

جامعة عبد الحميد ابن باديس  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

اثر التدقيق الداخلي على مردودية المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك

مقدمة من طرف الطالبتان : مبارك يسرى / لزررق فريال

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مقيدش فاطمة	أستاذة مساعدة أ	جامعة مستغانم
مقررا	دواح بلقاسم	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم
مناقشا	بودية سعاد	أستاذة مساعدة ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021/2020



## الاهـداء

إلى من حملتانا وهنا على وهن و سهرتا بسهرنا و فرحتا لفرحنا و احتضنتنا الأحزان لسعادتنا إلى من علمتانا  
أبجدية الحياة و لم تبخلا علينا بنعمة في سبيل العلم و علمتانا أن الإيمان نجاح و الصبر مفتاح العطاء و الحب  
طول المسار يا الغاليتان " شكاردة كريمة" و " بن سي قدور حورية نجيمة "

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء إلى من واجه الصعاب و تعب من اجلي و وفر لي الراحة و ناضل من اجلي و تعب  
لارتياحي و علمني تجارب الحياة أبي العزيز " مبارك محمد" و إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه " لزرق  
تكوك "

إلى كل من أتقاسم معهم الأجواء الأسرية إخوتي " وليد فخر الدين ، إيناس ، طيب مراد ، إياد خير الدين " و  
أخي حبيبي " محمد يونس رحمة الله عليه "

إلى جداتنا أطل الله في عمرهما " الحاجة بوغازي خيرة " و " الحاجة بوهني الحاجة "

وإلى كل الخالات و العمات و الأخوال و الأعمام

## الشكر

قبل كل شيء نحمد الله عز و جل الذي أنعمنا بنعمة العلم و وفقنا لبلوغ هذه الدرجة و نقول

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك

اللهم لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد اذا رضيت

نتقدم بجزيل الشكر لكل من ساعدنا على انجاز هذا العمل و لو بكلمة تشجيع

و نختص بالشكر الأستاذ المشرف الدكتور " دواح بلقاسم " على توجيهاته و ارشاداته

و جزيل الشكر الى اختنا مؤطرتنا و مساندتنا طوال فترة التريص " بن سي قدور كريمة "

و لكافة الموظفين على قبولهم مساعدتنا في جوانب الموضوع المتعلقة بالجانب التطبيقي

يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها

## الفهرس

1.....	مقدمة عامة.....
3.....	مقدمة الفصل الأول.....
4.....	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي.....
4.....	المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق الداخلي.....
6.....	المطلب الثاني : مفهوم للتدقيق الداخلي.....
6.....	الفرع الأول / تعريف التدقيق الداخلي :.....
7.....	الفرع الثاني / خصائص التدقيق الداخلي :.....
10.....	المطلب الثالث : أهمية و أهداف التدقيق الداخلي.....
10.....	الفرع الأول / أهمية التدقيق الداخلي :.....
11.....	الفرع الثاني / أهداف التدقيق الداخلي :.....
12.....	المبحث الثاني : الممارسة المهنية لوظيفة للتدقيق الداخلي.....
12.....	المطلب الأول : محددات المدقق الداخلي.....
12.....	الفرع الأول / تعريف المدقق الداخلي الداخلي :.....
13.....	الفرع الثاني / مسؤوليات و سلطات المدقق الداخلي :.....
14.....	الفرع الثالث / الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي :.....
15.....	الفرع الرابع / المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:.....
17.....	المطلب الثاني : المعايير الدولية للتدقيق الداخلي :.....
17.....	الفرع الأول :مفهوم معايير التدقيق الداخلي.....
18.....	الفرع الثاني : أنواع معايير التدقيق الداخلي.....
19.....	الفرع الثالث : أهمية و أهداف معايير التدقيق الداخلي.....
20.....	المطلب الثالث : آلية وظيفة التدقيق الداخلي.....
20.....	الفرع الأول : وظيفة التدقيق الداخلي.....

21.....	الفرع الثاني : مراحل التدقيق الداخلي
25.....	خلاصة الفصل الأول
26.....	مقدمة الفصل الثاني
27.....	المبحث الأول : أساسيات حول المردودية
27.....	المطلب الأول : المردودية و أنواعها
27.....	الفرع الأول : تعريف المردودية
27.....	الفرع الثاني : مكونات المردودية
29.....	الفرع الثالث : أنواع المردودية
30.....	المطلب الثاني : أهمية المردودية
33.....	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في المردودية
35.....	المبحث الثاني : أثر التدقيق الداخلي على المردودية
35.....	المطلب الأول : عموميات حول الأداء المالي
35.....	الفرع الأول : مفهوم الأداء المالي :
35.....	الفرع الثاني : أهمية الأداء المالي
35.....	الفرع الثالث : أهداف الأداء المالي
36.....	المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء المالي
37.....	المطلب الثالث : آلية عمل التدقيق الداخلي في تحسين مرودية المؤسسة
37.....	الفرع الأول : اكتشاف الغش و الأخطاء
37.....	الفرع الثاني : تطوير النظم
39.....	خلاصة الفصل الثاني
40.....	مقدمة الفصل الثالث
41.....	المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة
41.....	المطلب الأول : لمحة حول مؤسسة سوناتراك الأم

43.....	المطلب الثاني : تقديم قسم الغاز الطبيعي المميع / الغاز البترولي المميع (GNL/PNL) :
45.....	المطلب الثالث : تقديم دائرة المالية.....
47.....	المبحث الثاني : آلية عمل التدقيق الداخلي وعلاقته بالمردودية.....
48.....	المطلب الأول : دليل إجراءات وضع برنامج خطة التدقيق .....
49.....	المطلب الثاني : دليل إجراءات تنفيذ عملية التدقيق .....
49.....	الفرع الأول : التحضير للمهمة.....
52.....	الفرع الثاني : تنفيذ المهمة.....
53.....	الفرع الثالث : اختتام المهمة.....
54.....	المطلب الثالث : التدقيق والمردودية.....
55.....	خلاصة الفصل الثالث.....
56.....	خاتمة عامة.....
59.....	قائمة المصادر والمراجع.....

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
8	أنواع التدقيق الداخلي	1-1
12	أهداف التدقيق الداخلي	1-2
13	مهام المدقق الداخلي	1-3
22	عناصر ورقة التغطية	1-4
23	ورقة اظهارة تحليل المشكل	1-5
34	العوامل المؤثرة على المردودية	2-6
41	الهيكل التنظيمي لمجموعة سوناتراك	3-7
44	الهيكل التنظيمي GNL/PNL	3-8
45	الهيكل التنظيمي لدائرة الشؤون الادارية	3-9
45	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية	3-10
46	الهيكل التنظيمي لمصلحة الخزينة	3-11
47	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة العامة	3-12
47	الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التسيير	3-13

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
5	أهم المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق	1-1
18	معايير الخواص و الأداء	1-2

## ملخص الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى توضيح الدور الفعال و مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين مردودية المؤسسة و ذلك من خلال التطرق إلى أهم جوانب التدقيق الداخلي و المردودية و طبيعة العلاقة بينهما ، بالاستعانة بدراسة تطبيقية لمؤسسة سوناتراك ، و توصلنا الى مجموعة من النتائج أهمها :

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أهم الوظائف داخل المؤسسة يهدف الى حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة و التلاعبات ، و الحرص على تفادي الأخطاء المحتملة و كشف جميع الثغرات التي تؤدي الى الوقوع فيها ، و إظهار نقاط الضعف من أجل معالجتها ، و نقاط القوة من أجل تعزيزها ، و بيان دوره الفعال في تحسين مردودية المؤسسة .

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي ، المردودية .

## Abstract :

This study has been done to clarify the effective role of internal audit in improving the profitability of the organization ; by addressing the most important aspects of internal auditing and profitability ; and the nature of the relationship between them using an applied of sonatrach and we reached a set of results the most important of which are :

Internal audit is considered one of the most important function in the organization ; it aims to protect the organization's property from theft ; and avoid potential errors and to reveal all the loopholes that lead to falling into them and to identify weaknesses in order to address them ; and to indicate the effective role in improving enterprise profitability .

**Keywords :** internal audit ; profitability .

## مقدمة عامة

أ - تمهيد :

لقد عرف العالم لاقتصادي تطورا كبيرا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية ، و نظرا لتعدد وظائفها و كبر حجمها أدلى هذا الاهتمام بشكل كبير بوظيفة التدقيق الداخلي ، حيث كانت تقتصر سابقا على اكتشاف الغش و الأخطاء و محاولة الحد منها ، لكن التطور الذي شهده مجال التدقيق الداخلي أصبحت من مهامها فحص و تقييم جميع الأنشطة و العمليات .

كما أن الحاجة الى تبني وظيفة التدقيق الداخلي تكمن في اكتشاف مواطن ضعف المؤسسة و العمل على تحسينها مستقبلا ، و الاعتماد أساسا على مواطن القوة و استغلالها أحسن استغلال من أجل ضمان السير الحسن لأنشطة المؤسسة و تحقيق أهدافها المسطرة .

و منه نقول أن التدقيق الداخلي هو أداة فعالة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وإعطاء رأي فني محايد ، فيما يخص مشروعية و صدق المعلومات المحاسبية المسجلة ، و التأكد من أن السياسات و الخطط و الإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة سليمة و المساهمة المباشرة في تحسين مردودية المؤسسة فهو يعدّ العين الساهرة في المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن إجمال الإشكالية الرئيسية للبحث كما يلي:

الإشكالية :

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين مردودية المؤسسة ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هو واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة ؟

2- ما هي علاقة التدقيق الداخلي بمردودية المؤسسة ؟

فرضيات الدراسة :

1-إتباع المدقق لمنهجية تمكنه من تحسين مردودية المؤسسة

2-تكمن علاقة التدقيق الداخلي بمردودية المؤسسة في كون ان عملية التدقيق الداخلي تخدم و تساهم تحسين مردودية المؤسسة

## أهمية الدراسة :

التعرف على الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين مردودية المؤسسة  
التعرف على الوسائل و الإجراءات التي يتبعها المدقق الداخلي أثناء أدائه لمهمته

## أهداف الدراسة : نهدف من وراء هذه الدراسة

معرفة العلاقة بين التدقيق الداخلي و المردودية  
اكتساب معارف جديدة و التعمق في موضوع التدقيق الداخلي و المردودية كونهما ضمن تخصصنا

## صعوبات الدراسة :

صعوبة حساب المردودية على مستوى المؤسسة محل الدراسة  
صعوبة تبيان اثر التدقيق الداخلي على مردودية المؤسسة محل الدراسة

## منهج و تقسيمات البحث

تم الاعتماد على المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري الذي يلائم عرض هذا الموضوع ، و ذلك من خلال وصف و سرد الوقائع و الإجابة على الإشكالية المطروحة.  
تم الاعتماد على المنهج التحليلي بالنسبة للجانب التطبيقي .

تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول ، الفصل الأول خصص لدراسة موضوع التدقيق الداخلي و الفصل الثاني خصص لدراسة موضوع مردودية المؤسسة ، أما الفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة سوناطراك .

## مقدمة الفصل الأول

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا الحالي ، حيث يبدأ عمل المدقق حين ينتهي عمل المحاسب و يأتي دوره في الحكم على مدى سلامة العمليات المسجلة من طرف المحاسب و خلوها من الأخطاء الجوهرية أو التلاعبات في البيانات المحاسبية و كذا في السجلات الختامية في نهاية الدورة المالية و التحقق من سلامة القوائم المالية المعدة.

و انطلاقا مما سبق سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق الداخلي بحيث

قمنا بتقسيمه إلى مبحثين على التوالي :

- الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي .

- الممارسة المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي .

## المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

تأثرت مهنة التدقيق الداخلي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور و شهدت تطورات هائلة ، و حظيت باهتمام مختلف الهيئات الحكومية ، المهنية و الأكاديمية نظرا لأهميتها بالنسبة للمؤسسة و مختلف الجهات المستفيدة منها ، و ليه سنتطرق من خلال هذا المبحث الى التطور التاريخي و الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي مع ابراز أهميته و أهدافه المختلفة.

## المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان الى التحقق من صحة البيانات المستعملة في اتخاذ قراراته و التأكد من مدى مطابقة تلك البيانات مع الواقع ، وقد برزت معالم التدقيق منذ نشأة الحضارة الإنسانية و تطورها ، و قد ظهرت الحاجة إليه أولا لدى حكومات قدماء المصريين و اليونان ، حيث كانوا يستخدمون المدققون من اجل التأكد من صحة الحسابات العامة ، حيث كان المدقق حينها يستعمل السمع للتأكد من القيود المنبئة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها ، و عليه نجد كلمة تدقيق "audit" مشتقة من الكلمة اليونانية "audire" و معناها يستمع.<sup>1</sup>

مر التطور التاريخي للتدقيق الداخلي عبر المراحل الآتي ذكرها :

### • الفترة من العصر القديم الى 1500 م :

خلال هذه الفترة كانت المحاسبة مقتصرة على المشروعات العائلية و الوحدات الحكومية ، و كان الهدف من خلالها الوصول الى الدقة و تجاوز التلاعبات و الغش ، و كان المدقق خلال هذه الفترة يعتمد أساسا على السمع للحسابات التي تتلى عليه و الوقوف على مدى صحتها.<sup>2</sup>

### • الفترة من 1500 م الى 1850 م :

شهدت هذه الفترة بما يسمى بانفصال الملكية ، و هو ما زاد الحاجة الى مهنة التدقيق و المدققين و رغم ذلك بقيت مهمة التدقيق و ممارستها بصفة تفصيلية.

### • الفترة من 1850 م الى 1905 م :

خلال هذه الفترة بدء ظهور شركات المساهمة الكبرى ، تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، و بالتالي الانفصال التام بين الملاك و الإدارة ، مما زاد المساهمين الإلحاح على توفر مدققين من أجل الحفاظ على أموالهم المستثمرة ، و قد تم تعزيز كل هذا بصور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 م الذي قام بفرض على شركات المساهمة ، تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل .

<sup>1</sup>هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و التطبيقية ، دار وائل للنشر ، ط3، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 17

<sup>2</sup>حازم هاشم اللوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق (المراجعة نظريا) ، الطبعة الاولى ، الجامعة المفتوحة طرابلس ، 2003 ، ص 21.

● الفترة من 1905 م الى يومنا هذا :

من أهم ما تميزت به هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى ، و فرض نظام الرقابة الداخلية و الاعتماد عليه بدرجة كبيرة في التدقيق الداخلي ، و قد تغير الغرض الرئيسي من التدقيق الداخلي حيث كان أساسا اكتشاف الغش و الخطأ و أصبح تقرير المدقق المستقل الذي يبدي فيه رايه الفني المحايد حول ما اذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي<sup>1</sup>

حيث تم في عام 1947 م إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن -IIA- و في عام 1957 م تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي و في عام 1964 م تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه : "مراجعة للأعمال و السجلات تتم داخل المؤسسة".

و في عام 1974 م تم تشكيل لجان لدراسة و اقتراح اطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي و في عام 1977 م انتهت اللجان و قامت بتقديم تقرير لنتائج دراستها و تم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع و الثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 م ، و في عام 1960 م تم اصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق ، و في عام 2001 م تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي و تم تعريفه على أنه نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عمليا ا وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه و التحكم<sup>2</sup>.

الجدول رقم 01 : أهم المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق الداخلي	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف بها
1933-1905	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.	التفصيل و تدقيق اختباري	اعتراف سطحي

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 ، ص ص 7-8

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات ، " التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق " ، مؤسسة الوراقة للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص 30

		اكتشاف التلاعب والأخطاء	
بداية في الاهتمام	تدقيق اختباري	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. اكتشاف التلاعب والأخطاء	1940-1933
اهتمام وتركيز	تدقيق اختباري	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.	1960-1940

Source: Brown.R.Gene, "Changing Audit Objectives and Techniques".p-2

### المطلب الثاني : مفهوم للتدقيق الداخلي

#### الفرع الأول / تعريف التدقيق الداخلي :

ان التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد و إنما قد عرف منذ فترة زمنية طويلة و مر بمراحل تطوير عديدة ، فبعد أن كان رقابة مالية هدفها اكتشاف الأخطاء و الغش ، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي لتحسين الأداء و رفع المردودية ، و لقد تعددت المفاهيم الخاصة بالتدقيق الداخلي نظرا للتطورات التي مسّت به و سنتطرق فيما يأتي الى أبرز المفاهيم :

- التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناه "يستمع" ألى الحسابات التي كانت تتلى على المدقق.

- عرفته لجنة مفاهيم التدقيق المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه " عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، و ايصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق ".

1

- عرفه مجمع المدققين الداخليين الأمريكيين " التدقيق الداخلي هو وظيفة خبرة مستقلة في المؤسسة تساعد المديرية على الرقابة العامة للأنشطة ".<sup>2</sup>

<sup>1</sup>أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 5-7

<sup>2</sup>إبراهيم محمد ، صديقي مسعود ، انعكاس التكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة ورقلة ، 2005 ، ص 22.

- عرفه معهد المدققين الداخليين في أمريكا في آخر تعديل لمعايير سنة 2004 بأنه : " نشاط مستقل و موضوعي ذو طبيعة استشارية مصممة لزيادة قيمة المنظمة و تحسين عملياتها ، و يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي و منظم لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم".<sup>1</sup>

- وحسب نشرة عام 1999 لمعهد المدققين (IIA) و آخر تعريف للتدقيق الداخلي على أنه "نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياً ، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه و التحكم.

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع المفاهيم التالية :

. نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها.

. أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.

.وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها.<sup>2</sup>

- و عليه نقول بأن التدقيق الداخلي هو عملية فحص انتقادي مخطط و تقييم يقوم به شخص مستقل داخل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لكافة نشاطاتها و اكتشاف الأخطاء أو التلاعبات و الانحرافات و تصحيحها ، و التأكد من صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و تقديم تقرير يبدي فيه رأيه الفني المحايد مدعماً بأدلة و قرائن و اثباتات و العمل على تحقيق أهداف المؤسسة .

### الفرع الثاني / خصائص التدقيق الداخلي :

يتميز التدقيق الداخلي بالعديد من الخصائص وهي كالتالي :

1- التدقيق الداخلي وظيفة شاملة : تطبق على المستوى الداخلي و تمس جميع الوظائف لحماية وتحسين

الأداء بهدف خدمة الإدارة.<sup>3</sup>

2- التدقيق الداخلي وظيفة دورية : تخضع مختلف الوحدات والمصالح في المؤسسة لعمليات التدقيق

بصفة دورية من أجل التقييم. المستمر .

3- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة ( الاستقلالية ) : رغم أن التدقيق الداخلي وظيفة في المؤسسة إلا

أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى فيتسم المدقق الداخلي بالاستقلالية و الموضوعية.

- للتدقيق الداخلي عدة مزايا أهمها :

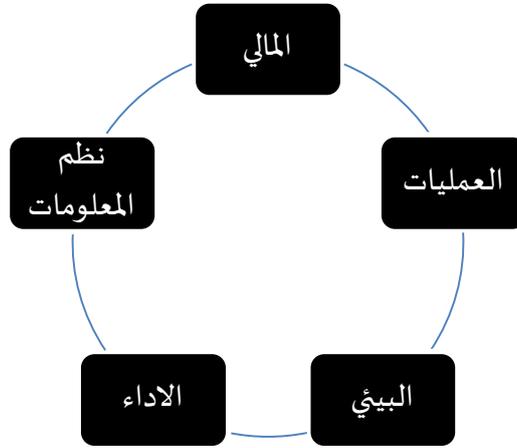
<sup>1</sup> كريمة علي الجوهر ، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2012 ، ص 10  
<sup>2</sup> دهمش نعيم، التدقيق الداخلي: مفهومه- أهدافه ونطاقه، ندوة التدقيق الداخلي، سلطة الكهرباء الأردن، 1-2/4/1986، ص 15  
<sup>3</sup> شكري معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة أحمد بوقرة بومرداس ، 2009 ، ص : 54

- أ- التدقيق الداخلي مستمر على مدار العام لأنه يقوم بتدقيق شامل لكافة العمليات.
- ب- يعمل على قياس فاعلية المراقبة الداخلية.
- ت- التدقيق الداخلي متواجد دائما في المؤسسة ومن ثم يستطيع التعرف على كل نواحي نشاطاته وإجراءاته.

• الفرع الثالث / أنواع التدقيق الداخلي :

لقد عمل معهد المدققين على تقسيم التدقيق الداخلي الى الأقسام الموالي ذكرها و ذلك لغرض تبسيط و فهم كل نوع بغاية تحقيق أهداف هذه المهنة و يمكن تقسيم أنواعه حسب موضوع التدقيق الداخلي الى الأقسام الآتية :

الشكل رقم 01 : أنواع التدقيق الداخلي .



