به عناصرها الأخرى، وهذه النتيجة جيدة لأن موارد الدورات الاستغلالية أكثر من احتياجاتها.

جدول رقم 09: الخزينة لمطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016)

الوحدة: 1000 دج

البيان	2016	2015	Δ
رأس مال العامل (1)	213211	208667	4544
احتياجات رأس مال العامل (2)	-539492	-470339	-69153
الخزينة = (1) - (2)	752703	679006	73697

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

-من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الخزينة موجبة خلال الفترة الممتدة 2015-2016 وهي في تزايد من سنة لأخرى، وبالتالي يعاب على المؤسسة بأنها لا تستثمر أموالها بل تفضل تجميدها في شكل سيولة متاحة، كما يدل على أن رأس مال العامل قادر على تمويل احتياجات

الدورة وهناك فائض يضم إلى الخزينة، ويمكن للمؤسسة أن توظف المبالغ الزائدة في البنوك (خارج احتياجات الاستغلال) واسترجاعها عند الحاجة.

المطلب الثالث: التحليل باستخدام النسب المالية

مثلاً تطرقنا إلى مؤشرات التوازن المالي لتقييم الأداء المالي للمؤسسة هناك نسب مالية نستطيع بها تحليل الأداء المالي للمؤسسة ومن بينها نسب التمويل والاستقلالية المالية، نسب السيولة، نسب المردودية والربحية.

1/نسب التمويل والاستقلالية المالية (نسب الهيكلية المالية):

من خلال الجدول التالي، نتطرق لأهم نسب الهيكلية المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016) والتي تأتي على النحو التالي:

جدول رقم 10: نسب الهيكلية المالية لمطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016)

الوحدة: 1000 دج

البيان	العلاقة	الحساب	2015	الحساب	2016
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة/أصول ثابتة	1743153/1951820	1.11	2014281/2227492	1.10
نسبة التمويل الذاتي	أموال خاصة/أصول ثابتة	1743153/1688815	0.96	2014281/1814073	0.90
نسبة استقلالية	أموال خاصة/مجموع الخصوم	2647793/1688815	0.63	2986064/1814073	0.60

المالية					
نسبة قابلية التسديد	مجموع ديون / مجموع الخصوم	2647793/958978	0.36	2986064/1171991	0.39

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

أ-نسبة التمويل الدائم: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ نسبة التمويل الدائم أكبر من الواحد خلال سنتي 2015-2016، وهذا يدل على أن الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة تقوم بتمويلها كلها عن طريق الأموال الدائمة، مع وجود هامش أمان يعبر عن فائض تغطيه الأصول الثابتة التي تقوم بتمويلها الأصول المتداولة للمؤسسة.

ب-نسبة التمويل الذاتي: نلاحظ أن النسبة أقل من الواحد خلال الفترة الممتدة من 2015-2016، وهذا يعني أن المؤسسة لم تستطع تمويل أصولها الثابتة بالأموال الخاصة، وإنما لجأت إلى الاستعانة بالديون طويلة الأجل وهذه الوضعية غير جيدة للمؤسسة.

ج-نسبة الاستقلالية المالية: بالنسبة لنسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة خلال الفترة المدروسة، نجد أن نسبتها تفوق 50% وهي ما تدل على أن المؤسسة قادرة على تمويل استثماراتها دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية، وبالتالي لديها استقلالية مالية جيدة.

د-نسبة قابلية التسديد: وهي نسبة تعبر عن الضمان الذي تمنحه المؤسسة لدائنيها مما يزيد من ثقتهم التي يمنحونها لها، فكلما كانت النسبة صغيرة زاد ارتياح الدائنين إتجاه المؤسسة، أما بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فكانت النسبة منخفضة أقل من 50% وبالتالي المؤسسة لها ضمانات لتسديد ديونها، ولها الحظ في الحصول على ديون أخرى عند طلبها.

2/نسب السيولة:

من أجل توضيح الصورة عن الوضعية المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة خلال الفترة (2015-2016)، سنقوم بدراسة نسب السيولة والجدول التالي يوضح ثلاث أنواع من نسب السيولة: نسبة السيولة العامة والمنخفضة، نسبة السيولة الحالية.