المصدر خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 56

أولاً / التدقيق التشغيلي : يطلق عليه مصطلح تدقيق العمليات ، و يهدف الى التحقق من من الكفاءة و الفعالية الاقتصادية ، في الأنشطة المراد تدقيقها ، و يعرف على أنه الفحص و التقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة ، كما يشمل التدقيق الداخلي التشغيلي على تقويم كفاءة استخدام الموارد المادية و البشرية ، بالإضافة الى تقويم إجراءات مختلف العمليات و تقديم التوصيات لحل و معالجة المشاكل التي تواجه المؤسسة لزيادة الكفاءة ، المردودية و الربحية .

ثانياً / التدقيق المالي : يعرف بأنه عملية الفحص الكامل و المنظم للقوائم المالية و السجلات المحاسبية ، و يهدف الى التحقق من دقة البيانات و مدى الاعتماد على المعلومة المالية و كذلك المحافظة على الأصول ، كما تخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي و التي تقوم على<sup>1</sup> :

- 1- التأكد من أن الصرف يتماشى مع ما تسمح به القواعد و التعليمات الصادرة المعمول بها .

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سابق ذكره ، ص.ص 55-56

2- التأكد من سلامة إجراءات الصرف و التثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف و في حدود صلاحيتها.

ثالثا / تدقيق الأداء : إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية و الكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين و مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين ، كما يطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات و الأساليب الإدارية و تتم في الآتي :

أ- تقييم الأداء : من حيث مدى توافق السياسات و الخطط مع الإجراءات المتبعة و مراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل و كشف الانحرافات مع ابراز التوصيات العلاجية.

ب- الحكم على الكفاية و ترشيد الإنفاق : و ذلك بحصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة و رفع الكفاية الإنتاجية من خلال نبع المجهود المكرر الغير ضروري و أي إسراف في استخدام الموارد و عدم استخدامها بكفاءة و فعالية.

رابعاً / تدقيق نظم المعلومات : ان الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية و التشغيلية في الوقت المناسب و التأكد من كونها صحيحة و كاملة و مفيدة.

و تختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في :

أ- فصل المهام : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات الى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي الى ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام ، و هذه الزيادة في المخاطر يمكن تعويضها بسهولة باجرات رقابية بديلة.

ب- اختفاء مسار التدقيق : تختفي في بيئة الحاسب الآلي الاتبانات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة ، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع باتبانات ورقية لكل عملية من العمليات و بالتالي وجود مسار و دليل واضح لمراحل سير العملية ، تطلب ذلك ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة و عند انجاز كل مرحلة من المراحل و عدم الانتظار حتى انتهاء العملية.

ت- تشغيل موحد للعمليات : تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق و الثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية الحسابية ، و في المقابل فان بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة و بشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل و ذلك بسبب وقوع خطأ في بناء البرنامج.

ث . مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات : يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

ج- تزايد فرص حدوث الأخطاء و التجاوزات : و ذلك من خلال

- إمكانية الوصول من على بعد الى بيانات الحاسب الآلي .

- التركيز الكبير للبيانات و المعلومات في الحاسب الآلي على عكس الحال في البيئة اليدوية.

- عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للخطأ.

- إمكانية حدوث الأخطاء و التجاوزات في مرحلة تصميم او صيانة الحاسب.

ح- زيادة فرصة المتابعة و الإشراف الإداري : تمنح برامج الحاسب الآلي فرصة أكبر للمتابعة و الإشراف الإداري و ذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات و من خلال برمج التدقيق و المتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي .

خ - اعتماد عناصر الضبط و المتابعة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط و الرقابة العامة في بيئة الحاسب : حيث تعتمد فعالية و كفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على متانة و صلابة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي.

د - زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية : نظرا لتمكن الحاسب الآلي على احتوائه على كمية كبيرة من البيانات و التقارير ، فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات و استخراج النتائج منها.<sup>1</sup>

خامسا / التدقيق البيئي : الهدف من التدقيق البيئي هو قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة و التلوث و ما يمكن أن يواجه المنشأة و الحفاظ على الأنظمة البيئية و حمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهورها و تدهور مواردها و كذا حمايتها من الاستنزاف و تحديد و تقييم المظاهر البيئية التالية : الضجيج ، المياه الملوثة ، حرق المخلفات ، المواد المستنزفة لطبق الأوزون ، التدخين ، الحرارة ، الرطوبة العالية في مناطق الإنتاج ، هدر الطاقة الكهربائية ، المخلفات الصناعية ، المخلفات الصلبة ..... الخ

فعلى لتدقيق الداخلي أن يتأكد من أن المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئة الهامة لضبطها و السيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة و كذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي اثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية و التأكد من الالتزام بها.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث : أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى استخراج أهمية و أهداف التدقيق الداخلي

#### الفرع الأول / أهمية التدقيق الداخلي :

- تكمن أهمية التدقيق الداخلي كونه أداة رقابية، تعمل على مساعدة الجهات التي تستخدم القوائم المالية ، لمساعدتها في اتخاذ القرارات المالية ووضع الخطط والسياسات، وفي مايلي ذكر أهمية التدقيق الداخلي:<sup>3</sup>
- 1- رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة ومالكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء المالي للمؤسسة.
  - 2- المحافظة على ممتلكات والأصول الخاصة بالمؤسسة.
  - 3- تسهيل عملية المدقق الخارجي، الذي قد يستعين ببعض التقارير المدقق الداخلي.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سابق ذكره، ص 58

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سابق ذكره، ص 59

<sup>3</sup> يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2004، ص128

4- تساعد في التحكم في سير عمل المؤسسة وتحسين الأداء.

#### الفرع الثاني / أهداف التدقيق الداخلي :

يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أهدافها ، فعن طريق التدقيق الداخلي يتم تدقيق جميع العمليات المالية والإدارية، وذلك بغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، فالمدققون الداخليون يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- 1- إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية
- 2- اختبار المعلومات التشغيلية
- 3- حماية أصول المؤسسة
- 4- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وجدت
- 5- فحص الالتزام القانوني والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة
- 6- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها
- 7- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها

أي أن أهداف التدقيق الداخلي تتجه نحو تحقيق الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية، وهو هدف نظام الرقابة الداخلية يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى هدفين أساسيين كما هو موضح في الشكل التالي :

<sup>1</sup> حامد نور الدين، عمار مريم، التدقيق الداخلي للثببتات في المؤسسة الاقتصادية، دار زهران للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2016، ص21

## الشكل رقم 02 : أهداف التدقيق الداخلي .



المصدر عبد الفاتح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة المراجعة الداخلية، دار الثقافة للنشر، الإسكندرية، 2004، ص209

### المبحث الثاني : الممارسة المهنية لوظيفة للتدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها المؤسسات ، فأهميتها تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيم بواسطة ضمان حماية الأصول و الالتزام بالقوانين و التشريعات ، و من خلال هذا المبحث سنتطرق الى تعريف المدقق الداخلي و أهم المعايير التي تحكم وظيفته و آلية تنفيذ عملية التدقيق الداخلي.

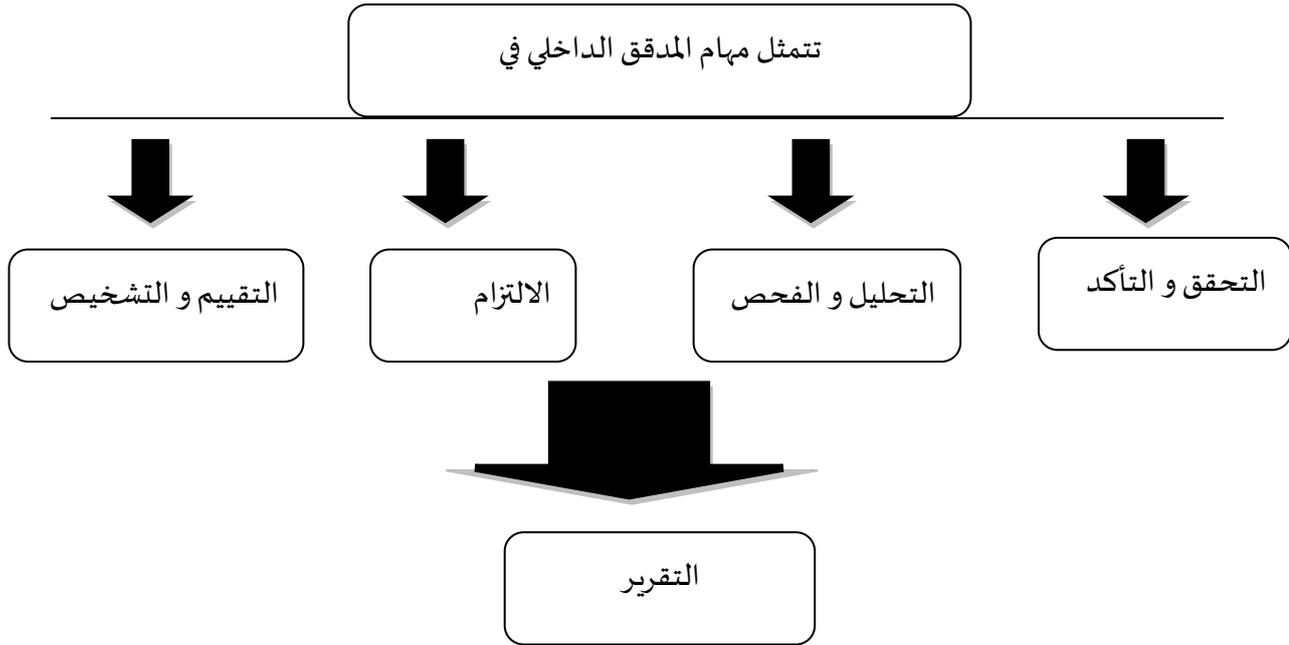
#### المطلب الأول : محددات المدقق الداخلي

##### الفرع الأول / تعريف المدقق الداخلي الداخلي :

- هو موظف داخل المؤسسة يعين من طرف الإدارة و يتمتع باستقلال بنسبة كبيرة و ليس كليا عن جميع الوظائف المكلف بمراجعتها و تدقيقها و يتبع إدارة التدقيق التي تتبع بدورها الإدارة العامة مباشرة و يهدف الى

- و التأكد من كفاءة النظام المحاسبي ، اكتشاف الأخطاء و الغش و منع الانحراف عن الإجراءات الموضوعية  
و تقديم بيانات سليمة و حقيقية في شكل تقرير يقدم الى المستويات الادارية العليا حول نتائج الفحص  
الدراسة .<sup>1</sup>

### الشكل رقم 03 : مهام المدقق الداخلي .



رفايقية فاطمة الزهراء ، التدقيق المحاسبي دروس و تطبيقات ، النشر الجامعي الجديد ، ص 36.

### الفرع الثاني / مسؤوليات وسلطات المدقق الداخلي :

- تتضمن قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي قسما خاصا بمسؤوليات وسلطات المدقق الداخلي ، وتقضي القائمة في هذا الشأن بأنه نظرا لأن وظيفة التدقيق تمارس في ظل سياسات تم وضعها عن طريق الإدارة ، فان هناك خطر قائم على استقلاليتها . وقد تضمنت القائمة علاجا لهذا الخطر يشتمل على ما يلي:
- 1- ضرورة ان يتم التدقيق واعتماد جميع السياسات الخاصة بالتدقيق الداخلي عن طريق مجلس الإدارة
  - 2- ضرورة وجود لائحة رسمية تحدّد حدود وظيفة التدقيق الداخلي، وتتضمن هذه اللائحة ما يلي :
    - أ- إنشاء قسم للتدقيق الداخلي.
    - ب- تحديد وضعه التنظيمي ونطاق سلطاته ومسؤولياته.
    - ت- منح الصلاحيات للقيام بأعمال الفحص للتدقيق سواء كانت تتعلق بالسجلات أو الأفراد أو الممتلكات.
    - ث- وصف علاقاته بالوحدات التنظيمية الأخرى داخل وخارج التنظيم.

<sup>1</sup> أحمد لطفي ، أمين السيد ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين ، الدار الجامعية القاهرة ، مصر 2000 ، ص : 92.

- 3- يجب ان يكون نطاق أعمال التدقيق غير مقيّدة ، بمعنى ان قسم التدقيق الداخلي تكون لديه السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة.
- 4- يجب أن يؤدي المدققون الداخليون مسؤولياتهم بما يتماشى مع المعايير المهنية ، و قواعد السلوك المهني المتعارف عليها ، و يلاحظ أنه كلما كانت المعايير و القواعد أكثر تفصيلا و وضوحا كلما توافرت لنا الأسس التي تحكم أداء المدققين الداخليين.

### الفرع الثالث / الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي :

يعتبر ميثاق التدقيق بمثابة وثيقة تأسيسية لنشاط التدقيق الداخلي ، و هو يمثل مرجعية لمسؤول التدقيق الداخلي في تسيير إدارته ، كما أنه يحدد للمدققين العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي الإطار العام لانجاز أعمالهم ، لهذا وجب أن يتميز ميثاق التدقيق بالوضوح و الشمولية و الدقة ، كما انه لا يوجد نموذج معين لهذا الميثاق ، بل يختلف من مؤسسة الى اخرى باختلاف حجمها ، و الثقافة السائدة بها و درجة الأهمية المعطاة لنشاط التدقيق الداخلي بها ، لكن يجب أن تحتوي هذه الوثيقة على حد أدنى من المعلومات<sup>1</sup>.

عند القيام بتنفيذ عملية التدقيق الداخلي ، يجب على المدقق الداخلي اتباع مجموعة ضوابط تحكم عملية التنفيذ من حيث التقنيات و الأدوات المتبعة، حيث تعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم ، التي تتمثل في القوانين و القواعد التنظيمية .

ان العلاقة المميزة لأي مهنة تكمن في قبول العاملين لتحمل مسؤولياتهم ، للمحافظة على مصالح من يقومون على خدمتهم في تلك المهنة لذلك يجب على أعضاء معهد المدققين الداخليين ، بصفة عامة ان يلتزموا بمبادئ سلوكية عالية لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بجدارة ، و بالتالي فالهدف من القواعد الاخلاقية لمعهد المدققين الداخليين هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة. فهناك مبادئ مرتبطة بالسلوك المهني و يمكن إيجازها فيما يلي<sup>2</sup>:

#### 1- الاستقامة و النزاهة :

على المدققين الداخليين :

القيام بأعمالهم بأمانة ، اجتهاد و مسؤولية ، ملاحظة القوانين و عمل الافصاحات المتوقعة من قبل القانون و المهنة .

احترام المساهمة في الشرعية و الأهداف الأخلاقية للمؤسسة .

<sup>1</sup> مزياني نور الدين ، 2010 ، مداخلة حول الضوابط التنظيمية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، ص : 6-7

<sup>2</sup> خديجة مراكشي ، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، تخصص مالية و بنوك ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، 2012 ، ص 18

## 2- الموضوعية :

على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز .

تتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المؤسسة .

عدم قبول أي شيء قد يفسد أو يفترض أن يفسد أحكامهم المهنية .

أن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم ، و التي لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة .

## 3- السرية :

على المدققين الداخليين أن يكونوا ملتزمين في استخدام و حماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم .

أن لا يستخدموا المعلومات لمكسب شخصي و عدم الإفصاح عنها بدون صلاحية مناسبة أو باي طريقة ممكن أن تكون ضد القانون أو ضارة بالأهداف الأخلاقية للمؤسسة .

## 4- الكفاءة :

على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة و المهارات و الخبرات المناسبة المطلوبة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي .

أن يقوموا بتطوير كفاءتهم و فعاليتهم و نوعية خدماتهم باستمرار<sup>1</sup>.

## الفرع الرابع / المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

تتمثل معايير التدقيق الداخلي ، في مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب على المدقق الداخلي مراعاتها ، والتي من خلالها يمكن تقييم أداء مهمة التدقيق الداخلي، وتتمثل هذه المعايير في ما يلي:

### 1- استقلالية المدقق الداخلي :

ويشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية على النحو التالي:

1.1 استقلالية التدقيق الداخلي: ويقصد بها استقلالية المدقق الداخلي عن أنشطة والعمليات التي يقوم بتدقيقها، ويتحقق ذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل حرية وموضوعية، مما يسمح له بإصدار رأي غير متحيز، ويتحقق استقلالية المدقق الداخلي من خلال الوضع التنظيمي والموضوعية.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سابق ذكره، ص 132

2.1 الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي: يجب توفير وضع تنظيمي إدارة التدقيق الداخلي ، يسمح لها بأداء مسؤولياتها، كما يجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم من إدارة العليا ومجلس الإدارة.

1-3 موضوعية المدقق الداخلي: تعتبر الموضوعية أمراً ذهنياً يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء تنفيذ مهامه، حيث يجب أن يكون غير تابع للغير ، عند إصدار رأيه حول عملية التدقيق التي يقوم بها .

## 2- الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي :

تتمثل الكفاءة المهنية لأعمال التدقيق الداخلي في ما يلي:

2.1 بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي: يجب أن يتوفر قسم التدقيق الداخلي على ما يلي:

- يجب أن يقوم مسؤول قسم التدقيق الداخلي ، بالتأكد من توفر التأهيل العلمي والفني المناسب للمدققين الداخليين؛
- يجب أن يتوفر لقسم التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات والأصول اللازمة ، من أجل الوفاء بمسؤوليات التدقيق؛

يجب على مسؤول قسم التدقيق التأكد من الإشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي.

2.2 بالنسبة للمدقق الداخلي: يجب تحديد المواصفات والمؤهلات والخبرات للمدقق الداخلي على النحو التالي:

- يجب على المدقق الداخلي الالتزام بمعايير أخلاقية وسلوك المهنية.
- يجب أن يتوفر لدى المدقق الداخلي المهارات ، والقدرة على الاتصال والتعامل بفاعلية مع الأفراد؛
- يجب على المدقق الداخلي المحافظة على تأهيله الفني من خلال التعليم المستمر؛
- يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهامه.

## 3- نطاق التدقيق الداخلي :

يشمل هذا المعيار بعددين أساسيين لنطاق عمل التدقيق الداخلي هما:

- فحص وتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة؛

- جودة الأداء وتنفيذ المهام والمسؤوليات المرتبطة بعملية التدقيق.

## 4- أداء عمل التدقيق الداخلي :

وتتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق، وتشمل العناصر التالية:

- تخطيط عملية التدقيق .

- فحص وتقييم المعلومات من أجل التأكد من أنها :

- معلومات كافية.

- معلومات ملائمة ومناسبة.

- معلومات مفيدة.

.معلومات تخدم عملية التدقيق.

-إبلاغ نتائج عملية التدقيق .

.متابعة تنفيذ النتائج.

#### 5-إدارة قسم التدقيق الداخلي

يشمل هذا المعيار العناصر التالية:

- مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة قسم التدقيق، ويجب عليه التأكد من:  
- أهداف القسم.

- موارد القسم البشرية والمادية.

- خطة عملية التدقيق الداخلي.

- يجب على إدارة قسم التدقيق الداخلي مراعاة الجوانب التالية:

- أهداف وسلطات ومسؤوليات قسم التدقيق الداخلي؛

- التخطيط في القسم والتي تشمل الأهداف والبرامج والموازنات؛

- الإجراءات والسياسات المناسبة لطبيعة أعمال القسم؛

- إدارة الأفراد العاملين في القسم؛

- التنسيق مع المدقق الخارجي؛

- الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي ، من أجل الرفع من مستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن ، بما يتماشى مع معايير التدقيق الداخلي<sup>1</sup>.

#### المطلب الثاني : المعايير الدولية للتدقيق الداخلي :

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى مفهوم المعايير و أنواعها كالتالي :

#### الفرع الأول :مفهوم معايير التدقيق الداخلي

يعرف معيار التدقيق على انه "أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية و درجة الاتساق التي يصل إليها المدققون عند أداءهم لوظائفهم"<sup>2</sup>

أما معايير التدقيق الداخلي تحديدا تعرف على انها "المقاييس و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم و قياس عمليات قسم التدقيق الداخلي ، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب ان تكون

<sup>1</sup> العيد محمد، بن زارة منصورية، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية والأسواق، دون تاريخ، ص 149 ص 150

<sup>2</sup> عبد الغاني و فضل علي ، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك اليمنية"، رسالة ماجستير ، جامعة اليرموك ، عمان ، 2003،

و ذلك وفقا لما تم التوصل إليه و اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين، و هذا يعني ان معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها تمثل أساسا لعمل المدققين الداخليين و تحديد مسؤولياتهم و متابعة أداءهم المهني<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أنواع معايير التدقيق الداخلي

لقد وضعت هذه المعايير سنة 2003 و أصبحت نافذة سنة 2004 و هي تتألف من :

- 1- معايير الخواص (سلسلة 1000) : تعني معايير الخواص بالصفات (السمات) الخاصة بالمؤسسات و الأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي و تتضمن كلا من المعايير التالية :
- 2- معايير الأداء (سلسلة 2000) : فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي و تضع المقاييس النوعية التي يمكن ان يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها .
- 3- معايير التطبيق (c1-nnnn) : فهي تطبيق كل معايير الخواص و معايير الأداء في حالات محددة ، يتم وضع معايير التطبيق أساسا لأعمال التوكيد اشير لها بحرف A متصلا برقم المعيار و أعمال الاستشارة اشير لها بحرف C متصلا برقم المعيار .

### الجدول رقم 02: معايير الخواص و معايير الأداء

معايير الخواص		معايير الأداء	
التسمية	الرقم	التسمية	الرقم
الأهداف ، الصلاحية و الموضوعية	1000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2000
الاستقلالية و الموضوعية	1100	التخطيط	2010
الاستقلال التنظيمي	1110	الاتصال و المصادقة	2020
موضوعية المدققين	1120	إدارة الموارد	2030
ضعف الاستقلالية او الموضوعية	1130	السياسات و الإجراءات	2040
البراعة و بدل العناية المهنية	1200	التنسيق	2050
البراعة	1210	التقرير لمجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية	2060
بدل العناية المهنية	1220	طبيعة العمل	2100
التطوير المهني المستمر	1230	إدارة الخطر	2110

<sup>1</sup> عبد الغني و فضل علي ، مرجع سبق ذكره، ص 34

الرقابة النوعية و برامج التحسين	1300	الرقابة	2120
تقييم برنامج النوعية	1310	التحكم المؤسسي	2130
التقييمات الداخلية	1311	التخطيط للمهمة	2200
التقييمات الخارجية	1312	اعتبارات التخطيط	2201
التقرير عن برنامج النوعية	1320	أهداف المهمة	2210
استخدام "انجز طبقا للمعايير"	1330	نطاق المهمة	2220
الإفصاح عن عدم الالتزام	1340	تخصيص موارد المهمة	2230
		برنامج عمل المهمة	2240
		تنفيذ المهمة	2300
		تعريف المعلومات	2310
		التحليل و التقييم	2320
		تدوين البيانات	2330
		الإشراف على المهمة	2340
		إيصال النتائج	2400
		مقاييس الاتصال	2410
		الأخطاء و الحذف	2421
		الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير	2430
		نشر النتائج	2440
		رصد مراحل الانجاز	2500
		قبول الإدارة للمخاطر	2600

### الفرع الثالث : أهمية وأهداف معايير التدقيق الداخلي

- 1- أهمية معايير التدقيق الداخلي : تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي
- تعتبر ضرورية للمدققين الداخليين ، كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم ان يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم .

- المعايير ضرورية للإدارة ، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات و التقارير التي يقدمونها لها عند أداءهم لمهامهم في المؤسسة .
- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.<sup>1</sup>

2- أهداف معايير التدقيق الداخلي : قد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي على أنها

- بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب ان يكون عليها التدقيق الداخلي .
- وضع إطار عام الأداء التدقيق الداخلي و تعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي الى أوسع مدى ممكن .
- وضع أسس لقياس أداء المدققين الداخليين.
- تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في مؤسسات الأعمال.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث : آلية وظيفة التدقيق الداخلي

يتم التدقيق الداخلي عادة بعد تنفيذ العمليات المحاسبية ، و ذلك بهدف التأكد من سلامة السجلات و البيانات المحاسبية و المحافظة على أصول المؤسسة و منع و اكتشاف و تصحيح الخطأ و الغش في البيانات المحاسبية.

### الفرع الأول : وظيفة التدقيق الداخلي

يمكننا تحديد وظيفة التدقيق الداخلي كمايلي : الفحص و التقييم

**الوظيفة الأولى /الفحص :** يعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومن إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
- إن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها، و انها محاطة بالحماية الكافية من السرقة و الإهمال.
- اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلّق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقييم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات ، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله ، وبما لا يؤدي الى تكرار الأعمال.
- وما هو جدير بالذكر أنّ المدقق الداخلي لديه من الوقت والخبرة ، ليتمكن من انتقاد وتقييم جميع أوجه الرقابة الداخلية ، ولذلك يطلق على وظيفة الفحص التدقيق المالي.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص422

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 429

الوظيفة الثانية / التقييم : تعد وظيفة التقييم امتداد لتدقيق الأحداث المالية ، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من ان كل جزء من نشاط المنشأة موضع مراقبة

- و عليه فان تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي عن طريق الخريطة التنظيمية و ليس على أساس التقارير المالية مثل التدقيق الخارجي .

وبناء على ذلك فان المدقق الداخلي يعدّ في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة وليس ممثلاً للإدارة المالية ، وذلك لأنه يقيّم ندى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها او مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.

### الفرع الثاني : مراحل التدقيق الداخلي<sup>1</sup>

من اجل القيام بعملية التدقيق الداخلي يقوم المدقق بإتباع مجموعة من المراحل كل مرحلة مرتبطة بالأخرى، ويميّز ثلاثة مراحل أساسية هي :

- 1/مرحلة الدراسة : وهي المرحلة التي من خلالها يتم انجاز كافة الأعمال التحضيرية للأنشطة محل التدقيق
  - 1-1 الأمر بعملية التدقيق : وتتمثل في رسالة تتضمن توكيل من طرف الإدارة العامة الى التدقيق الداخلي ، يحدّد ، من خلاله المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالتدخل القريب للمدققين الداخليين .
  - 2-1 تخطيط عملية التدقيق الداخلي : يقوم المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق ، ويجب ان يكون التخطيط موثق ويتم من خلال مجموعة من الخطوات التالية
  - تحديد أهداف و نطاق عمل المدقق الداخلي .
  - الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل التدقيق مثل أوراق العمل ، تدقيق في الفترات الماضية.
  - تحديد الموارد اللازمة لأداء التدقيق.
  - التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول عملية التدقيق الداخلي .
  - يجب ان يحدّد مدير إدارة التدقيق الداخلي توقيت والكيفية ولمن سيتم تقديم تقارير إدارته .
- 3-1 إعداد جدول تبيان نقاط القوة والضعف :

و يتم من خلال هذا الجدول تقديم راي المدقق حول تحليل مصادر القوة و مواطن الضعف بالنسبة لأهداف الرقابة الداخلية ، و تقليل مخاطر التدقيق بهدف تحضير تقرير التوجيه ، تتوقف مخاطر التدقيق على تقدير كل من المخاطر الثلاثة التالية و التي تعتمد على الحكم المهني للمدقق و هي : المخاطر الكامنة ، مخاطر الرقابة الداخلية ، مخاطر الكشف .

4-1 تقرير التوجيه : يتم من خلال توضيح أهداف التدقيق الى مسؤولي الأنشطة محل التدقيق وذلك انطلاقاً من نتائج جدول تبيان نقاط القوة والضعف المدروس سابقاً .

<sup>1</sup>عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد ، الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية ، الطبعة الاولى، مصر، ص501

- 2/ مرحلة التنفيذ : وهي المرحلة التي يقوم فريق التدقيق الداخلي بالعمل ميدانيا وتشمل العناصر التالية :
- 1-2 فحص وتقييم المعلومات : يقوم المدقق الداخلي بجمع و تحليل وتفسير وتوثيق المعلومات وذلك لتدعيم نتائج عملية التدقيق الداخلي حيث:
- جمع المعلومات يجب ان يحكمه أهداف نطاق عملية التدقيق .
  - يجب ان تكون المعلومات كافية وتتميز بالكفاءة ومناسبة و نافعة وان توفر أساس سليم للتوصل الى نتائج وتوصيات سليمة لعملية التدقيق .
  - الإجراءات بما فيها أساليب المعاينة يجب ان يتم تحديدها بشكل مسبق.
  - عملية جمع البيانات و تحليلها و تفسيرها يجب ان تتم تحت إشراف المدقق الداخلي .
  - أوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق الداخلي يجب ان يتم إعدادها بواسطة المدقق الداخلي على ان يتم مدير إدارة التدقيق الداخلي بفحصها .
- 2-2 البحث عن الأدلة والإثبات : يقوم المدقق الداخلي بالبحث عن الأدلة الكافية من اجل إعطاء رأي في محايد ، اعتمادا على التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات و عرض المعلومات ، وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمدقق معقولا و قاعدة رايها معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي في محايد حول موضوع التدقيق.
- 3-2 برنامج الفحص : وهو وثيقة داخلية لإدارة التدقيق موجهة لتحديد وتوزيع مهام فريق التدقيق ، و تخطيط ومتابعة أعمال المدققين من اجل تحقيق الأهداف المتعلقة بتقرير التوجيه.
- 4-2 ورقة التغطية<sup>1</sup> : وهي ورقة يتم إعدادها لفترة قبل و بعد نهاية مهام المحددة في برنامج التحقيق وذلك لأنه ربما تتغير او يتسع نطاق الإجراءات اذا كان هناك ضرورة لذلك ، ويتضمن أهداف التدقيق شروط تنفيذ العمل والاستنتاجات بصورة واضحة ومفهومة.

#### الشكل رقم (04) عناصر ورقة التغطية

التدقيق حول...	برنامج الفحص	المحرر
ورقة التغطية حول	التعليمات	
الهدف		
شروط تنفيذ العمل		
النتائج		
الاستنتاجات		

Source: Pierre Schick, Memento D audit Intern, Dunod, Campus, France, 2007, p. 10

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ،"مراجعة و تدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية 2005، ص52

5-2 ورقة إظهار وتحليل المشكل : وتتمثل في ورقة عمل تتشكل من عدة عناصر، يقوم المدقق بالبحث عن المشكل ومعاينته وشرح أسبابه ونتائجه، واقتراح الحلول. وتتكون ورقة إظهار وتحليل المشكل من العناصر التي يلخصها الشكل التالي:

**الشكل رقم(05) : ورقة إظهار و تحليل المشكل**

ورقة إظهار وتحليل المشكل :	
أوراق العمل :	و ت م رقم :
المشكل :	
المعاينة :	
الأسباب :	
النتائج :	
الحلول المقترحة :	
إعداد	المصادقة عليه
يوم :	يوم :
	صالح ل
	يوم :

Source, Pierre Schick, Op. Cit, P. 108

3/ المرحلة الختامية : يقوم المدقق في هذه المرحلة بجمع عناصر عمله من خلال أوراق العمل التي هي عبارة عن كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل ، و الطرق و الإجراءات يتبعها و النتائج التي يوصل إليها ، و بواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند عليها في إعداد التقرير و القرائن لمدى الفحص الذي قام به و الدليل على نتائج العناية المهنية أثناء عملية الفحص<sup>1</sup>.

1-3 هيكلية التقرير: يقوم المدقق بإعداد تقرير مبدئي حول نتائج المراحل السابقة من اجل إعداد التقرير النهائي.

2-3 تقديم ملخص نهائي الى مسؤول الوحدة محل التدقيق: يقوم مسؤول عملية التدقيق بتقديم ملخص حول عملية التدقيق الى مسؤول الوحدة محل التدقيق .

3-3 تقرير التدقيق : يقوم المدقق الداخلي بتوصيل نتائج عملية التدقيق الداخلي التي قام بها من خلال إعداد تقرير في شكل مكتوب، و يجب ان يكون موقعا و ذلك بعد الانتهاء من عملية الفحص.

-يجب ان يكون التقرير موضوعي غير متحيز و خالي من التحريف.

-يجب ان يكون التقرير مفهوم، منطقي ، و ان يحتوي على اقل قدر ممكن من اللغة التقنية المتخصصة حتى يكون مفهوما لجميع العاملين ، و ان يحتوي على معلومات كافية لتدعيم الحقائق والاستنتاجات التي يشتمل عليها التقرير.

<sup>1</sup>محمد التوهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص53

-انّ الشكل الذي يكون عليه تقرير التدقيق الداخلي و كذلك محتويات هذا التقرير تختلف بناء على طبيعة عملية التدقيق ذاتها ولكن هناك حد ادنى مشترك في كافة أنواع التقارير وهو ضرورة احتوائها على هدف عملية التدقيق ونطاق الفحص و أخيرا النتائج التي توصل إليها .

-يمكن ان يحتوي التقرير على معلومات تمثل الخلفية للموضوع محل التدقيق ويمكن ان يحتوي على ملخص لأمر معين، مثل بعض المعلومات التفسيرية وبعض الاستنتاجات من تقارير تدقيق داخلي سابق .

4-3 المتابعة : يجب أن يتابع المدقق الداخلي عملية التدقيق بعد إعداد تقريره النهائي عنها و ذلك لتأكد من إن النتائج و التوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة اتجاهها ، حيث يجب ان يحدد المدقق الداخلي الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح أي نواحي الضعف .

لذلك فان المدقق الداخلي يجب ان يتأكد من ان هذه الإجراءات التصحيحية قد حققت النتائج المرغوبة و إن الإدارة و مجلس الإدارة قد أخذوا في الحسبان الخطر المصاحب لتجاهل هذه الإجراءات و هناك عدد من الأساليب لتحقيق متابعة فعالة على سبيل المثال الحصول و تلقي تعديلات بشكل دوري من الإدارة و ذلك للتعرف على المجهودات المبذولة لتصحيح أي أخطاء كانت موجودة عند إعداد التقارير للإدارة العليا عن مدى الاستجابة لنتائج عملية التدقيق الداخلي<sup>1</sup> .

---

<sup>1</sup>محمد التوهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص54

## خلاصة الفصل الأول

من خلال دراسة هذا الفصل يمكن القول ان التدقيق الداخلي ، يعتبر إحدى الركائز الأساسية التي تساعد و تساهم في بلوغ المؤسسة أهدافها و تحديد نقاط قوتها و ضعفها ، و إضافة قيمة لها من خلال توفير الحماية اللازمة من المخاطر و حالات التلاعب و الغش و الأخطاء الممكن مواجهتها ، و الحكم على مدى سلامة العمليات المسجلة من طرف المحاسب و تنبيهها بما يتاح اليها من فرص مناسبة ، و توفير الحماية لأصول و موارد المؤسسة و ضمان دقة البيانات و المعلومات و تقييم كفاءة نظام الرقابة المعتمد .

## مقدمة الفصل الثاني

ان هدف المؤسسة بصفة عامة هو العمل من اجل تحقيق مردودية جيدة حيث تعتبر بمثابة المحرك الرئيسي للمؤسسة من اجل التوسع في نشاطها وتحقيق الاستمرارية في مزاولة النشاط ، كما أن للتدقيق الداخلي دورا فعالا في تحقيق فعالية الأداء و بالتالي الرفع و تحسين مردودية المؤسسة .

و سنعالج من خلال هذا الفصل الإطار النظري للمردودية بشكل عام و محاولة الوصول الى دور و مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين وظائف المؤسسة و الرفع من مردوديتها ، بحث قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين كالتالي :

- أساسيات حول المردودية .
- اثر التدقيق الداخلي على المردودية

## المبحث الأول : أساسيات حول المردودية

المردودية مفهوم واسع تتعدد استخداماتها كونها أداة لقياسلقيا و تقييم نشاط المؤسسة ، حيث أن الغرض الأساسي لأي مؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها تجارية أو صناعية أو مزدوجة هو المحافظة على مكانتها في السوق، و حتى تتمكن من تحقق مردودية موجبة على المؤسسة توفير ادارة تتميز بالكفاءة و الفعالية في تسيير مواردها المتاحة لتحقيق أهدافها المخطط لها .

### المطلب الأول : المردودية وأنواعها

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى ماهية المردودية و أنواعها :

#### الفرع الأول : تعريف المردودية

لقد تعددت تعاريف المردودية من باحث لأخر ، و فيما يلي سنتطرق لبعض التعاريف الخاصة بها :

- 1- هي عبارة عن ذلك الارتباط بين النتائج و الوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية.<sup>1</sup>
  - 2- هي عبارة عن النسبة بين النتيجة المحققة و الوسائل المستعملة لتحقيق هذه النتيجة ، و لذلك هي قدرة المؤسسة على تحقيق الوفرة النقدية بمعنى تحقيق الأرباح.<sup>2</sup>
  - 3- مفهوم يتم تطبيقه على كل نشاط اقتصادي تستعمل فيه وسائل مادية، مالية ، وبشرية<sup>3</sup>
  - 4- الفائض النقدي الناتج عن الفرق بين العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة وبالتالي هي العلاقة بين قوة تحقيق النتائج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة<sup>4</sup>.
- وعلى هذا الأساس يمكن القول إن المردودية بمختلف أصنافها، في المؤسسة الاقتصادية هي " حاصل قسمة عنصرين تبين إلى مدى قيمة الجهد المبذول (العنصر الأول) معوض بالنتيجة المحصل عليها (العنصر الثاني)<sup>5</sup>

#### الفرع الثاني : مكونات المردودية

لفهم المردودية يجب معرفة مكوناتها وهي كالتالي :

- أ- الإنتاجية : عرفها بول مالي كونها مؤشرا للكفاية ترتبط بالفعالية للوصول إلى الأهداف والكفاية في حسن استخدام الموارد والعناصر الإنتاجية المتاحة بغية بلوغ الأهداف .

<sup>1</sup> بن ساسي الياس ، قريشي يوسف ، التسيير المالي ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان ، 2011 ، ص : 281.

<sup>2</sup>ناصر دادي عدون ، اثر التشريع الجبائي على مردودية لمؤسسة و هيكلها المالي ، دار المجدية ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2008 ص 14.

<sup>3</sup> pierre conso, la gestion financière de l'entreprise, 7ème édition , DUNOD , paris , 1997, p513

<sup>4</sup> p. LAUZEL, contrôle de gestion et budgets , SIREY, paris, 1996, p24

<sup>5</sup> B. COLLASSE, la rentabilité de l'entreprise, 3ème édition , DUNOD, paris, 1999, p 21

- وتتمثل أهميتها في مستويات عدة بالنسبة للفرد العامل والمؤسسة والمستهلك والمجتمع ككل، فبالنسبة للمؤسسة تعبر عن الكفاءة في استغلال الموارد والإمكانيات للحصول على أحسن نتيجة ممكنة.

- ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

الإنتاجية = القيمة المضافة/ الأصول الثابتة

فالإنتاجية هي مؤشر اقتصادي مهم يبين الأداء الاقتصادي لعناصر الإنتاج وبالتالي له علاقة مباشرة مع المردودية الاقتصادية للمؤسسة ويؤثر عليها مباشرة، ويمكن تقسيمه الإنتاجية إلى ثلاثة أقيام فرعية هي :

- إنتاجية التصنيع: وهي تتعلق أساساً ب:  
قياس مردودية كل عامل وكل مادة  
قياس الإنتاجية لكل عامل على مستوى كل مؤسسة
- إنتاجية مصالغ المبيعات: هي الإنتاجية التي تعكس فعالية مصالغ البيع في المؤسسة وكذا مدى قدرتها على تحقيق المردودية المالية والاقتصادية.
- إنتاجية مصالغ الدراسات: ويعني بهذا تطور مصالغ الدراسات والأبحاث وكذا طرق التحليل الاقتصادي والتخطيط من أجل تحقيق البرنامج الإنتاجي المسطر من قبل المؤسسة والرفع من حجم مبيعاتها وبالتالي تحقيق مردوديتها المالية وتحسينها.<sup>1</sup>

ب- الفعالية :

عرفها VINCET PLAWCHE على أنها القدرة على تحقيق النشاط المراقب و الوصول الى النتائج المرتقبة .  
ويعبر عنها بالعلاقة التالية :<sup>2</sup>

الفعالية = رقم الأعمال/ إجمالي الأصول

ج- الربحية :

تعني الربحية، في هذه الحالة، مدى قدرة المؤسسة على تحصيل الأرباح، فإذا كانت المردودية تعني وجود فائض في التدفق النقدي الداخل بالمقارنة مع التدفق النقدي الخارج، فإن الربحية تعني تغطية فائض النواتج للأعباء أي القدرة على تحقيق الربح، تعني فائض في النواتج مقارنة بالأعباء

<sup>1</sup> فيصل سويقات، مبارك مروكي، اثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة اليسانس في علوم التسيير، جامعة ورقلة 2013، ص 10.