جدول رقم 11: نسب السيولة لمؤسسة مطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016)

الوحدة: 1000 دج

البيان	العلاقة	الحساب	2015	الحساب	2016
نسبة السيولة العامة	أصول متداولة/ديون قصيرة الأجل	695973/904640	1.29	758573/971782	1.28
نسبة السيولة المنخفضة	أصول متداولة- مخزون/د.ق. الأجل	695973/169259	1.05	-971782 758571/148014	1.08
نسبة السيولة الحالية	القيم الجاهزة/ ديون قصيرة الأجل	695973/679006	0.97	758572/752702	0.99

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الأصول المتداولة = مخزونات والمنتجات قيد الصنع + حسابات دائنة واستخدامات مماثلة + الموجودات وما شابهها.

أ-نسبة السيولة العامة: نلاحظ من خلال النتائج المدونة في الجدول أعلاه أن نسبة السيولة العامة خلال 2015-2016 على التوالي أكبر من الواحد، وهذا يبين مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون قصيرة الأجل بالأصول المتداولة، والتي يمكن أن تحول إلى نقدية في تاريخ إستحقاقها.

ب-نسبة السيولة المنخفضة: أما فيما يتعلق بنسبة السيولة المنخفضة التي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية، فوجدنا أن النسبة مرتفعة خلال الفترة المدروسة مقارنة مع النسب المعيارية 0.3 كحد أدنى و 0.5 كحد أقصى، وبالتالي المؤسسة في حالة جيدة ولديها إمكانية الدفع دون صعوبات.

ج-نسبة السيولة الحالية: وتبين هذه النسبة المقارنة بين مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون قصيرة الأجل، توصلنا من خلال هذه المدة الممتدة من 2015-2016 أن النسبة مرتفعة جدا مقارنة مع النسب المعيارية المتمثلة في 0.2 كحد أدنى و 0.3 كحد أقصى، وبالتالي القيم الجاهزة غطت كل الديون قصيرة الأجل وبقي فائض منه جامد لم يستخدم.

3/نسب المردودية:

سنعرض في الجدول التالي إلى حساب المردودية المالية، المردودية الاقتصادية والمردودية التجارية.

جدول رقم 12: نسب المردودية لمطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016)

الوحدة: 1000 دج

البيان	العلاقة	الحساب	2015	الحساب	2016
المردودية المالية	النتيجة الصافية/أموال خاصة	1688815/112022	0.06	1814073/161321	0.08
المردودية إقتصادية	النتيجة الصافية/ مجموع الأصول	2647793/112022	0.04	2986064/161321	0.05
المردودية التجارية	النتيجة الصافية/ أصول ثابتة	1743153/112022	0.06	2014281/161321	0.08

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

-**المردودية المالية:** نلاحظ أن المؤسسة حققت المردودية المالية التالية: (6%، 8%) في سنتي (2015-2016)، ويرجع سبب الإرتفاع في المردودية المالية إلى الإرتفاع الكبير في النتيجة الصافية للسنة المالية بنسبة 44% نتيجة الإرتفاع في النتيجة العادية قبل الضريبة بنسبة 62%، كما يسجل إنخفاض في الأموال الخاصة بنسبة 3.03%.

-**المردودية الاقتصادية:** تبين لنا مدى الكفاءة في إستخدام الموارد لجلب الأرباح كما يمكن بها تقدير كفاءة المشروع الاقتصادي والتي على أساسها يمكن للمستثمر إتخاذ القرارات المناسبة، وبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنها ملائمة وجيدة، مع وجود زيادة في المردودية الاقتصادية سنة 2016 بنسبة 1% مقارنة مع سنة 2015، وهذا يدل على أن المؤسسة لها القدرة على تحقيق أرباح، ويرجع ارتفاع معدل المردودية الاقتصادية إلى إنخفاض في أعباء المستخدمين وكذا الضرائب والرسوم مقارنة بسنة 2015.

-**المردودية التجارية:** المردودية التجارية موجبة طيلة سنتي 2015-2016 وتقريبا نفس المردودية، وبالتالي حققت هامش ربح من أجل 1 دج مبيعات، وهذا راجع إلى الإرتفاع في نتيجة الدورة، كما يمكن أن نرجح ذلك إلى الإنخفاض في التكاليف خاصة بأعباء المستخدمين والضرائب والرسوم.