<sup>2</sup> مغريش هارون، دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

د- المكونات المالية : ان المردودية من الناحية المالية ترتكز على مفهومين اساسيين هما :

- التدفقات النقدية : وهي رصيد التدفقات المتعلقة بالمشروع خلال فترة معينة ويقصد بذلك الفرق بين التدفقات الداخلة والخارجة والذي يمثل التغير الذي طرأ على رصيد النقدية.

- الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي: بحيث يعبر الهامش الإجمالي عن الفرق بين المبيعات من البضاعة وتكاليف شرائها.

### الفرع الثالث: أنواع المردودية

#### 1- المردودية الاقتصادية :

تهتم المردودية الاقتصادية بالنشاط الرئيسي و تستبعد الأنشطة الثانوية و تلك ذات الطابع الاستثنائي ، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة الاستغلال ممثلة بنتيجة الاستغلال من جدول حسابات النتائج و الأصول الاقتصادية من الميزانية ، و للمردودية الاقتصادية عدة مؤشرات لقياسها من بينها العلاقة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{معدل المردودية الاقتصادية} = \text{نتيجة الاستغلال بعد الضريبة} / \text{الأصول الاقتصادية}$$

#### 2- المردودية المالية :

تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة و تدخل في مكوناتها كافة العناصر و التدفقات المالية ، حيث نأخذ النتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج و الأموال الخاصة من الميزانية و يمكن أن نختار مؤشر لقياسها من بين عدة مؤشرات و حسابها بالعلاقة التالية :

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{الأموال الخاصة}$$

3- المردودية التجارية : على هذا المستوى يتم تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة بيت النتيجة و رقم الاعمال المحقق (خارج الضرائب) و هو الذي يشمل مستوى النشاط ، لمعرفة اذا كانت المؤسسة تحقق نتيجة كافية من المبيعات لتغطية تكاليفها الثابتة و المتغيرة و تعكس هذه النسبة قدرة الشركة على تقديم المنتجات بكلفة ادنى او بسعر اغلى لذلك فهي تؤثر على قدرة الدينار من المبيعات على تحقيق الربح ، و لها ثلاث مؤشرات هي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بوقابة زينب ، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، 2011 ، ص 104.

<sup>2</sup> عكوش محمد امين ، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العوم التجارية ، جامعة الجزائر 2011، ص 52

### 3-1/ نسبة الهامش الاجمالي :

تستعمل بشكل واسع في المؤسسات التجارية و تحسب من جدول حسابات النتائج ، و هي مستقلة عن السياسة المالية للمؤسسة حيث تساعد على تقييم استراتيجيتها التجارية ، و تحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة الهامش} = \frac{\text{النتيجة الإجمالية}}{\text{رقم الأعمال خارج الضريبة}}$$

3-2/ نسبة الهامش الإجمالي للاستغلال : تقيس هذه النسبة أداء المؤسسة على المستوى التشغيلي و التجاري و كذا قدرتها على توليد موارد للخزينة من خلال طاقتها التشغيلية ، و تكون مرتفعة في المؤسسة التي تشتغل بمعدات ثقيلة ، و تحسب بالعلاقة التالية :<sup>1</sup>

$$\text{نسبة الهامش الإجمالي للاستغلال} = \frac{\text{الفائض الإجمالي للاستغلال}}{\text{رقم الأعمال خارج الضريبة}}$$

### 3-3/ نسبة هامش الربح الصافي :

تعد هذه النسبة من أكثر النسب استخداما و لها تأثير كبير على النمو المتوقع للمؤسسة و موقعه التنافسي في الأجل الطويل و تستعمل عادة في المقارنة بين المؤسسات حيث تتغير بتغير نسبة المبيعات و التكاليف التشغيلية و تحسب بالعلاقة التالية :<sup>2</sup>

$$\text{نسبة هامش الربح الصافي} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الضريبة}}$$

### المطلب الثاني : أهمية المردودية

للمردودية أهمية بالغة كونها ضرورة مالية بالنسبة للمؤسسة ، و مصدر ثقة للمتعاملين معها، وذلك ما هو موضح فيما يلي :<sup>3</sup>

1- المردودية ضرورة مالية بالنسبة للمؤسسة وذلك للأسباب الموالى ذكرها :

#### 1-1 لضمان نمو المؤسسة وتطورها

تعمل إدارة المؤسسة جاهدة للحصول على مردودية ايجابية لضمان بقائها في السوق ، و توسيع نشاطها من خلال رفع الإنتاج والمبيعات يتطلب منها القيام باستثمارات إضافية في شكل أصول ثابتة و رأس مال عامل إن أمكن ذلك ، معتمدة على الموارد المالية المتاحة لديها بصورة مباشرة والمتمثلة في المبالغ المخصصة للاستهلاكات والمؤونات وبالإضافة إلى الأرباح التي احتفظ بها في شكل احتياطات، أي مجموع الموارد المالية التي يوفر لها تمويلها

<sup>1</sup> عكوش محمد امين ، مرجع سبق ذكره ، ص 52

<sup>2</sup> شيخي عائشة ، التحفيز و المردودية في المؤسسة ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 2010 ، ص 89

<sup>3</sup> B.COLLASSE, la rentabilité de l'entreprise, op.cit, PP28.29

الذاتي، وهو الأمر الذي يسهل تحقيقه إذا كانت المؤسسة تتحصل على مستويات مرضية ومقبولة من المردودية، بحيث توجه مخصصات الاستهلاك إلى إعادة تكوين الطاقة الإنتاجية التي تقادمت وتآكلت بفعل الاستعمال ومرور الزمن، كما تسمح الاحتياطات بتطوير وتنمية تلك الطاقة عن طريق تمويل شراء تجهيزات إنتاجية أخرى، ومن جهة أخرى باستطاعة المؤسسة التي تحقق مردودية مقبولة أن تجد الموارد المالية اللازمة لها من مصادر خارجية بسهولة وفي أحسن الظروف، أي بالأحكام المطلوبة وبمعدلات للفائدة معقولة.

## 2-1 للحفاظ على استقلاليتها المالية:

ان الأرباح التي تحتفظ بها المؤسسة في شكل احتياطات تلعب دورا هاما في نمو الأموال الخاصة، وهي تمثل موارد مالية إضافية يمكن استعمالها لاقتناء أصول جديدة، حيث تعمل هذه الأموال على تحسين الاستقلالية المالية للمؤسسة المعنية مما قد يجنبها اللجوء الاضطراري أو المفرط إلى مصادر التمويل الخارجية، أما في حالة ما إذا كانت المؤسسة تحقق مستويات متدنية للمردودية، أو لا تحققها إطلاقا، فإن ذلك لا يعني أن الاحتياطات التي احتفظت بها سابقا ستأخذ في التقلص تدريجيا ( نتيجة لتعويض الخسائر المحققة وتغطيتها بواسطة الاحتياطات (مما يؤثر سلبا على الأموال الخاصة، فتفقد المؤسسة تدريجيا حيزا معتبرا من استقلاليتها المالية.

## 2- المردودية مصدر ثقة بالنسبة للمتعاملين مع المؤسسة :

تلعب المردودية المحققة من قبل المؤسسة دورا هاما في رفع درجة الثقة التي تتمتع بها المؤسسة لدى المتعاملين سواء كانوا أطراف داخلية أو خارجية، و تلك كما يلي :

## 2-1 بالنسبة للمساهمين :

يعتبر المساهمون الدعامة الأساسية للأموال المستثمرة في المؤسسة، وهم بذلك يخاطرون بضياح حصصهم ولذلك يجب أن تبلغ مردودية المؤسسة المستويات الكافية التي تسمح بمكافئتهم من خلال ضمان جزء من الثروة أي الأرباح التي تخلقها المؤسسة، يخصص لفائدتهم في شكل عوائد أو أرباح لخصصهم و خلق الثقة و رفع رغبة الاستثمار، وبما أن سلوك المساهم تتحكم فيه بالدرجة الأولى رغبته في الاستثمار في المجال الذي يسمح له بالحصول على أكبر ربح ممكن، فإن قرار الاحتفاظ بحصته أو رفعها أكثر يتوقف أساسا على مدى اقتناعه بأن تلك المؤسسة ستوفر لها الاستعمال الأمثل، وأن ذلك سيعود عليه بقدر كافي من الأرباح، وعليه فإن ثقته ستعزز أكثر كلما ازادت مردودية المؤسسة وسيجعله ذلك متمسكا بالاستثمار فيها والعكس صحيح إذا تدهورت مردودية المؤسسة

## 2-2 بالنسبة للمقرضين:

يبحث المقرضون بالدرجة الأولى على إمكانية الحصول على مكافأة كبيرة، وتسديد أكبر للقروض التي يقدمونها للمؤسسة، لذلك نجدهم يهتمون كثيراً بمستويات المردودية المحققة من قبل المؤسسة قبل الموافقة على اقراضها أي مبلغ، ومن الطبيعي أنهم يتعاملون مع المؤسسة التي تحقق أرباحاً بدلاً من المؤسسة التي لا تقوى على ذلك وبالإضافة إلى ذلك فهم يراقبون تطور قيم أسهمها في البورصة، فطالما كانت مرتفعة وفي تزايد منتظم، اتخذوا ذلك كمؤشر على القدرات الاقتصادية والمالية الجيدة للمؤسسة المعينة، الشيء الذي يعزز ثقتهم فيها ويشجعهم على الاستمرار في اقراضها الأموال التي تحتاجها.

أما إذا كانت مستويات المردودية متدنية، فإن ذلك يدفع بالمقرضين في حالة موافقتهم على توفير المبالغ المطلوبة من طرف المؤسسة إلى فرض شروط متشددة كمعدلات فائدة مرتفعة مثلاً تماشياً مع ارتفاع درجة الخطر الذي يتعرضون له، لأن زيادة تدهور مستويات المردودية التي تحققها المؤسسة يزيد من احتمال عدم قابليتها للوفاء بالتزامات التسديد، وبالمقابل نجد أن ارتفاع معدلات الفائدة يعني بالنسبة للمؤسسة ارتفاع التكاليف المالية التي تؤثر سلباً على نتائجها، مما يترتب عنه في نهاية الأمر صعوبة في تدارك النقص المسجل في مستويات المردودية لتلك المؤسسة.

## 3-2 بالنسبة للموردين:

يفضل الموردون التعامل مع المؤسسة التي تحقق أرباحاً لاعتبارهم أن مردودية المؤسسة تعد مصدر ثروة بالنسبة لهم وذلك لأنها تضمن استمرارهم في تمويل المؤسسة المعنية بمبيعاتهم بصفة منتظمة، وبتزايد أهمية تلك المبيعات عندما تقرر المؤسسة توسيع نشاطها وتطويره، وفي الغالب تكون شروط القروض التجارية الممنوحة من طرف الموردين للمؤسسة مرتبطة بدرجة ثقتهم فيها حيث أن هذه الثقة ترتفع كلما كانت مردودية المؤسسة مرتفعة وتنخفض بانخفاض مردوديتها.

## 4-2 بالنسبة للزبائن:

من الضروري أن تكون العلاقة بين المؤسسة والزبائن علاقة وثيقة، فإذا كان هناك أي تقصير من قبل المؤسسة فيما يخص الكميات أو المواصفات والجودة التي يطلبها الزبائن، أو عدم احتارمها للأجال المتفق عليها لتسليم طلبياتهم فإن ذلك من شأنه أن ينعكس سلباً على سمعتها وبالتالي قد تنقطع العلاقة بينهم مما يترتب عن ذلك تقلص معتبر في رقم أرقام المؤسسة، وبالتالي انخفاض في نتائجها ومردوديتها.

## 5-2 بالنسبة للأجراء:

من المهم جداً بالنسبة للأجراء أن تتمكن مؤسساتهم من تحقيق نتائج إيجابية ومستويات مرتفعة للمردودية حيث تعتبر المردودية في نفس الوقت كسبب وكنتيجة لسياسة الأجور المرتفعة التي تطبقها المؤسسات.

## 6-2 بالنسبة للدولة:

إن لمردودية المؤسسة أهمية كبيرة بالنسبة للدولة وتكمن هذه الأهمية بالخصوص فيما يلي :

- استفادة الدولة من الجزء المقتطع من النتيجة الإجمالية للسنة المالية الإيجابية الذي يتمثل في الضريبة على الأرباح
- مساهمة المؤسسة في تكوين إجمالي الناتج الداخلي عن طريق الثروة التي نخلقها في شكل قيم مضافة.

### المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في المردودية

أ- العوامل الداخلية : تتعلق عموما بالإدارة و نذكر منها<sup>1</sup>

#### 1- تسيير البشرية الموارد :

ان العامل البشري عنصر مهم في تسيير المؤسسة ورئيسي لنشاطها ، ومشكلة تسيير الموارد البشرية في العموم هي مشكلة إنسانية اجتماعية قبل أن تكون مالية فالمؤسسة الغير قادرة على التحكم في تسيير مواردها البشرية قد يؤثر سلبا على مردوديتها، و من بين المصاعب التي تعاني منها المؤسسة في هذا المجال :

- ظهور الخلافات و الاستياء بين الموظفين.

- عدم الاهتمام بتطوير العاملين و مشكلة الأجور، و ارتفاع حوادث العمل.

#### 2- السياسة الإنتاجية :

عدم التحكم في الإنتاج بور أيضا مؤثر على المردودية، وذلك لأنه من أولى مسؤوليات مدير إدارة الإنتاج العمليات. يحتل الإنتاج أهمية خاصة، سواء في المؤسسة إنتاج السلع أو مؤسسات تقديم الخدمات كما يشكل الإنتاج عامل المنافسة للمؤسسة وللإقتصاد ككل، ويرتبط بتأثير المنتج في السوق ( السعر ، النوعية ..... الخ ) .

#### 3- التسيير :

تحقيق مردودية موجبة يتطلب من المؤسسة انتهاج سياسة تسييرية محكمة، من شأنها أن تسمح بالاستغلال الأمثل عند تحقيق أهدافها المسطرة التي يرأسها تحقيق المردودية ، وأخيرا فالتحكم في التسيير أمر ضروري يجب عى المؤسسة أن تولي اهتمامها بهذا الجانب.

#### 4- السياسة المالية :

هي تلك القرارات التي تهدف إلى تخصيص الموارد المالية الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية و ذلك ضمن القيود المالية التي تفرضها الوضعية المالية و الإمكانيات المالية المتوفرة للمؤسسة و منه و على هذه الأخيرة التحكم الكبير في سياستها المالية لضمان تحقيق مردودية عالية.

#### 5- السياسة التجارية :

تتوقف السياسة التجارية على مدى تحقيق المؤسسة للأرباح و حجم رقم الأعمال المرتفع، ولا يتأتى ذلك إلا بدفع عجلة نشاط المؤسسة، لدراسة أسواق جديدة وبالتالي زيادة حصتها السوقية في نفس القطاع.<sup>2</sup>

ب- العوامل الخارجية : و هي تلك التي ليس لها علاقة بالإدارة و هي كالتالي

<sup>1</sup> صفاء الغول "دراسة قياسية للعوامل المؤثرة في مردودية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة " نموذج" مرجع سبق ذكره، ص 4

<sup>2</sup> صفاء الغول ، مرجع سبق ذكره، ص 7

## 1- السوق :

حيث أن السوق يعتبر عاملا مؤثرا على مردودية المؤسسة إذ يجب على المؤسسة أن تولي اهتمام له و عدم إهماله ، و ذلك عن طريق دراسته لتفسير المعلومات المتعمقة بالتعرف على رغبات و احتياجات الزبائن و رصدها مع تلبيةها .

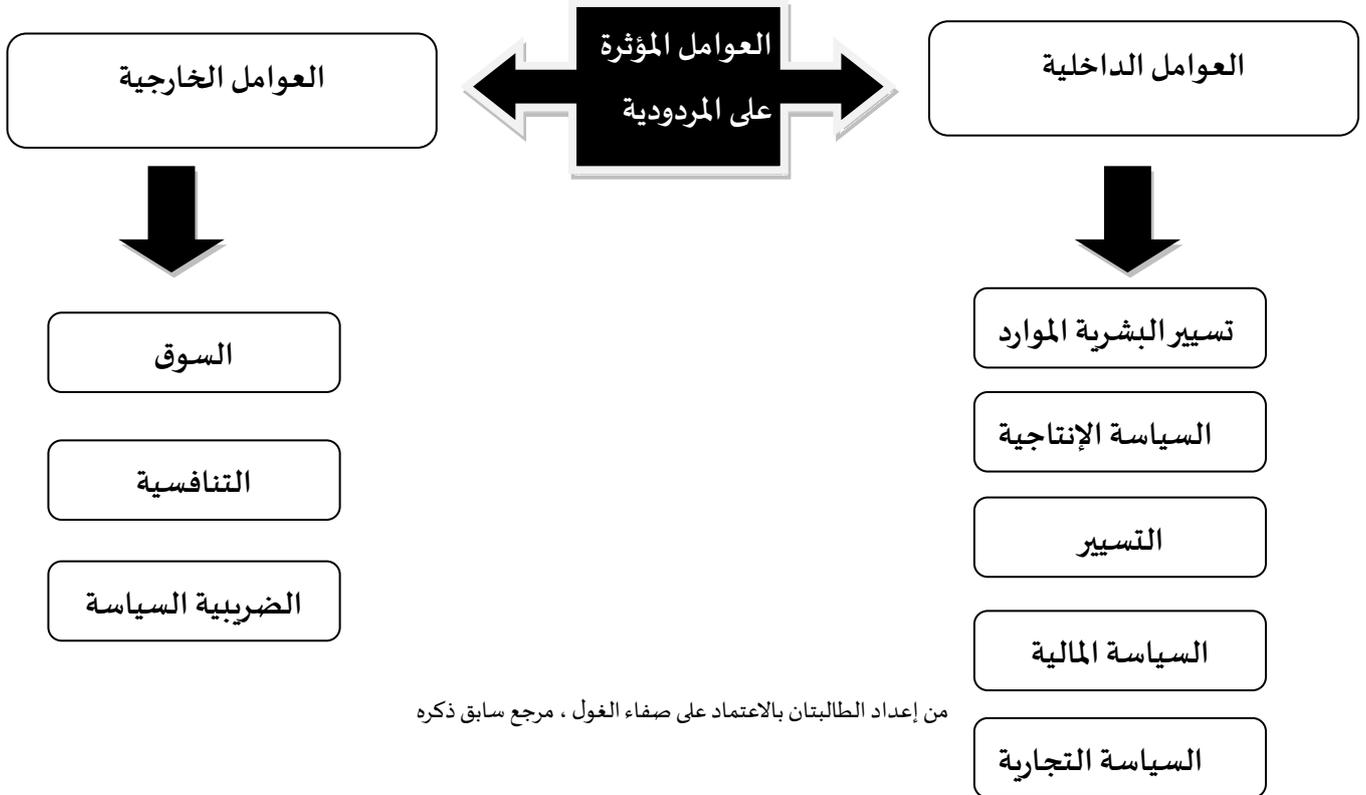
## 2- التنافسية ( المؤسسات المنافسة ) :

تعرف المنافسة أنها قدرة المؤسسة على بيع السلع و الخدمات بربحية في الأسواق المفتوحة كما تعرف بأنها القدرة على زيادة الربحية من خلال رفع الإنتاجية و تخفيض التكاليف أو تحسين الجودة أو كل ذلك معا، حيث إن عامل المنافسة يعتبر من بين العوامل المؤثرة على مردودية المؤسسة لذا وجب عليها أن تكون على دراية به ، فهو يشكل خطر على مردوديتها في حالة عدم الاهتمام به ، إذ أن الجودة والسعر هما العاملان الأساسيان في سوق المنافسة.

## 3- السياسة الضريبية :

تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية، كما أن لهذه السياسة دور في التأثير على مردودية المؤسسة، وهي تمثل صورة التدخل الحكومي من خلال فرض عدة أنواع من الضرائب <sup>1</sup>.

الشكل رقم 06 : العوامل المؤثرة على المردودية



من إعداد الطالبتان بالاعتماد على صفاء الغول ، مرجع سابق ذكره

<sup>1 1</sup> صفاء الغول ، مرجع سبق ذكره، ص8

## المبحث الثاني : أثر التدقيق الداخلي على المردودية

تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة كوسيلة للوقوف على ضعف و قوة الأنظمة و العمليات و الإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها و تحسين مردوديتها و بالتالي تحسين أدائها المالي

### المطلب الأول : عموميات حول الأداء المالي

#### الفرع الأول : مفهوم الأداء المالي :

يعرف الأداء المالي على أنه " مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية"<sup>1</sup> كما يعرف الأداء المالي حسب مبدأ تقييم المؤسسة على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على انشاء قيمة و مجابهة المستقبل ، من خلال الاعتماد على ميزانيات ، جدول حسابات النتائج ، و الجداول الملحقه مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية للقطاع الذي تنتمي ايه المؤسسة.<sup>2</sup> و على هذا الأساس فان تشخيص الأداء المالي يتم بمعاينة المردودية للمؤسسة و معدل نمو الارباح.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني : أهمية الأداء المالي

يهدف الاداء المالي الى تحقيق الأهداف الاساسية للمؤسسة ، و توفير المعلومات حول الوظيفة المالية التي من شأنها اعطاء صورة واضحة حول الوضعية المالية مما يساعد ف تحديد مواطن القوة و الضعف و يساعد في ترشيد القرارات المالية ، و التنيؤ باستمرار الأداء المالي المستقبلي.<sup>4</sup> و بشكل عام يمكن توضيح أهمية الأداء المالي في القاء الضوء على الربحية ، انتاجية و نمو المؤسسة و توازنها المالي و كل هذه المقاييس تعد ضرورية لنجاح و ديمومة المؤسسة في محيد يتسم بالمنافسة .

#### الفرع الثالث : أهداف الأداء المالي

يساهم الأداء المالي في :<sup>5</sup>

- ضمان المستوى الأمثل من السيولة و بالتالي قدرة المؤسسة على مواجهة الاستحقاقات المالية و تفادي مخاطر التوقف عن الدفع.

<sup>1</sup>السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ ، رياض ، 2000 ، ص : 30.  
<sup>2</sup>دادن عبد الغني ، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية ، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، العدد 04 ، 2006 ، ص.ص:41-42.  
<sup>3</sup> صابر عباسي ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مراح ، ورقلة ، 2012 ، ص :90.  
<sup>4</sup>ناظم حسن عبد السيد ، محاسبة الجودة – مدخل تحليلي ، دار الثقافة ، عمان ، 2009 ، ص : 131.  
<sup>5</sup>محمد محمود خطيب ، الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات ، دار حامد ، الأردن ، 2010 ، ص : 45.

- تمويل الاستثمارات و دورة الاستغلال .
- تحقيق مردودية عالية عن طريق تدنية تكاليف الاستدانة و الأموال الخاصة .
- أما بالنسبة للمستثمرين يمكنهم الأداء المالي من :<sup>1</sup>
- متابعة و معرفة نشاط المؤسسة و طبيعتها ، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية و المالية المحيطة ، و تقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من رحية و مردودية و توزيعات على سعر السهم.
- إجراء عملية التحليل و المقارنة و تفسير البيانات المالية ، و فهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة .

### المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء المالي

يعتبر التدقيق الداخلي نشاط تأكدي و استشاري و موضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة و لتحسين عملياتها ، و هو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها منج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة الخطر، الرقابة و التوجيه.<sup>2</sup>

نجد من خلال التعريف السابق ان التدقيق الداخلي في جوهره يهدف الى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية و كفاءة اي انه يسعى الى تحقيق فعالية و تحسين الأداء المالي . حيث ان يساهم الأداء المالي في تحقيق مردودية عالية عن طريق تدنية تكاليف الاستدانة و الأموال الخاصة و مساعدة المؤسسة على متابعة الظروف الاقتصادية و المالية المحيطة . يقع على عاتق المؤسسة مسؤولية حماية أموال المديعين و تحقيق أهداف ذوي المصالح من مساهمين و دائنين و عاملين و غيرهم ، مما يستدعي قيام المؤسسة باستخدام عدد من مؤشرات الأداء المالي التي تعكس الجوانب الأساسية لعملها اي "تحديد كمية او طاقة عنصر معين مما يستبعد استعمال التخمين و الطرق الأخرى التي قد تكون غير دقيقة و لا تفي بالمطلوب".<sup>3</sup> و من بين المؤشرات التقليدية لقياس الأداء المالي الاعتماد على حساب المردودية بأنواعها الثلاثة .

خلاصة:

يساهم التدقيق الداخلي بصفة عامة في حماية أصول المؤسسة و ترشيد استخدام مواردها المتاحة بكل كفاءة و فعالية و بصفة خاصة يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ، و حتى تتمكن المؤسسة من تحديد نقاط الضعف و القوة في عملية تسييرها في ظل تحديات المنافسة ، لا بد من قيامها بعملية تقييم أداءها المالي و ذلك باستخدام معايير و مؤشرات مالية كالمردودية من اجل بلوغ أهدافها المسطرة و المحددة مسبقا.

<sup>1</sup> محمد محمود خطيب ، مرجع سابق ذكره ، ص.ص : 47-48.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات ، مرجع سابق ذكره ، ص 29

<sup>3</sup> وائل محمد ادريس ، طاهر محسن منصور الغالبي ، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ، دار وائل ، عمان ، 2009 ، ص 64

### المطلب الثالث : آلية عمل التدقيق الداخلي في تحسين مرودية المؤسسة

لقد أدى التعقد المستمر لنشاط المؤسسة الى تقسيم نشاطاتها الى عدة وظائف متخصصة تخضع كل منها الى إجراءات و سياسات تضمن السير الجيد للعمل ، و تعتبر عملية اكتشاف الأخطاء و تطوير النظم من الآليات المعتمدة من قبل التدقيق الداخلي من اجل تحسين مرودية المؤسسة حيث تكمن مسؤولية المدقق الداخلي في إبداء راية الفني المحايد حول صحة القوائم المالية المقدمة له و يتوجب عليه التحقق من خلوها من الأخطاء و التي يكون لها تأثير على تطوير النظم و من ثم تحسين المردودية.

#### الفرع الأول : اكتشاف الغش و الأخطاء

تعرف الأخطاء وفقا لمعايير التدقيق الدولية بأنها التحريفات الغير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ او خطأ في جمع البيانات او خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس او التصنيف او العرض او الإفصاح و نجد نوعان من الخطاء من ناحية قصد الارتكاب هما:

أ- أخطاء عمدية: و هي التي تتم مع التدبير المسبق بهدف إخفاء حقيقة معينة او اختلاس معين .

ب- أخطاء غير عمدية: و هي الأخطاء التي ترتكب من دون قصد مثل أخطاء السهو .

من الأسباب التي تؤدي الى وقوع الأخطاء منها :

- الجهل بالمبادئ المحاسبية .
- الرغبة في اختلاس أصول المؤسسة .
- التقصير و الإهمال من طرف الموظفين
- رغبة الإدارة و استعدادها لارتكاب الأخطاء لتحقيق غرض معين مثل التهرب الضريبي .

يعمل التدقيق الداخلي على منع و تقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد من الحاجة له ، و طالما ان الإدارة تحتاج لمعلومات على درجة عالية من الدقة و بشكل مستمر فمن المتوقع ان يكون للمدققين الداخليين الصلاحية و الخبرة الكافية لتقييم هذه المعلومات ، كما يقوم المدقق الداخلي بتقديم النصائح للمسؤولين لمحاولة التقليل و منع الخطاء وكذا الحد من الإسراف و الضياع ، الشيء الذي يزيد من المردودية و يحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية و منه زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة .<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني : تطوير النظم

تتم هذه العملية من خلال الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في المؤسسة و المتمثل فيما يلي :

<sup>1</sup>شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص103

- 1- التأكيد : التأكيد على الإدارة بان آليات تطوير النظم تقوم بالعمل بفعالية .
- 2- التنبيه والتحديد : يقوم التدقيق الداخلي باكتشاف المخاطر و العمل على تنبيه إدارة المؤسسة من اجل تفادي حدوثها و معالجتها خاصة المخاطر الجوهرية الهامة .
- 3- النصيحة : عند اكتشاف المخاطر يقوم المدقق الداخلي بإعطاء نصائح و إرشادات حول كيفية إدارة هذه المخاطر .

التصرف : تنشيط التصرف لتأمين الإدارة الجيدة لتلك المخاطر و ذلك عن طريق التصرف السريع و عدم التهاون و الإهمال للمخاطر المتعلقة بنشاط المؤسسة<sup>1</sup>.

و عملية تطوير النظم يطلق عليها على أنها مراجعة سابقة للحدث من حيث :

- يجب إن يؤكد المدقق على ان عملية التطوير سليمة في حد ذاتها .
- يجب أن يعطي المدقق الداخلي نصيحة مهنية و إذا لم يتأسس ذلك على دليل إثبات حاسم فان الرأي يجب أن يكون مقيدا و متحفظا تبعا لذلك .
- يجب أن يكون تطوير النظم متسقا مع سياسات الشركة بتنظيم .
- يجب أن يتم تنفيذ التقييم الرقابي المطلوب قبل ان يتم التوقيع على العقد .

---

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي ، مراجعة و تدقيق نظم المعلومات ، الدار الجامعية للنشر ، مصر ، 2005، ص19

## خلاصة الفصل الثاني

تعتبر المردودية باختلاف أنواعها من مردودية اقتصادية و مالية و تجارية سياسة للوصول الى الأهداف اذ تسعى المؤسسة الى تحقيق معدلات نمو مرتفعة و ذلك لتحسين مردوديتها ، كما ترتبط نسب المردودية بالمؤسسة و بكل من له علاقة بالمؤسسة .

و من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا ان لعملية التدقيق الداخلي علاقة غير مباشرة بمردودية المؤسسة اذ تؤثر عملية التدقيق الداخلي على عناصر المردودية ، بحيث تعمل على تفادي الوقوع في الغش و الاختلاس و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات لضمان صحة و مصداقية المعلومات المسجلة التي على أساسها ستتم عملية حساب المردودية و اكتشاف الوضع و الأداء المالي لها و اقتراح الحلول الممكنة و المناسبة .

### مقدمة الفصل الثالث

تطرقنا في الدراسة النظرية الى التدقيق الداخلي و المردودية بأنواعها الثلاثة و ابراز العلاقة الموجودة بينهما ، أما في هذا الفصل سنقوم بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ، و ذلك من خلال قيامنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة سوناتراك بالاعتماد على مقابلات شخصية ، ملاحظة علمية و وثائق و سجلات المؤسسة ، وسيتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين :

- المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة
- المبحث الثاني : آلية عمل التدقيق الداخلي و علاقته بالمردودية

## المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة

تلقب مؤسسة سوناطراك بالرائد الإفريقي في مجال النفط ، و تحتل المرتبة الأولى في افريقيا بحيث تستمد قوتها من قدرتها على تكوين مجموعة متكاملة بالكامل عبر سلسلة القيمة الهيدروكربونية بأكملها.

### المطلب الأول : لمحة حول مؤسسة سوناطراك الأم .

منذ أكثر من 50 سنة ، تلعب سوناطراك دورا هاما في تنمية الاقتصاد الوطني ، مهمتها الأساسية تعزيز احتياطات النفط والغاز في الجزائر ، و هي الشركة الوطنية الوحيدة المسؤولة عن استغلال المصادر النفطية و الغازية في الجزائر و بيعها ، بحيث أنها تعتبر مقود اقتصاد الجزائر .

تم إنشائها بموجب المرسوم 63-491 بتاريخ 31 ديسمبر 1963 ، و في 11 فيفري 1998 حملت الشركة اسم الشركة الوطنية للبحث و الإنتاج و النقل و التحويل و تسويق المحروقات ، و هي شركة مساهمة رأسمالها قدره 245 مليار دينار مقسمة الى 145 ألف سهم بقيمة مليون دينار لكل شركة بالكامل ( أصبح الان رأس مال الشركة قدره 1.000.000.000.000 دج و تم الاكتتاب حصريا و إصداره من قبل الحالة الاجتماعية للشركة )

### الشكل رقم 07 : الهيكل التنظيمي لمجموعة سوناطراك

رئيس المدير العام

اللجنة التنفيذية

الامانة العامة

مديرية شؤون الشركات

مديرية التحويل SH2030

مديرية العلاقات العامة

لجنة الأخلاقيات

مكتب الرئيس التنفيذي

التدقيق وإدارة المخاطر

دائرة الأمن الداخلي

مستشارين

المديرية  
التنفيذية  
للاستراتيجية و  
التخطيط و  
الاقتصاد

المديرية  
التنفيذية  
للشؤون المالية

المديرية التنفيذية  
للمجمع لتطوير  
الأعمال و التسويق

المديرية المركزية  
للموارد  
البشرية

المديرية المركزية  
للخدمات  
اللوجيستية

المديرية المركزية  
للموارد  
الجديدة

المديرية المركزية  
للهندسة و ادارة  
المشاريع

المديرية المركزية  
للشؤون  
القانونية

المديرية المركزية  
للاعلام الالي و  
نظم المعلومات

المديرية المركزية  
للصحة و الامن  
و البيئة

المديرية المركزية  
للبحث و  
التطوير

نشاط الانتاج و  
الاستغلال

نشاط النقل  
عبر القنوات

نشاط التميع و  
الفصل

نشاط التكرير  
و  
البيتروكيمياوي

نشاط التسويق

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على وثائق المؤسسة

المهام الرئيسية للمؤسسة :

- التنقيب و البحث عن الموارد الهيدروكربونية.
- تميع الغاز الطبيعي و معالجته و استرداد الهيدروكربونات.

- تحويل و تكرير البترول.
- تلبية الاحتياجات الوطنية و الدولية .
- تطوير الثروة النفطية و الغازية لاكتساب موقع تنافسي في مناطق التجارة الحرة المستقبلية.

و في 20 ماي 2019 قامت سونطراك بإعادة تنظيم نشاطها في شكل مؤسسة هيكل كلي في خمس أنشطة أساسية هي كالتالي :

1-نشاط الاستغلال و الانتاج (EP) : و هو النشاط الأولي يتمثل في البحث و التنقيب عن الغاز الطبيعي و رواسب النفط

2-نشاط النقل بواسطة خط الأنابيب (TRC) : و هي عملية نقل الهيدروكربونات السائلة و الغازية عبر خط الانابيب .

3-نشاط التكرير و البتروكيمياويات (RPC) : و هي عملية تكرير البترول و البتروكيمياويات المشتقة من الغاز .

4-نشاط التسويق (COM): و هي عملية تسويق المنتجات النهائية .

5-نشاط التمييع و الفصل (LQS) : و هي عملية تمييع الغاز الطبيعي و فصل المميع ، أي اخراج الهيدروكربونات من سلسلة الإنتاج الى التمييع قبل التسويق مباشرة .

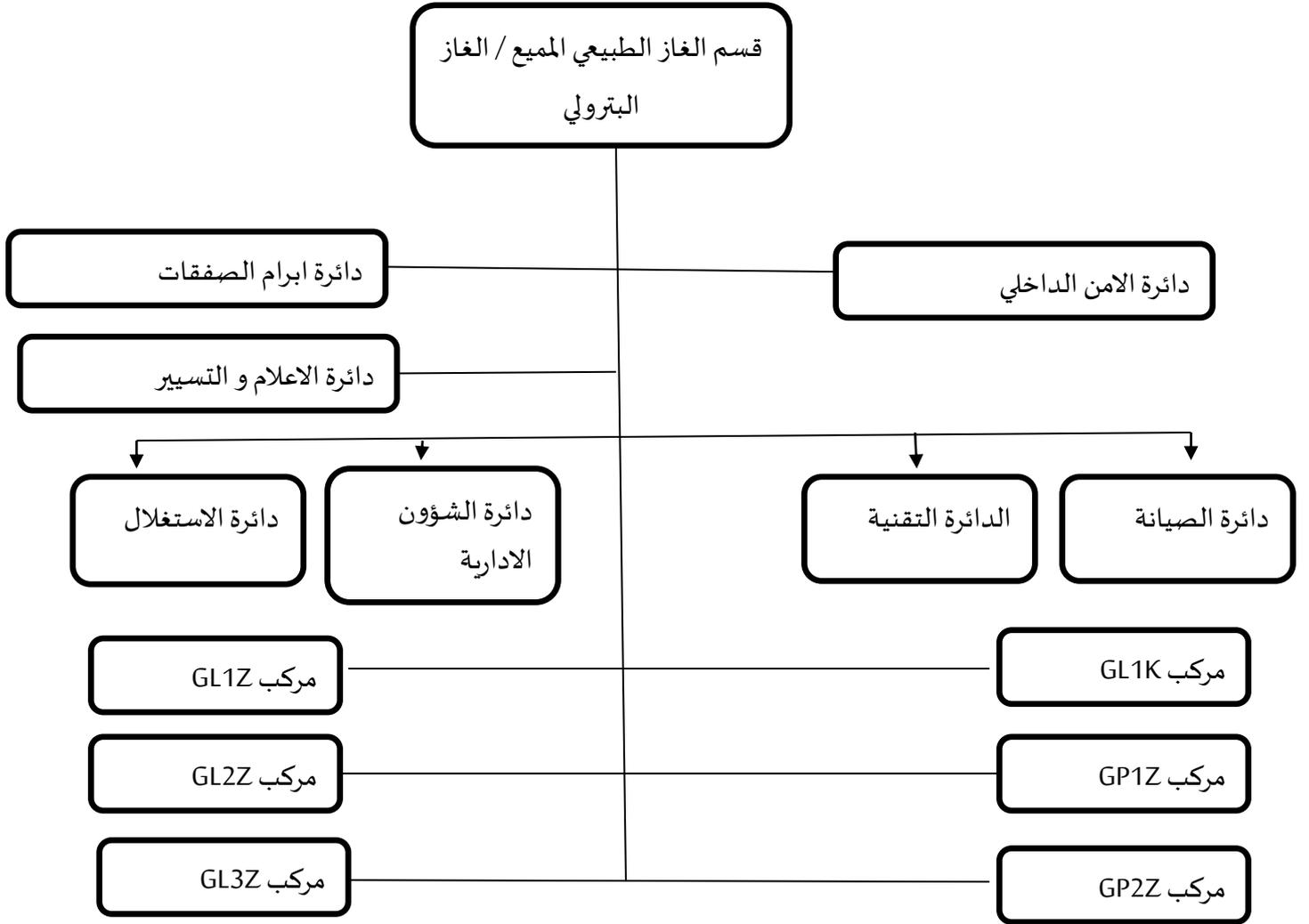
**المطلب الثاني : تقديم قسم الغاز الطبيعي المميع / الغاز البترولي المميع (GNL/PNL) :**

**المهام الرئيسية للقسم :**

- \* إعداد و تنفيذ السياسات و الاستراتيجيات للمؤسسة و نشاط التمييع و الفصل (LQS) من خلال الاستغلال و التسيير و الاستثمار بالتعاون مع مختلف هيكل الشركة و تطويرها و تنفيذها .
- \* المتابعة و مراقبة التسيير و استغلال وحدات الانتاج هي ظل شروط أفضل و التكلفة الممكنة .
- \*تنظيم المعلومات و الإبلاغ .

\*إدارة و تشغيل المرافق القائمة : تمييع الغاز الطبيعي (GNL)/ فصل الغاز البترولي (GPL).

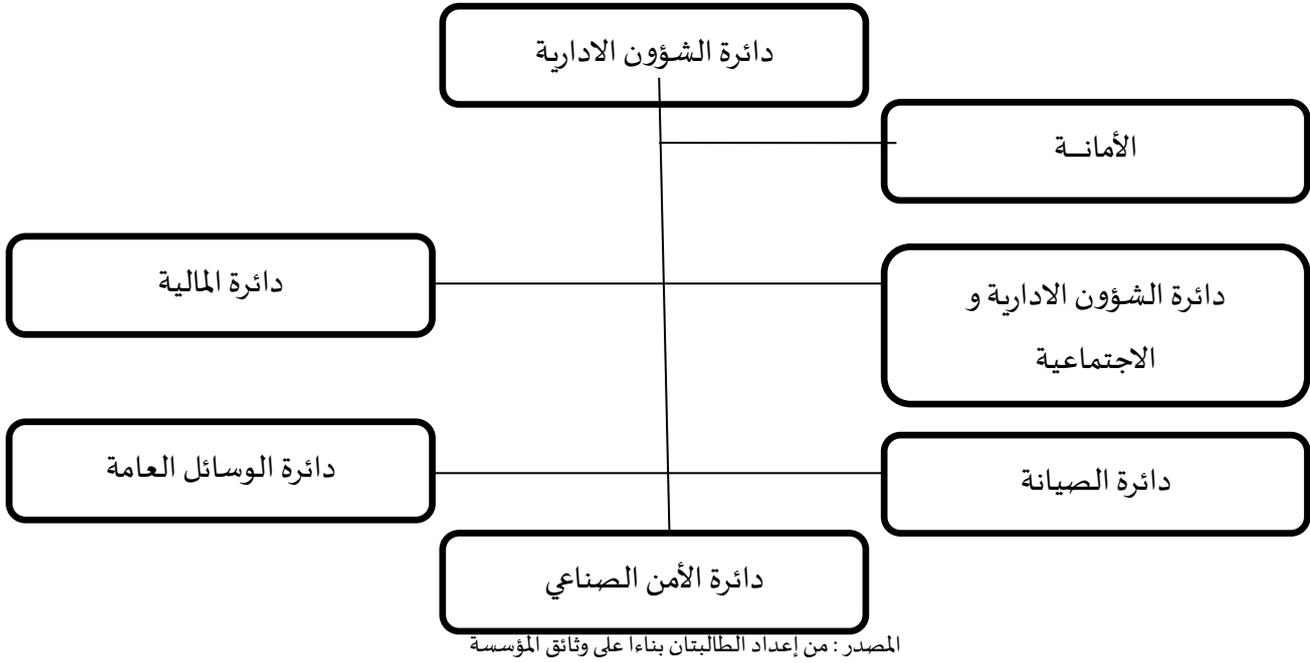
الشكل رقم 08 : الهيكل التنظيمي (GNL/PNL)



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على وثائق المؤسسة

- دائرة الشؤون الإدارية و الموارد ( ADM ) للقسم GNL/PNL : مهمتها الرئيسية تتمثل في تقديم جميع الخدمات من حيث التسيير و صيانة البنية التحتية ، في ظل أفضل الظروف للتكلفة و الجودة و السلامة لفروع قسم GNL/PNL بالإضافة الى دعم الخدمات الإدارية مثل : إدارة كشوف المرتبات و المزايا الاجتماعية و الطبية ... الخ مع تمويل الهياكل و تطوير ادارة و مراقبة تنفيذ ميزانية هياكل اقسام الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع و تنفيذ التقارير الدورية .