4/ نسب الربحية:

من أجل توضيح الوضعية المالية للمؤسسة خلال الفترة المدروسة وتحديد قابلية المؤسسة على تحقيق الأرباح من أنشطتها التشغيلية، قمنا بالدراسة الآتية، والجدول التالي يوضح نسب الربحية:

جدول رقم 13: نسب الربحية لمطاحن الحضنة في الفترة (2015-2016)

الوحدة: 1000 دج

البيان	العلاقة	الحساب	2015	الحساب	2016
هامش الربح	صافي الربح بعد الضريبة/ المبيعات	1756578/112022	0.06	2332024/161321	0.06
معدل العائد على مجموع الأصول	صافي الربح بعد الضريبة/مجموع أصول	2647793/112022	0.04	2986064/161321	0.05

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

-من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة هامش الربح لسنتي 2015-2016 موجبة طيلة فترة الدراسة، كما نلاحظ ثبات في النسبة وقدرت ب 6% بالرغم من ارتفاع المبيعات وهذا الأخير راجع إلى الإرتفاع في صافي الربح بعد الضريبة ونفسر هذا بإنخفاض سعر البيع أو إرتفاع التكاليف.

-ما بين 2015-2016: نلاحظ ارتفاع في العائد الإجمالي إلى إجمالي الأصول بنسبة 1% وهذا راجع إلى ارتفاع صافي الربح بعد الضريبة بنسبة 44%، وكذا الإرتفاع في إجمالي الأصول بنسبة 12%، ولكن نسبة الإرتفاع في صافي الربح بعد الضريبة أكبر من نسبة ارتفاع إجمالي الأصول، وهذا يدل على ربحية المؤسسة.

المطلب الرابع: محافظ الحسابات وكيفية تحسينه للأداء المالي في مطاحن الحضنة

لكي تحقق المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفاعلية، تفرض على محافظ الحسابات أربع خطوات رئيسية تتابعية تكمل كل منها الأخرى، يجب عليه اتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة وهو ما أكدته معايير المراجعة العامة، هذه الخطوات الرئيسية الأربع تتمثل في الآتي:¹

الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الثالثة: تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية في مطاحن الحضنة.

الرابعة: إعداد التقرير.

الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

خلال هذه الخطوة يقوم محافظ الحسابات بجمع كل الحقائق التقنية، التجارية، القانونية، الضريبية والاجتماعية المتعلقة بمطاحن الحضنة، وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المطاحن حيث تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية وهي:

1-أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة:

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بالآتي:

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية على التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،

- الاطلاع على التقارير ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة؛
- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين؛
- الاطلاع على التقارير ودراسة بعض التقارير المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط؛
- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات؛
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛
- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛
- الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة؛
- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف تعمل في ظلها المؤسسة، ومنها (الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة)؛
- محاولة الاتصال المباشرة ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع.

2-انطلاق الأعمال:

بعد أن ينتهي محافظ الحسابات من إنجاز الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن "خطة عمل المراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع

مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه".¹

الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

خلال هذه الخطوة يقوم محافظ الحسابات بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في المطاحن قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية، وينبغي هنا ضرورة تقييم هذا النظام الرقابي الموجود والتأكد من أنه يمكن الاعتماد عليه خاصة في جانب المخرجات المحاسبية المالية وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات، ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المطاحن من خلال خمسة (5) خطوات، والتي نستعرضها فيما يلي:

- جمع الإجراءات (التوثيق): استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح، ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة؛
- اختيارات التطابق (الفهم): تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته؛
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية: تحديد نقاط القوة ونقاط ضعف النظام؛
- اختيارات استمرارية: اختيارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع؛
- اختيارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع: نقاط قوة النظام، ضعف وقصور النظام، النتائج.

الخطوة الثالثة: تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية في مطاحن الحضنة

في هذه الخطوة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في الخطوة الأولى، يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة والتي تحتاج إلى تدقيق أكبر، مع مراعاة

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، ط1، مصر، 2007، ص206.

الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختيار السريانية والتطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق اختيار التطابق) فعلى سبيل المثال قد يلجأ المدقق إلى:

- اختيارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية؛
- اختيارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية؛
- اختيارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية.

فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية باستخراج نقاط قوته وضعفه، يعاد النظر في برنامج التدخل، بحذف أجزاء في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف.

الخطوة الرابعة: إعداد التقرير

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق الخارجي في المطاحن في إعداد التقرير النهائي من طرف محافظ الحسابات، إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق الخارجي حول الوضعية المالية للمؤسسة، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق الخارجي بحصر مواطن القوة والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة.