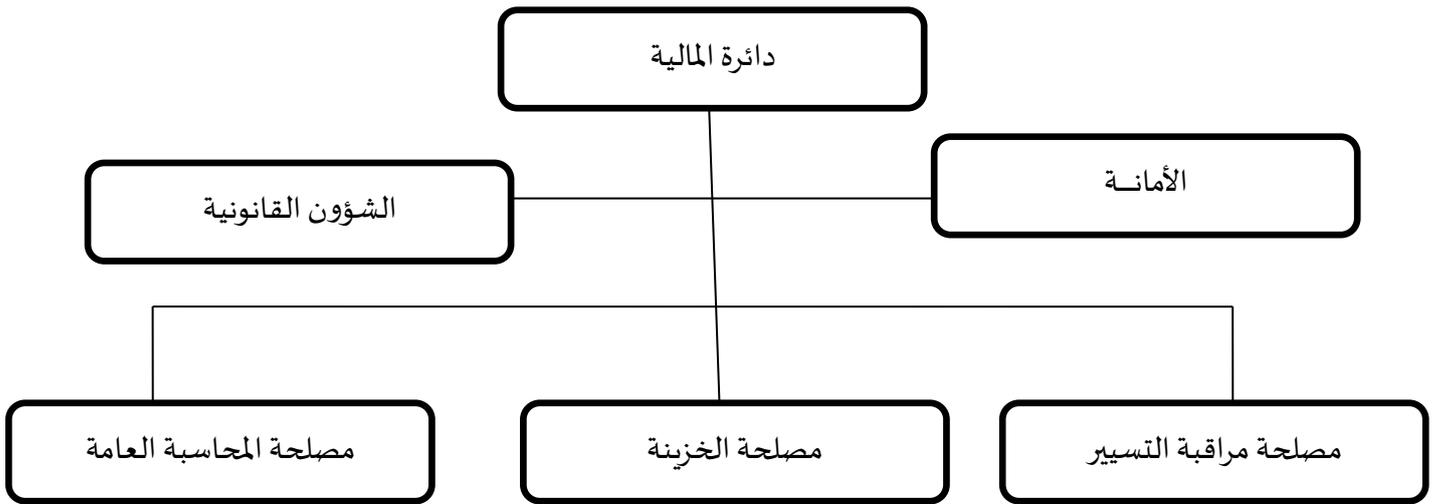
الشكل رقم 09 : الهيكل التنظيمي لدائرة الشؤون الإدارية ADM



المطلب الثالث : تقديم دائرة المالية

هي عبارة عن هيكل رقابي تهدف الى إعداد ميزانية في كل نهاية سنة للادارة و تبرير جميع العمليات المالية و القانونية و كل ما يتعلق بالميزانية و الخزينة و التسجيل المحاسبي لها ، مع تنفيذ السياسة المالية وفقا لتوجهات الإدارة المالية لنشاط التميين و الفصل (LQS)

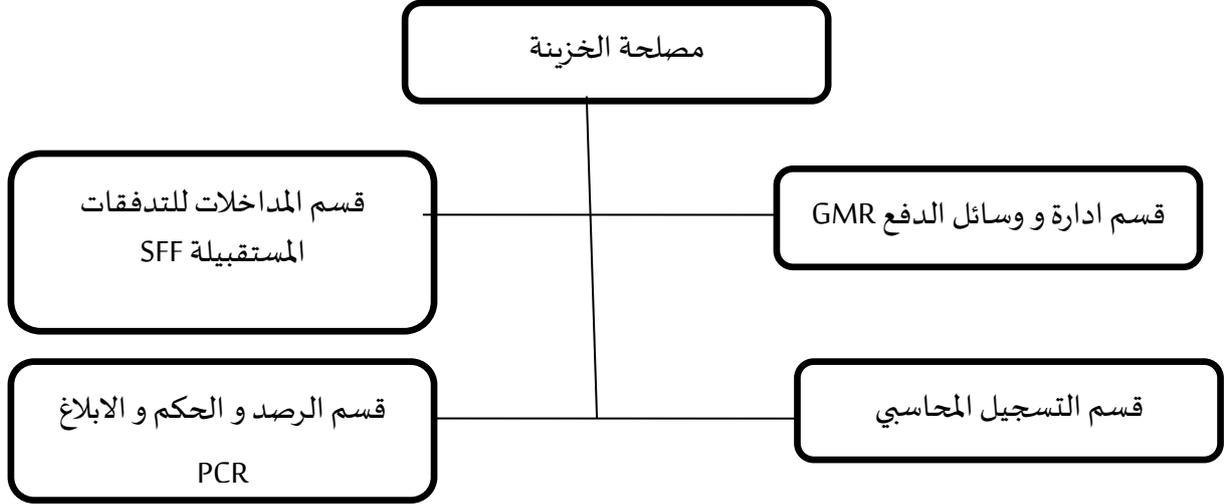
• الشكل رقم 10 : الهيكل التنظيمي لدائرة المالية



المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على وثائق المؤسسة

- مصلحة الخزينة : تهتم هذه المصلحة بدفع جميع المشتريات مع تحديد وسائل وطريقة الدفع.

#### الشكل رقم 11 : الهيكل التنظيمي لمصلحة الخزينة



المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على وثائق المؤسسة

- مصلحة المحاسبة العامة : دورها الرئيسي يكمن في إعداد الميزانية السنوية و الإفصاح عن النتائج

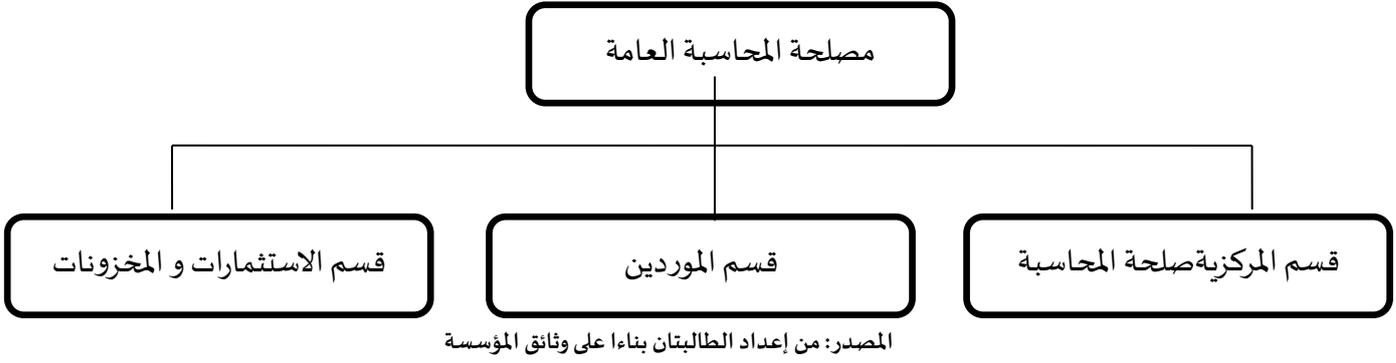
المحاسبية و تشمل هذه المصلحة ثلاث أقسام رئيسية :

1- قسم المركزية : يقوم بمسك الدفاتر المحاسبية و جميع التحركات المالية بين الوحدات و بين المجموعات من خلال : القسائم الداخلية (BIU) ، و القسائم المشتركة بين المجموعات (BIG) ، و يشرف أيضا عن مراقبة و طباعة المستندات المحاسبية ، كما يتابع حركات القروض و حالات الرواتب و تسديد نفقات المهمة و إعداد الميزانية العامة لنهاية السنة .

2- قسم الموردين : يسجل هذا القسم فواتير الشراء بعد التحقق من الامتثال للعقود المقابلة ، و هو المسؤول عن مراقبة العقود و حفظ ملفات الموردين.

3- قسم المخزونات و الاستثمارات : يتناول هذا القسم المتابعة المحاسبية للاستثمارات و جميع المخزونات و يسجل مدخلات و مخرجات المخزون و يتلقى البيانات الشهرية ، و هذه المهام يحققها بالتعاون مع دائرة الوسائل العامة ، كما يعالج الانحرافات الحاصلة .

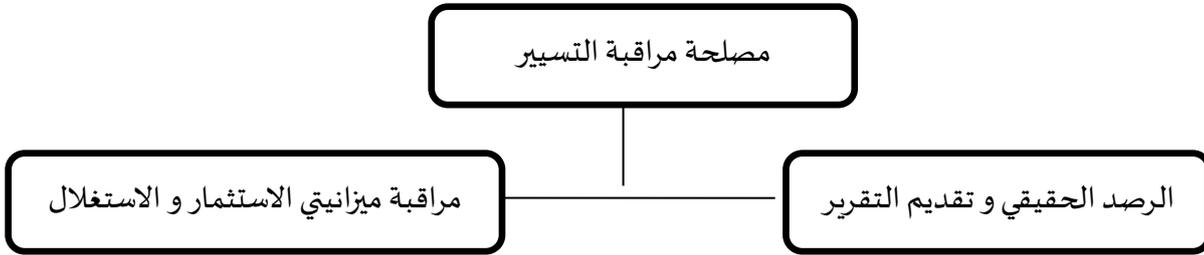
الشكل رقم 12 : الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة العامة



• مصلحة مراقبة التسيير : تتمثل مهامها الرئيسية في :

- ضمان دخول و نشر المعلومات الادارية .
- تقديم المساعدة العون لجميع هياكل القسم عند القيام باعداد الميزانية .
- تحديد الحالات الدورية ، الشهرية ، الفصلية و السنوية و نشر تقارير دورية للنشاطات .
- ضمان احترام و تطبيق الاجراءات و تعليمات الادارة و اللوائح المعمول بها في المؤسسة .

الشكل رقم 13 : الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التسيير



المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني : آلية عمل التدقيق الداخلي وعلاقته بالمردودية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة سوناطراك من بين إحدى فروع المؤسسة الأم ، و هي فرع التدقيق الداخلي و المخاطر المتواجد على مستوى الجزائر العاصمة حاليا .  
تعتمد مؤسسة سوناطراك في وظائفها على توفير دليل اجراءاتها كما هو الحال بالنسبة للتدقيق الداخلي و الهدف الرئيسي من هذا الدليل هو تقديم منهجية لتطوير و وظيفة التدقيق الداخلي .

## المطلب الأول : دليل إجراءات وضع برنامج خطة التدقيق<sup>1</sup>

يتم على مستوى مجموعة سوناتراك وضع برنامج خطة التدقيق لتحديد عمليات التدقيق الداخلي الواجب القيام بها على مدار السنة و على مستوى كافة فروع المؤسسة ، و تقع مسؤولية وضع الخطة على عاتق الإدارة العامة و تطويرها و تنفيذها من مسؤولية إدارة التدقيق الداخلي و يتم وضع هذا البرنامج حسب دليل منهجية إجراءات وضعه وفق المراحل الآتية :

### • إعداد الخطة الاستراتيجية :

- 1- يتم تحديد الأهداف الاستراتيجية للمجموعة و مجموعة العمليات التي تسهم في تحقيقها و ذلك من خلال عقد اجتماعات على مستوى المقر الرئيسي ، و تتم هذه الخطوة بشكل دوري كل سنة .
- 2- إنشاء رابط بين الأهداف الرئيسية و الأهداف الاستراتيجية .
- 3- تحديد مستوى العمليات التي تساهم بشكل أكبر في تحقيق الأهداف الاستراتيجية مقارنة بنتائج تخطيط المخاطر ( ملحق رقم 01)
- 4- انجاز خريطة المخاطر لكل فرع من فروع المجموعة : أي تحديد المخاطر الرئيسية (ملحق رقم 02)
- 5- إعداد قائمة مواضع المخاطر و مواضع المهام المتعلقة بها و المقارنة مع المهام لسابق تنفيذها في السنة الماضية.
- 6- جمع مقترحات مواضع مهام التدقيق جديدة من طرف مصادر داخلية و خارجية : موظفي الرقابة الداخلية ، مديري التدقيق ، محافظي حسابات ، و دمج المقترحات في القائمة.
- 7- ارسال لكل فرع / نشاط اقتراح لموضوعات المخاطر و الموضوعات المرتبطة بها مع تحديد لقاء مع كل مديرية مركزية و الهدف من هذه المقابلة هو الحصول على رؤية شاملة حول المخاطر و حجم تأثيرها و احتمالية التحكم فيها.
- 8- القيام بتحديث قائمة المخاطر و دمج العناصر التي تم جمعها بإضافة موضوعات مهمة تتعلق بالمخاطر مع وضع تعليقات توضيحية .
- 9- تصنيف موضوعات مهمات التدقيق حسب الفرع و النشاط.
- 10- إعداد برنامج خطة التدقيق الاستراتيجي و التحقق منه و يكون الهدف من التحقق هو الانتقال من خطة إستراتيجية الى خطة تشغيلية . (ملحق رقم 03)

<sup>1</sup> MANUEL DES PROCEDURES D'AUDIT INTERNE Procédure création et contenu du programme de travail Code : SH/ADG : E-011 sonatrach

• اعداد الخطة التشغيلية :

بعد الانتهاء من عملية اعداد الخطة الاستراتيجية تتم المصادقة عليها من طرف اللجنة التنفيذية لتصبح خطة تشغيلية و اختيار المهمات ذات الأولوية حسب حجم الخطورة و تنفيذها بداية من شهر يناير للسنة المقبلة ( ملحق رقم 04 )

المطلب الثاني : دليل إجراءات تنفيذ عملية التدقيق<sup>1</sup>

سنتطرق في هذا المطلب الى ثلاث فروع كالتالي :

الفرع الأول : التحضير للمهمة

1-1 اختيار فريق التدقيق :

من الأساسيات الواجب توفرها و التي أكدت عليها المعايير هي تحلي المدقق الداخلي بالكفاءة و الضمير المهني يجب أن يعتمد تكوين فريق التدقيق على تقييم طبيعة و تعقيد كل مهمة ، بالأخذ بعين الاعتبار المدة و الموارد المتوفرة .

يتكون فريق التدقيق عادة من مشرق (المسؤول الأول) ، رئيس المهمة ، اثنان الى ثلاث مدققين .

يجب أن يضمن المشرف من أن الفريق المعد لمهمة التدقيق يكتسب بشكل جماعي المعرفة و الدراية و المهارات اللازمة لتنفيذ المهمة بشكل صحيح .

يتم تكييف حجم الفريق المكلف بالمهمة من حيث عدد الأشخاص مع نطاق و مدى تعقيد الموضوع .

إذا لم يتم استيفاء هذه الشروط يتوجب على المشرف الحصول على مساعدة من أشخاص مؤهلين داخل أو خارج المجموعة .

2-1 رسالة المهمة :

تساهم رسالة المهمة في اعلام المديرين الرئيسيين المعنيين بالتدخل الوشيك للمدققين الداخليين عندما تسمح طبيعة المهمة بذلك . (ملحق رقم 05)

ملاحظة : يتم الإعلام عن المهمة عندما تكون مهمة مخطط لها في برنامج العمل المعد من طرف المجموعة لمهام التدقيق على مدار السنة في حين يمكننا مصادفة مهام تدقيق غير مخطط لها و تكون عادة في حين وجود حالات مشتبه بها أو تلقي رسائل مجهولة المصدر و التبليغ عن وجود نوع من الاختلاس و غيره مما يدفع التدخل السريع لمهمة تدقيق من ارج برنامج العمل .

<sup>1</sup> MANUEL DES PROCEDURES D'AUDIT INTERNE Procédure de conduite d'une mission d'Audit Interne Code : SH/ADG : E-006

عادة يقوم المدقق بإبلاغ الجهة الخاضعة لعملية للتدقيق الداخلي بوصوله في أجل لا يتجاوز 15 يوم و يتم إرسال رسالة مهمة في شكل بريد الكتروني ، فاكس أو عبر البريد في شكل ورقي لإبلاغ الجهة المعنية بأنه سيتم إجراء مهمة تدقيق .

يتم التحقق من أنه تم استقبال رسالة المهمة و ذلك عن طريق مكالمة هاتفية في غضون مرور 48 ساعة .  
تعلن رسالة المهمة عن مهمة التدقيق و تاريخ بدئها و المدة المخطط لها بالإضافة الى اسم رئيس المهمة و المدققين المرافقين .

كما يتم الإشارة إلى خطة التدقيق المعتمدة من طريف الرئيس و موضوع المهمة .  
يتم الاحتفاظ بنسخة من رسالة المهمة في ملف التدقيق ( قسم التحضير للمهمة).

### 3-1 الدراسة الأولية :

قبل البدء في مهمة التدقيق يقوم المدققون بدراسة أولية حول الجهة المراد تدقيقها و جمع كل المعلومات المفيدة التي يمكن جمعها و ذلك من أجل تكوين نظام مرجعي للجهة المراد تدقيقها و تحليل مختلف المخاطر و تحديد هدف التدقيق و الوقت لمخصص لهذه الخطوة في المتوسط هو بنسبة 20% من الوقت الاجمالي للمهمة .

#### ملاحظة :

- يمكن إجراء الدراسة الأولية بشكل استثنائي عبر الهاتف لكنها عموما تكون ضمن العمل الميداني .

في نهاية هذه المرحلة قد يتقرر إعادة تكييف خطة المهمة و تغيير حجم الفريق و الوقت المخصص له كما أنه تساهم الدراسة الأولية في التغيير الجذري مثلا إلغاء المهمة .

### 1-3-1 التعارف و المقابلة مع الجهة الخاضعة للتدقيق :

قبل البدء في عملية التدقيق يجب على المشرف للمهمة تحديد موعد مقابلة مع مديري الجهة الخاضعة للتدقيق و ذلك لغرض :

- التشاور حول مصلحة و أهداف مهمة التدقيق التي سيتم تنفيذها و تحديد الخطوط الرئيسية لها .
  - مناقشة تنسيق التدقيق الداخلي مع الأداء التشغيلي للجهة المراد تدقيقها و جمع معلومات تحليلية تكميلية اضافية مساعدة .
  - الموافقة على الأهداف الرئيسية للوظيفة .
- يجب أن تسمح هذه المناقشة بما يلي :

- التحقق من صحة و توافقية المخاطر التي تم تحديدها مسبقا و احتمال وقوعها .
  - تحسين الكفاءة عن طريق التقدير الأصح لعدد الأيام.
- و أخيرا يتم تسجيل نتائج الاجتماع كتابيا في شكل محضر المقابلة الأولى و يتم الاحتفاظ به في ملف مهمة التدقيق (قسم التحضير للمهمة). (ملحق رقم 06)

### 2-3-1 جدول المخاطر :

يتم تنفيذ مرحلة تحليل المخاطر في المقر الرئيسي و ذلك من خلال المقابلات لفهم تنظيم و عمل الجهة الخاضعة للتدقيق . (ملحق رقم 07-08)

يتم إعداد جدول المخاطر بهدف إجراء تقدير لنقاط القوة و الضعف الحقيقية و إمكانيات الجهة الخاضعة للتدقيق و يستخدم هذا الجدول لتحديد أهداف و يجب الاحتفاظ به في ملف التدقيق (قسم التحضير للمهمة) من أجل إعداده يجب ما يلي :

- تقسيم النشاط الى مهام فرعية .
- الإشارة إلى كل مهمة و الهدف منها و تقدير المخاطر المترتبة بطرح السؤال " ما الذي يمكن أن يحدث اذا لم تتحقق الأهداف ؟ "
- تقييم المخاطر بإيجاز.