وهكذا وبعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير التدقيق الخارجي، وبعد أن يتحصل محافظ الحسابات على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

خلاصة الفصل:

محاولة منا لمعرفة الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الحضنة قمنا بعرض القوائم المالية الصادرة عنها خلال الفترة الممتدة ما بين 2015-2016 وتحليلها لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة، وقد تبين لنا من خلال دراسة النسب المالية أن المؤسسة حققت سيولة مرتفعة، كما أن المؤسسة لا تعتمد على التمويل الخارجي بواسطة الديون المتوسطة والطويلة الأجل بشكل كبير بل تعتمد على أموالها الخاصة، إضافة إلى ذلك فإن المؤسسة قد حققت مردودية معتبرة بدون مخاطرة.

تبين لنا من خلال دراسة التوازنات المالية بأن المؤسسة حققت رأس مال عامل مرتفع نتيجة اعتمادها على الأموال الخاصة في تمويل استثماراتها، كذلك لا توجد احتياجات خلال الفترة معنى ذلك أن المؤسسة لا تعاني من عجز في تمويل دورة الاستغلال محققة بذلك سيولة جاهزة متمثلة في الخزينة الصافية.

إن مؤسسة مطاحن الحضنة وكغيرها من المؤسسات الاقتصادية تتبع منهجية مراجعة خارجية لا تختلف كثيرا عن باقي المؤسسات التي تتم فيها عملية المراجعة كما تقوم بتعيين محافظ حسابات، وهذا بهدف المصادقة على حسابات المؤسسة من أجل إعطاء الصورة الصادقة بوضعيتها المالية، كذلك لمحافظ الحسابات دور كبير في تقييم الأداء المالي للمطاحن من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة وتصحيح الانحرافات إن وجدت وإقتراح حلول لها، كذلك تقديم توصيات وإقتراحات من أجل التحسين المستمر للأداء المالي لمطاحن الحضنة.

الخاتمة

العامّة

الخاتمة العامة:

حاولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع والمتمثل في "دور المراجعة الخارجية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة" بمعالجة الإشكالية المتمثلة في "ما هو دور المراجعة الخارجية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة"، وذلك بالجمع بين الدراسة النظرية بالتعرف على الإطار العام لأساسيات المراجعة الخارجية والأداء المالي من جهة، ومن جهة أخرى الدراسة التطبيقية عن طريق تحليل النسب والمؤشرات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، ومحاولة تقديم نتائج التي يمكن العمل بها والاستفادة منها.

نتائج الدراسة:

- **الفرضية الأولى:** تقييم الأداء المالي هو تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.

* يمكننا القول أن عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة يسمح بمعرفة مستوى عملياتها من أجل التمكن من معرفة المستقبل والتأكد من تحقيق الأهداف، حيث توصلنا إلى النتائج التالية فيما يخص تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الحضنة:

- النسب المالية من الأساليب التحليلية التي تساعد على قياس الأداء المالي داخل المؤسسة، حيث تعتمد مؤسسة مطاحن الحضنة على التمويل الدائم، كما أن لديها سيولة مرتفعة تساعد على تغطية ديونها قصيرة الأجل ومواجهة الصعوبات.
- المؤشرات المالية لها دور مهم في تبيان مدى تحقيق الأداء المالي للمؤسسة، حيث حققت مؤسسة مطاحن الحضنة رأس مال عامل موجب، كما أن احتياجات المؤسسة سالبة وبالتالي لديها فائض تمول به عناصرها والخزينة الصافية موجبة.
- المردودية بمختلف أنواعها توضح مختلف سياسات المؤسسة كما أن لها دور في قياس الأداء المالي، حيث حققت المؤسسة مردودية مرتفعة.

- **الفرضية الثانية:** تعتبر المراجعة الخارجية أداة رقابية فعالة للكشف عن الأخطاء والتلاعبات وتساهم في ضبط الانحرافات.

* من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده المراجع الخارجي ببيان الانحرافات المالية والإدارية أو في إعداد القوائم المالية وبالتالي على محافظ الحسابات إعداد برنامج للمراجعة الخارجية ومراقبة هذه العمليات.

- **الفرضية الثالثة:** تحسين الأداء المالي يعتمد على تطبيق الاقتراحات وتوصيات وقرارات المراجعة الخارجية.

* من خلال إتباع توصيات ونصائح وقرارات المراجع المدونة في التقرير التي تؤثر بشكل إيجابي في تحسين نوعية المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية، وبالتالي التقليل من فرص الغش والتزوير والأخطاء المرتكبة مما يساهم في تحسين الأداء المالي.

• خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

آفاق الدراسة:

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال المراجعة الخارجية أو الأداء المالي للمؤسسة، لذا نقترح المواضيع الآتية:

- أهمية التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي.
- دور الأداء المالي في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية.

وبهذا نرجو أن نكون قد ساهمنا من خلال هذه الدراسة ولو بقدر ضئيل في تكملة جهود من سبقنا في هذا المجال ونسأل الله أن نكون قد وفقنا إلى ما كنا نسعى إليه والله الموفق والهادي لحسن السبيل.

قائمة

المراجع

قائمة الكتب:

1. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
2. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
3. حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق، الأردن، 2001.
4. خميسي شيحة، التسيير المالي للمؤسسة، دروس ومسائل محلولة، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010.
5. دريد آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
6. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة، مصر، 1987.
7. زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات التدقيق، دار الرابة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
8. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
9. عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2009.
10. عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
11. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2009.
12. مبارك لسلوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2012.

قائمة المراجع

13. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، بدون ذكر السنة.
14. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، ط1، مصر، 2007.
15. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية على التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
16. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003-2002.
17. محمد محمود خطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحمد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
18. مليكة زغيب، ميلود بوشنكير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات
19. ناصر دادي عدون ونواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
20. وليام توماس، مرسون هتكي، المراجعة بين النظرية التطبيق، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ، القاهرة، بدون ذكر السنة.

قائمة المذكرات:

1. حفصي رشيد، تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010-2011.
2. عتبة بن عتبة عبد الله، تيطاوني كريم، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلاني بونعامة، خميس مليانة، 2017.
3. لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم، أثر الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.
4. مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.
5. وسيلة بوخالف، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.

المجلات:

1. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد الرابع، 2006.
2. مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

مداخلات:

1. زينة قمري، مداخلة حول، واقع إستخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في إتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2009.
2. طرشي محمد، مداخلة حول، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول، مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية، 2017/04/25.
3. محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، مداخلة حول، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، ملتقى حول، واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013.

القوانين والتشريعات:

1. الجريدة الرسمية، قانون 08/91، عدد 20، الجزائر، مؤرخة في 1991/05/01.
2. الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19.

جملہ

الملخص:

تعتبر المراجعة الخارجية بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المحاسبية، المالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من المراجعة الخارجية تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤولياتها المختلفة.

في ظل التطورات الراهنة المليئة بالفرص والتحديات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها واختلاف أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الخارجية تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة الخارجية أداة تستعملها المؤسسة في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة والضعف من أجل معالجتها.

تعتبر عملية تحسين الأداء المالي في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع منهم في المؤسسة بما يخدم أهدافها المسطرة، إلا أن الإقبال على إتخاذ القرارات مهما كان صنفها يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر جعل من المراجعة الخارجية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات، فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، الأداء المالي، المؤسسة الاقتصادية.

Résumé:

L'audit extérieur est considéré comme un outil parmi d'autres, qui aide à la réalisation des objectifs de l'entreprise, en évaluant ses activités comptables financières et d'exploitation, l'audit extérieur a un rôle très important dans le cadre de la gestion de l'entreprise et différentes responsabilités.

La situation actuelle impose des menaces et offre des opportunités à l'entreprise quelque soit sa forme et son volume, pour cela l'entreprise a besoin de la fonction d'audit extérieure basé sur des critères qui aide la gestion de l'entreprise d'appliquer ces procédures et politiques pour la réalisation objectifs avec efficacité, l'audit extérieur est un outil à utiliser par l'entreprise pour déterminer les défaillances pour une véritable correction et aussi les points forts afin de procéder à leurs utilisations.

L'amélioration de la performance financière au différent niveau d'administration est une opération essentielle pour concrétiser les objectifs planifiés et la bonne prise de décision basée sur les informations réels extrait de l'audit extérieure afin d'obtenir un meilleur rendement.

Mots Clés: Audit extérieur, Performances financière, Entreprise économique.