### 3-3-1 مذكرة التوجيه :

يتم إعدادها من طرف رئيس المهمة و مراجعتها من طرف المشرف و تحتوي على :

- الأهداف الرئيسية .
  - المهام بشكل تفصيلي
  - الطرق المعتمد عليهما في جمع المعلومات خلال مهمة التدقيق .
- و بالتالي هي تحديد بدقة نطاق التدخل و يتم ادراجها ضمن ملف التدقيق (قسم التحضير للمهمة) (ملحق رقم 09)

### 4-3-1 إعداد برنامج العمل :

يتم وضع برنامج العمل على أساس المذكرة التوجيهية و الغرض منه هو تحديد ، توزيع ، و تخطيط عمل المدققين الداخليين .

يجب مراجعة البرنامج و التحقق منه و من صحته قبل بدء العمل الميداني و الاحتفاظ به ضمن ملف المهمة (قسم التحضير للمهمة) . (ملحق رقم 10)

## الفرع الثاني : تنفيذ المهمة

### 1-1 الاجتماع الافتتاحي :

يعقد الاجتماع الافتتاحي في مقر الجهة الخاضعة للتدقيق يشارك فيه :  
مريد الجهة الخاضعة للتدقيق ، رئيس القسم ، رئيس الخدمة ، فريق التدقيق و من أهم النقاط التي يتم التطرق إليها خلال هذا الاجتماع :

- تقديم المدققين ، وظائفهم وخبراتهم.
  - عرض وظيفة التدقيق ، و تعريف مبسط و الإشارة على الميثاق الأخلاقي للوظيفة .
  - مناقشة المذكرة التوجيهية.
  - التذكير بإجراءات سير مهمة التدقيق .
- يجب تسجيل استنتاجات هذا الاجتماع في شكل محضر اجتماع . ( ملحق رقم 11 )

### 2-1 اختبارات التدقيق الميداني :

يتكون العمل الميداني من إجراءات الفحوصات المنصوص عليها في برنامج العمل باستخدام أدوات التدقيق المناسبة ( إجراء مقابلات ، ملاحظات عينية ، اختبار العينات ... )  
يتم توزيع المهام على كل مدقق من الفريق في شكا أوراق اختبار و يتم تنفيذ أعمال التحقق و جمع المعلومات حول جميع العناصر و يجب أن تكون المعلومات كافية و موثوقة مع اجابة و تنفيذ جميع المهام الفرعية الخاصة بكل مدقق . (ملحق رقم 12-13)  
أخيرا تجمع الاستنتاجات في ورقة التغطية و من المهم خلال هذه المرحلة :  
-يظل المدقق منتبها و متعمقا خلال تحقيقاته و أن يستمر بطرح الأسئلة .

### 3-1 إضفاء الطابع الرسمي على النتائج و عرضه على الجهات الخاضعة للتدقيق :

بعد كل خطوة من خطوات العمل ( الإجابة على أسئلة ورقة الاختبارات ) و في حالة مصادفة خطأ ما أو حالة مشتبه بها يقوم المدقق بوضع استنتاجات جانبية في شكل ورقة اظهر و تحليل المشكل FRAP ( ملحق رقم 14-15 ) و هي عبارة عن ورقة تملأ في حالة وجود قصور في العمل و يتم الاستناد عليها خلال مرحلة إعداد التقرير التي على أساسها تبنى التوصيات اللازمة .

### 4-1 الاجتماع الختامي لمرحلة التحقق :

يجب عقد اجتماع جانبي بين مسؤول المهمة و المدققين للتأكد من أن الأهداف قد تم تحقيقها و أن جميع نقاط برنامج العمل قد تحققت قبل مغادرة الموقع.

و يتم تنظيم اجتماع مع ادارة الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل اغلاق مرحلة التحقق برد شفوي يتم المشاركة فيها نفس الأعضاء المشاركين في الاجتماع الافتتاحي و من بين النقاط التي يتم مشاركتها خلال هذا الاجتماع ما يلي :

- التشكر ( شكر الجهة الخاضعة للتدقيق على التعاون و توفير الوثائق اللازمة )
  - تقدم النتائج التي تم التحقق من صحتها .
  - مناقشة التوصيات .
  - يجب أن يتيح هذا الاجتماع التحقق من صحة التقرير المستقبلي .
- يجب تسجيل نتائج هذا الاجتماع في التقرير و حفظ نسخة منه في ملف المهمة ، و ترسل نسخة منه الى مدير الجهة الخاضعة للتدقيق . ( ملحق رقم 16 )

### الفرع الثالث : اختتام المهمة

#### 1-1 مشروع تقرير التدقيق :

يوصى بصياغة مسودة معظم التقرير خلال المهمة و قبل عقد الاجتماع الختامي و عليه يقوم المدقق بصياغة مسودة التقرير لإضفاء الطابع الرسمي على استنتاجاته و توصياته .  
يشكل التقرير بياناً للثغرات و الضعف و الاختلالات التي تم تحديدها خلال المهمة .  
يتم توزيع مسودة التقرير على المديرين المعنيين بنطاق التدقيق مع جميع أوراق FRAP التي يتم إعدادها و يشتمل عرض المشاكل و الأسباب و العوائق و التوصيات .

#### 2-1 اجتماع المراجعة

بمجرد عودة المدققين من مهمتهم يطلب منهم مناقشة جميع الإحداث و الوقائع و الملاحظات ( ايجابية كانت او سلبية ) من أجل تحديد الإجراء التي يتعين اتخاذها

#### 3-1 اجتماع التحقق :

يتم عقد اجتماع التحقق بين المدققين حيث يتم فيه مناقشة جميع جوانب مسودة التقرير و تعيين جميع التوصيات و الموعد النهائي المقترح للانتهاء منها و تحرير نتائج الاجتماع في شكل محضر اجتماع ( ملحق رقم 17 )

**ملاحظة :** عندما لا تسمح القيود الجغرافية المكانية بعقد اجتماع التحقق ، يظل المبدأ غير ملموس و يتم عقده عبر الهاتف على الأقل مع الشخص المسؤول في الجهة الخاضعة للتدقيق .

#### 4-1 التقرير النهائي :

تشكل مسودة التقرير بعد اجتماع التحقق و التحديثات التقرير النهائي و هو يتألف من ملخص و جميع ملفات FRAP التي يتم فحصها خلال اجتماع التحقق من الصحة و قائمة التوصيات يتم قراءته من طرف المديرين. يتم إرسال التقرير الى المديرين الخاضعين لعملية التدقيق ، مدير اللجنة التنفيذية ، رئيس مجلس الإدارة ، مدير التدقيق للمجموعة المركزية .

ملاحظة : تقرير التدقيق يجسد عمل المدققين الداخليين كما نصح المستلمون بعدم تمديد توزيعه لاحتوائه على معلومات سرية.

#### المطلب الثالث : التدقيق والمردودية

من خلال تطلعنا على بعض القوائم المالية المؤسسة (ملحق رقم 18-19-20) محل الدراسة قسم الغاز الطبيعي المميع / الغاز البترولي :

لاحظنا أن بعض الحسابات غير موجودة مثل رأس مال المؤسسة و بعد مقابلتنا لاطارت المؤسسة توصلنا الى ان ميزانية المديرية العامة للموارد العامة ADM ما هي الا عبارة عن أعباء ستدقق بدورها في ميزانية نشاط تمييع و تحويل الغاز التي سوف تدقق بدورها في الميزانية العامة للمجموعة مما جعل تقارب الدراسة النظرية مع الدراسة التطبيقية لا يعطينا نتائج ذات مصداقية لان الميزانية للوحة ما هي الا عبارة عن عمليات ما بين الوحدات عن طريق حافظة بين الوحدات BIU ( ملحق رقم 21 ) ، و الهدف الرئيسي من الإستراتيجية المتبعة من طرف مجمع سوناطراك هو تحديد الأعباء لكل وحدة و ذلك من خلال فرض عرض ميزانية كل وحدة مستقلة.

و من خلال ما تقدم نستنتج أنه للقيام بعملية حساب و تحليل نسب المردودية لا يمكن أن يكون في الوحدة محل الدراسة بل على مستوى المديرية العامة لسوناطراك كما توصلنا الى أنه الميزانية العامة لمجمع سوناطراك هي عبارة عن الأعباء و المداخيل لكافة الأنشطة المذكورة في تقديم المؤسسة .

ان الوصول الى الميزانية العامة لمجمع سوناطراك ليس بالأمر الهين لأنها عبارة عن ميزانية نمول ميزانية الدولة بنسبة 85% .

غير ذلك من خلال تربصنا لاحتنا أن سياسة سوناطراك مبنية أساسا على عملية مراقبة العمليات المالية التي تكون على كافة المستويات من المصلحة ، القسم ، رئيس مصلحة ، رئيس القسم ... ، و تعتمد أساسا على عمليات التدقيق السنوية المبرمجة و الغير مبرمجة التي تساهم في اكتشاف الثغرات الموجودة و تقييم المخاطر ليتم معالجتها و التأكد منها عن طريق تقديم توصيات و اقتراحات من خلال تقاريره و التي تاخذ بعين الاعتبار و تساهم في تحسين و أداء

### خلاصة الفصل الثالث

لعملية التدقيق الداخلي أهمية بالغة على مستوى المؤسسة محل الدراسة و ذلك نظرا لأهمية نشاط المؤسسة في الاقتصاد الوطني .

و رغم السرية و التحفظ على المعلومات و البيانات إلا أن التبرص في هذه المؤسسة كان لنا بمثابة الصورة الحقيقية من خلال الجهود المبذولة من طرف إطارات و موظفي المؤسسة لوضعنا في الإطار الصحيح و جعلنا نقف عند واقع و أهمية و دور التدقيق الداخلي و طريقة سيره على مستوى مجمع سوناطراك .

## خاتمة عامة

تهتم المؤسسات بشكل كبير بموضوع حماية ممتلكاتها ، خاصة مع كبر حجمها و تشعب أعمالها للحفاظ على بقائها و استمراريتها ، و حتى تقوم المؤسسة بمتابعة جميع أنشطتها و وظائفها أصبحت تعطي أهمية كبيرة لوظيفة التدقيق الداخلي .

و كان الهدف من الدراسة الحالية هو لتعرف على وظيفة التدقيق الداخلي و على مدى مساهمتها في تحسين مردودية المؤسسة ، و ذلك من خلال الاجابة عن التساؤلات التي تمثل اشكالية البحث من خلال الفصول التي تمت دراستها ، تم التطرق الى وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة و كذا مفاهيم اساسية حول المردودية مدعمين هطا بدراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة سوناطراك ، نشاط تميميع و فصل الغاز البترولي .

### اختبار الفرضيات :

لقد قامت دراستنا على فرضيتين أساسيتين سيتم اختبارهما كالتالي :

#### الفرضية 01 :

إتباع المدقق لمنهجية تمكنه من تحسين مردودية المؤسسة ، و ذلك من خلال احترام معايير التدقيق الداخلي و تطبيق القوانين و الاستناد على الميثاق الاخلاقي لمهنته ، و اكتشاف الأخطاء و الثغرات و تقديم توصيات لتصحيحها و تجنبها و هذا ما يتبث صحة الفرضية.

#### الفرضية 02 :

تكمن علاقة التدقيق الداخلي بمردودية المؤسسة في كون ان عملية التدقيق الداخلي تخدم و تساهم تحسين مردودية المؤسسة ، و هذا لما لها من اسهام في تحقيق نتائج المؤسسة باعتبارها وظيفة حتمية تابعة للإدارة و تعمل على حماية ممتلكات المؤسسة و تجنبها الوقوع في الأخطاء و التلاعبات و العمل على تفاديهم لضمان صحة و مصداقية المعلومات المسجلة التي على أساسها ستتم عملية حساب المردودية اقترح الحلول الممكنة و المناسبة و هذا ما يتلثب صحة الفرضية .

### نتائج الدراسة :

- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية داخل المؤسسة تهدف الى حمايه ممتلكاتها من الاختلاس و التلاعبات ، و من الأخطاء المحتملة على المسنوى الداخلي و بالتالي الكشف عن كل الثغرات التي تؤدي بها الى عدم بلوغ أهدافها .
- الهدف من التدقيق الداخلي هو اظهار نقاط القوة من أجل تعزيزها و نقاط الضعف من أجل معالجتها .
- يعتمد التدقيق الداخلي على مجموعة من المعايير المعتمد عليها.
- للتدقيق الداخلي دور فعال في تحسين مردودية المؤسسة .

- يمكن اعتبار المردودية مقياس لفعالية أنشطة المؤسسة .
- يتضمن تقرير المدقق الداخلي في المؤسسة أهم الملاحظات و النصائح المقدمة الى الإدارة العليا فيما يخص وضع المؤسسة و العمل على تحسينه .
- المردودية غاية تسعى المؤسسة الى تحقيقها من أجل تحسين مركزها المالي و أهدافها و الحفاظ على استمراريتها في المستقبل .

#### التوصيات و الاقتراحات :

- ضرورة وضع برنامج دورات تكوينية للموظفين لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الداخلي .
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات المذكورة في تقرير المدقق الداخلي و العمل بها .
- خلق ثقافة الرقابة الذاتية من أجل توفير جو مناسب للعمل و تفادي الوقوع في الأخطاء و العمل باتقان لتحقيق أهداف المؤسسة .
- توفير استقلالية تامة لوظيفة التدقيق الداخلي .

#### أفاق الدراسة :

- مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين مردودية المؤسسة .
- مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### أولا / المصادر والمراجع باللغة العربية

#### 1 - الكتب :

- 1- هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و التطبيقية ، دار وائل للنشر ، ط3، عمان ، الأردن ، 2006 .
- 2- حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق (المراجعة نظريا) ، الطبعة الاولى ، الجامعة المفتوحة طرابلس ، 2003 .
- 3- أحمد حلي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 .
- 4- خلف عبد الله الوردات ، " التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق " ، مؤسسة الوراقة للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 .
- 5- يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2004 .
- 6- حامد نور الدين، عمار مريم، التدقيق الداخلي للتثبيات في المؤسسة الاقتصادية، دار زهران للنشر والتوزيع، ط 1 ، عمان، 2016 .
- 7- أحمد لطفي ، أمين السيد ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين ، الدار الجامعية القاهرة ، مصر 2000 .
- 8- عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد ، الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية ، الطبعة الاولى، مصر.
- 9- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، "مراجعة و تدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية 2005.
- 10- بن ساسي الياس ، قريشي يوسف ، التسيير المالي ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان ، 2011
- 11- ناصر دادي عدون ، اثر التشريع الجبائي على مردودية مؤسسة و هيكلها المالي ، دار المحمدية ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2008 .
- 12- ناظم حسن عبد السيد ، محاسبة الجودة - مدخل تحليلي ، دار الثقافة ، عمان ، 2009 ، ص : 131.
- 13- محمد محمود خطيب ، الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات ، دار حامد ، الأردن ، 2010 .
- 14- وائل محمد ادريس ، طاهر محسن منصور الغالبي ، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ، دار وائل ، عمان ، 2009 .

15- امين السيد احمد لطفي ، مراجعة و تدقيق نظم المعلومات ، الدار الجامعية للنشر ، مصر ، 2005.

16- السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ ، رياض ، 2000 .

## II – المذكرات والأطروحات :

- 1- شجري معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس ، 2009 .
- 2- خديجة مراكشي ، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر ، مذكرة لنيل شهدة ماستر ، تخصص مالية و بنوك ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، 2012 .
- 3- عبد الغاني و فضل علي ، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك اليمنية" ،رسالة ماجستير ، جامعة اليرموك ، عمان ، 2003 .
- 4- فيصل سويقات ، مبارك مبروكي ، اثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة اليسانس في علوم التسيير ، جامعة ورقلة 2013 ، .
- 5- مغريش هارون ، دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013
- 6- بوقابة زينب ، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، 2011 .
- 7- عكوش محمد امين ، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العوم التجارية ، جامعة الجزائر. 2011.
- 8- شيخي عائشة ، التحفيز و المردودية في المؤسسة ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 2010.
- 9- صابر عباسي ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مراح ، ورقلة ، 2012.
- 10- شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004.

## IV – المؤتمرات والمجلات :

- 1- براق محمد ، صديقي مسعود ، انعكاس التكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة ورقلة ، 2005 ، ص 22
- 2- كريمة علي الجوهري ، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الايدارية ، القاهرة ، 2012 ، ص10

- 3- دهمش نعيم، التدقيق الداخلي: مفهومه- أهدافه ونطاقه، ندوة التدقيق الداخلي، سلطة الكهرياءن الأردن، 1-2/4/1986، ص15
- 4- مزياني نور الدين ، 2010 ، مداخلة حول الضوابط التنظيمية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، ص.ص :6-7
- 5- العيد محمد، بن زازة منصورية، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية والأسواق، دون تاريخ، ص149 ص 150
- 6- دادن عبد الغني ، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية ، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، العدد 04 ، 2006 ، ص.ص:41-42.

#### ثانيا / المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

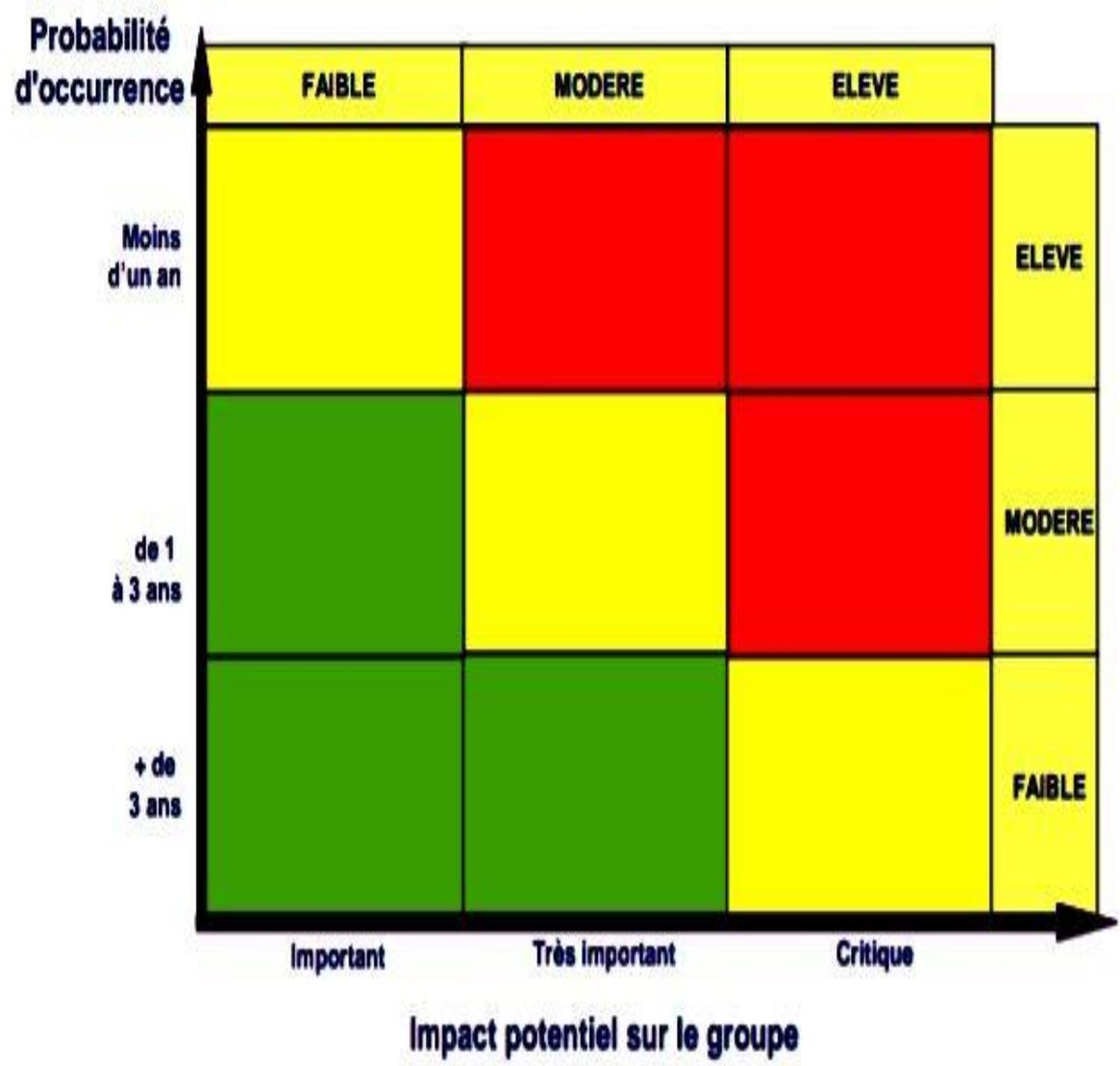
- 1- pierre conso, la gestion financière de l'entreprise,7ème édition , DUNOD , paris , 1997, p513
- 2- p. LAUZEL, contrôle de gestion et budgets , SIREY, paris,1996, p24
- 3- B.COLLASSE, la rentabilité de l'entreprise ,op.cit, PP28.29
- 4- B.COLLASSE, la rentabilité de l'entreprise, 3<sup>ème</sup> édition , DUNOD, paris, 1999,p 21
- 5- MANUEL DES PROCEDURES D'AUDIT INTERNE Procédure création et contenu du programme de travail Code : SH/ADG : E-011 sonatrach
- 6- MANUEL DES PROCEDURES D'AUDIT INTERNE Procédure de conduite d'une mission d'Audit Interne Code : SH/ADG : E-006 sonatrach

# قائمة الملاحق



**Annexe 5 - Illustration de cartographie des risques**

■ Modélisation d'une cartographie des risques







**ANNEXE 1 : ILLUSTRATION LETTRE DE MISSION / ADG**



**DESTINATAIRES : PREMIER  
RESPONSABLE DE LA STRUCTURE  
OU SOCIETE A AUDITER**

Direction Centrale Audit Groupe

N° \_\_\_\_\_/ADG-05

Objet : Objet de la Mission

Conformément au plan d'audit, approuvé par le Président, la Direction de l'Audit est chargée de l'audit de xxxxxxxxx (intitulé).

Les objectifs généraux de la mission sont (à préciser si les éléments de la demande d'audit le permettent).....

Cette mission, supervisée par xxxxxxxx, sera conduite par xxxxxxxxxxxx, chef de mission. Les autres membres de l'équipe d'audit sont : xxxxxxxx, xxxxxxxx et xxxxxxxx.

La mission se déroulera du JJ/MM/AA au JJ/MM/AA. L'intervention dans vos locaux est prévue pour la(les) période(s) du .....au .....(et du ..... au .....).

Des contacts préliminaires seront pris prochainement auprès de vous-même puis avec vos principaux collaborateurs que nous vous prions d'informer et de nous désigner.

Toute l'équipe d'audit et moi même vous remercions par avance de votre concours actif au bon déroulement de cet audit.

Le Directeur Central Audit Groupe,

NN. BOUGHALEM

Copie :

**ANNEXE 3 : COMPTE-RENDU D'ENTRETIEN PRELIMINAIRE AVEC LE  
MANAGEMENT**



Mission :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

**Compte-rendu d'entretien préliminaire avec le management :**

**Rappel des Objectifs généraux de la mission**

- Origine de la mission (commanditaire ou motivation)
- Objectif(s) à atteindre
- Bénéfices attendus des recommandations de l'audit

**Eléments identifiés lors de la phase d'étude**

- Données chiffrées et évolution
- Caractéristiques
- Préoccupation des principaux responsables audités

**Axes et périmètre de travail et d'investigations de l'Audit**

- Limites ou exclusions éventuelles du champ d'audit
- Description des objectifs d'Audit : cf. Tableau des Risques



### Tableau des Risques

Mission :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

Tâches	Objectifs	Risques	Evaluation (Risque faible, moyen ou fort)	Dispositif de contrôle interne	Constat



Mission : Audit de l'application de la décision A408 (R18)  
 Date : xx/xx/xxxx  
 Code mission : xxxxxxxx  
 Document réalisé par : Equipe  
 Document revu par :

### Tableau des risques

N°	Tâches	Objectifs	Risques	Évaluation N IV	Dispositif de contrôle interne	Constat
C O M M U N	Organiser le processus passation des marchés	Mettre en place une organisation appropriée chargée du processus passation des marchés	Défaillance dans la prise en charge du processus passation des marchés		organigramme	
		Concevoir les décisions de création des différents comités ainsi que leurs règlement intérieur.	déperdition des décisions des commissions		classement centralisé	
		Se doter d'outil de gestion efficace	perte de l'information		Application informatique	
		Tenir à jour le référentiel et les registres	perte de l'information		référentiel diffusé registres paraphés et cotés	
Reporting	Assurer un reporting régulier en matière de passation des marchés	non-conformité des canevas  non élaboration du reporting		reporting périodique		
Elaboration du DAO	Exprimer le besoin.	Ø Besoin mal exprimé.		Ø DTAO.		
	Elaborer un Projet de DAO conforme aux exigences du DTAO.	Ø Risque d'annulation de l'AO		Ø Visa de la commission compétente.		
		Ø Refus de visa par la commission des marchés compétente		Ø Contrôle du projet d'annulation de l'AO par DTU		

## ANNEXE 5: NOTE D'ORIENTATION



DESTINATAIRES : COMMANDITAIRE  
DE L'AUDIT

DIRECTION

N° \_\_\_\_\_ /

### NOTE D'ORIENTATION

Conformément au plan d'audit, (ou suite à ..... ) et après étude préliminaire auprès de l'entité auditée, la présente note est destinée à vous informer de l'orientation que nous donnons à la mission.

**Mission :** (intitulé)

**Objectifs généraux :** (ex. sécurité des actifs, fiabilité des informations, respect des règles et directives, optimisation des ressources...)

**Objectifs spécifiques :**

**Champ d'action :**

## ANNEXE 6: COMPTE-RENDU DE REUNION D'OUVERTURE



Mission :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

### Compte-rendu de réunion d'ouverture :

#### Participants :

#### Points abordés :

- Présentation succincte des auditeurs, leur expérience, leur fonction
- Identification des audités et de leur fonction
- Rappel de la définition de la fonction Audit Interne et sa place dans l'entreprise, en faisant éventuellement référence à la Charte
- Discussion de la note d'orientation et prenant en compte les éventuelles remarques des audités
- Annonce du déroulement prévisionnel de la mission
- Traitement des aspects logistiques (quel bureau, horaires, ligne téléphonique...) et prise des premiers rendez-vous
- Rappel de la procédure d'audit et description du déroulement des phases suivantes

#### Conclusions :

- Eventuelles contraintes de réalisation
- Limites ou exclusions éventuelles du champ d'audit
- Rendez-vous pris
- Règles de fonctionnement logistique établies



Mission :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

**Feuille de couverture de test : TEST N°**

Réf. / Commentaires

**Objectif :**

**Modalités d'exécution du test :**

**Résultats :**

**Conclusions :**



Mission : xxxxxx  
Objet : Audit de l'application de la décision A 408  
R 18.  
Date : xx/xx/xxxx  
Document réalisé par : auditeur  
Revu par :

## Feuille de test : A1

Réf. / Commentaires

### Objectifs :

S'assurer que l'organisation et les missions de la Structure de passation des marchés sont formellement définies

S'assurer d'un staffing adéquat de la Structure de passation des marchés

S'assurer d'une prise en charge du personnel de la Structure de passation des marchés en matière de formation dans leur domaine d'activité

### Modalités d'exécution du test :

Entretien avec chef département.  
Examen de l'organigramme  
Examen du bilan de formation de l'effectif pour les 03 exercices,  
Examen des fiches descriptives de postes,  
Examen de la situation des effectifs.

### Résultats :

#### Organisation et missions :

L'organisation du Département Passation des Marchés est définie dans la décision réf : xxx du xx/xx/xxxx signée par le Vice-Président de l'Activité portant l'organisation de la structure.

Les postes suivants sont prévus dans l'organigramme de la structure :

- Chef Département Passation des Marchés,
- Cadre Juridique,
- Cadre Comptable Financier,
- Ingénieur.

D'après le Chef de Département Passation des Marchés, les missions du Département Passation des Marchés ne sont pas définies.

Inexistence au niveau de la structure de fiches descriptives de postes signés pour le Département Passation des Marchés.

A signaler qu'un groupe de travail a été chargé de l'élaboration des Fiches Descriptives des Postes de l'Activité, installé par la décision réf : xxxx et dont la première réunion a été tenue en date du xx/xx/xxxx

Néanmoins, des fiches descriptives des postes du Département Passation des Marchés ont été insérées au niveau de l'application xxxxx.

Cependant, seuls les postes de Chef Département Passation des Marchés et de Juriste SPM sont renseignés. Les fiches des postes de Cadre Comptable Financier SPM et d'Ingénieur SPM ne sont pas renseignées.

**Staffing :**

Le tableau ci-dessous récapitule la situation des effectifs du Département Passation des Marchés.

Postes Département SPM	Organigramme	Réel	Ecart
Chef Département Passation des Marchés	xx	Xx	x
Secrétaire	xx	xx	x
Juriste SPM	xx	xx	x
Cadre Comptable Financier SPM	xx	xx	x
Ingénieur SPM	xx	xx	x
<b>Total</b>	<b>xx</b>	<b>xx</b>	<b>xx</b>

Le manque d'effectif concerne les postes suivants :

- Juriste SPM,
- Ingénieurs SPM,
- Secrétaire.



**Formation :**

Le tableau suivant récapitule le nombre d'effectif du Département Passation des Marchés ayant suivi une action de formation dans le domaine de passation des marchés tiré du bilan de formation de l'effectif SPM pour les exercices xxxxxxx

Il est à signaler que d'après ce bilan de formation, il y'a deux (02) intitulés de formation qui entrent dans le processus de passation des marchés, à savoir les thèmes suivants:

- Passation des marchés,
- Elaboration des cahiers des charges.

Exercice	Intitulé de l'Action de formation	Nombre d'effectif SPM
	PASSATION DES MARCHES	xxx
	ELABORATION DES CAHIERS DES CHARGES	xxx

220\_A1 Feuille de test A1

Page 2 sur 3

Cf. Feuille de couverture n° A  
Cf. FRAP A1  
CRE

2014	PASSATION DES MARCHES	xx
Total effectif SPM formés		xxxxxx

Le nombre total de l'effectif du Département Passation des Marchés ayant suivi une action de formation « passation des marchés » est de xxx sur xxxxx soit xxx% de l'effectif SPM.

**Conclusions :**

L'organisation du Département Passation des Marchés est prévue dans la décision réf : xxxxxx signée par le Vice-Président de l'Activité portant l'organisation de la structure,

Les Fiches Descriptives des Postes sont en cours d'élaboration dans le cadre de l'élaboration des Fiches Descriptives des Postes de l'Activité, installé par la décision réf : xxxxxx.

Les missions du Département Passation des Marchés ne sont pas formellement définies.

Le Département Passation des Marchés n'est pas complètement staffé,

Tous les Cadres du Département Passation des Marchés ont suivi une action de formation dans le domaine de passation des marchés.



Mission :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

**Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème  
F.R.A.P. N°**

**Problème :**

**Faits :**

**Causes :**

**Conséquences :**

**Recommandation :**

Soumise à avis de l'audité :

Nom :

Date :



Mission : xxxxx  
Objet : Audit de l'application de la décision  
A 408 R 18.  
Date : xxxxx  
Document réalisé par : auditeur  
Revu par :

## Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème F.R.A.P. N° A.1.1

### Problème :

Le Département Passation des Marchés n'est pas complètement staffé.

### Faits :

L'organisation du Département Passation des Marchés est définie dans la décision réf : xxx du xx/xx/xxxx signée par le Vice-Président de l'Activité portant l'organisation de la structure.

Les postes suivants sont prévus dans l'organigramme de la structure :

- Chef Département Passation des Marchés,
- Cadre Juridique,
- Cadre Comptable Financier,
- Ingénieur.

D'après le Chef de Département Passation des Marchés, les missions du Département Passation des Marchés ne sont pas définies.

Inexistence au niveau de la structure de fiches descriptives de postes signés pour le Département Passation des Marchés.

A signaler qu'un groupe de travail a été chargé de l'élaboration des Fiches Descriptives des Postes de l'Activité, installé par la décision réf : xxxx et dont la première réunion a été tenue en date du xx/xx/xxxx

Néanmoins, des fiches descriptives des postes du Département Passation des Marchés ont été insérées au niveau de l'application xxxxx.

Cependant, seuls les postes de Chef Département Passation des Marchés et de Juriste SPM sont renseignés. Les fiches des postes de Cadre Comptable Financier SPM et d'Ingénieur SPM ne sont pas renseignées.

### Staffing :

Le tableau ci-dessous récapitule la situation des effectifs du Département Passation des Marchés.

Postes Département SPM	Organigramme	Réel	Ecart
------------------------	--------------	------	-------



Mission :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

## Compte-rendu de réunion de clôture de phase de vérification :

### Participants :

### Points à aborder :

- Remercier le Directeur pour son accueil et sa coopération lors de la mission
- Présenter les constats qui ont été validés avec les responsables audités
- Discuter des recommandations et des plans d'action, recueillir les commentaires
- Aborder les éventuels points en suspens et obstacles à la réalisation de la mission
- Rappeler la procédure d'audit et décrire le déroulement des phases suivantes

NB : Le document préparé pour soutenir la réunion doit être annexé à ce compte-rendu.

### Relevés des principaux commentaires et observations faits en réunion :

### Conclusions :

•



Mission :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

## Compte-rendu de réunion de validation :

### Participants :

### Points à aborder :

- Rappeler les objectifs couverts par l'audit, les personnes rencontrées, les sites audités
- Indiquer les forces relevées
- Discuter le contenu du rapport d'audit
- Prendre en compte les éventuelles remarques des audités
- Identifier les responsables de la mise en œuvre des recommandations et les délais de réalisation proposés
- Désigner un responsable chez l'audité chargé de fournir le plan d'action détaillé dans un délai si possible compatible avec celui de l'émission du rapport définitif.

*NB : Le projet de rapport, objet de la réunion et remis à cet effet, doit être annexé à ce compte-rendu (afin de lever toute ambiguïté sur la version utilisée).*

**Minutes de la réunion (relevés des observations et commentaires) :**

### Conclusions :

TABLEAU des FLUX de TRESORERIE  
Exercice 2020 [DEFINITIVE]  
[Siège LSH]

INTITULES	EXERCICE N	EXERCICE N-1
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>		
Résultat net de l'exercice		
<b>Ajustements pour :</b>		
Amortissements, provisions et pertes de valeur	265 060 066,06	120 625 117,34
Variation des impôts différés	- 31 117 265,92	- 110 078 549,54
Quote-part de subvention d'investissement virée au résultat de l'exercice		
Variation des stocks	- 1 000 000,00	11 438 935,60
Variation des clients et autres créances	- 26 322 216,90	- 147 154,14
Variation des fournisseurs et autres dettes	170 840 174,71	- 530 562 076,52
- Plus ou moins-values de cessions, nettes d'impôts		
- Report à nouveau & Comptes de liaisons	- 101 140 000,00	- 2 281 008 112,23
<b>Flux de trésorerie générés par l'activité (A)</b>	<b>167 000 100,84</b>	<b>- 2 440 000 000,83</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</b>		
Acquisition d'immobilisations Corpo. et incorporelles	- 202 000 000,00	- 2 000 000 000,00
Cessions d'immobilisations Corpo. et incorporelles		20 000 000,00
Acquisitions d'immobilisations financières	- 5 000 000,00	- 150 000 000,00
Cessions d'immobilisations financières	20 000 000,00	- 20 000 000,00
Subventions d'équipement & d'investissement		null
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</b>	<b>- 167 000 000,00</b>	<b>- 2 440 000 000,00</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</b>		
Variation des capitaux propres		
Variation des emprunts et dettes financières		
Affectations du résultat (n-1)		
- Coupons & Dividendes		
- Reserves facultatives		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>	<b>- 167 000 000,00</b>	<b>- 2 440 000 000,00</b>
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice	11 000 000,00	110 000 000,00
Trésorerie à la clôture de l'exercice	- 156 000 000,00	- 1 330 000 000,00
incidence des variations de cours des devises (1)		
<b>Variation de trésorerie de la période</b>	<b>- 156 000 000,00</b>	<b>- 1 330 000 000,00</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés





TABLEAU COMPTE DE RESULTAT  
Exercice 2020 [DEFINITIVE]  
[Siege LSH]

Edité le 14/03/2021  
Heure 09:04

Designation	EXERCICE en cours (N)			EXERCICE (N-1)		
	Externes	Internes (89...)	Totaux	Externes	Internes (89...)	Totaux
Ventes et produits annexes	649 613,45	3 470 131 370,58	3 470 780 984,03		4 955 457 120,75	4 955 457 120,75
Variation des Stocks de produits finis et en cours						
Production immobilisée						
Subvention d'exploitation						
<b>1. Production de l'exercice</b>	<b>649 613,45</b>	<b>3 470 131 370,58</b>	<b>3 470 780 984,03</b>		<b>4 955 457 120,75</b>	<b>4 955 457 120,75</b>
Achats consommés	64 878 550,49	36 464,37	64 915 023,86	96 572 678,05	103 862,46	96 676 540,51
Services extérieurs et autres consommations	556 786 903,43		556 786 903,43	573 266 542,42		573 266 542,42
Autres Services extérieurs	183 494 395,08	323 117 791,27	506 612 186,35	198 692 211,92	2 318 582 020,31	2 517 274 232,23
<b>2. Consommation de l'exercice</b>	<b>805 159 858,00</b>	<b>323 154 255,64</b>	<b>1 128 314 113,64</b>	<b>868 531 432,39</b>	<b>2 318 666 682,77</b>	<b>3 187 217 115,16</b>
<b>3. Valeur ajoutée (1-2)</b>	<b>-804 510 244,55</b>	<b>3 146 977 114,94</b>	<b>2 342 466 870,39</b>	<b>-868 531 432,39</b>	<b>2 636 771 437,98</b>	<b>1 788 246 005,59</b>
Charges de personnel	2 072 956 288,24		2 072 956 288,24	2 044 174 511,22		2 044 174 511,22
Impôts, taxes et versements assimilés	25 302 407,27		25 302 407,27	18 708 325,00		18 708 325,00
<b>4. Excédent brut d'exploitation</b>	<b>-2 902 768 940,06</b>	<b>3 146 977 114,94</b>	<b>244 208 174,88</b>	<b>-2 931 414 268,61</b>	<b>2 636 771 437,98</b>	<b>-294 642 830,63</b>
Autres produits opérationnels	30 080 239,55		30 080 239,55	615 445 678,59		615 445 678,59
Autres charges opérationnelles	33 666 253,51	2 314,00	33 668 567,51	34 245 437,38	2 314,00	34 247 751,38
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de val.	230 794 586,99		230 794 586,99	158 309 504,80		158 309 504,80
Reprises sur pertes de valeur et provisions	16 974 003,28		16 974 003,28	16 234 311,06		16 234 311,06
<b>5. Résultat opérationnel (Exploitation)</b>	<b>-3 120 175 537,73</b>	<b>3 146 974 800,94</b>	<b>26 799 263,21</b>	<b>-2 492 289 221,14</b>	<b>2 636 769 123,98</b>	<b>144 479 902,84</b>
Produits financiers						
Charges financières	50 110 481,00		50 110 481,00	34 401 353,30		34 401 353,30
<b>6. Résultat financier</b>	<b>-50 110 481,00</b>		<b>-50 110 481,00</b>	<b>-34 401 353,30</b>		<b>-34 401 353,30</b>
<b>7. Résultat ordinaire avant impôts (5+6)</b>	<b>-3 170 286 018,73</b>	<b>3 146 974 800,94</b>	<b>-23 311 217,79</b>	<b>-2 526 690 574,44</b>	<b>2 636 769 123,98</b>	<b>110 078 549,54</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires						
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	-33 117 365,92		-33 117 365,92	<b>110 078 549,54</b>		110 078 549,54
Total des Produits des Activités ordinaires	47 703 856,28	3 470 131 370,58	3 517 835 226,86	631 679 989,65	4 955 457 120,75	5 587 137 110,40
Total des Charges des Activités ordinaires	3 184 872 509,09	323 156 569,64	3 508 029 078,73	3 268 449 113,63	2 318 687 996,77	5 587 137 110,40
<b>8. Résultat Net des Activités ordinaires</b>	<b>-3 137 168 652,81</b>	<b>3 146 974 800,94</b>	<b>9 806 148,13</b>	<b>-2 636 769 123,98</b>	<b>2 636 769 123,98</b>	
Produits sur éléments extraordinaires						
Charges sur éléments extraordinaires	9 806 148,13		9 806 148,13			
<b>9. Résultat extraordinaire</b>	<b>-9 806 148,13</b>		<b>-9 806 148,13</b>			
<b>10. Résultat net de l'exercice</b>	<b>-3 146 974 800,94</b>	<b>3 146 974 800,94</b>		<b>-2 636 769 123,98</b>	<b>2 636 769 123,98</b>	

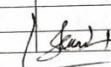
**BORDEREAU INTER UNITES RECU**

Code Carte 50 Code Unité 6000 Période 03/2021 Code Journal 17 Numéro Bordereau 796931

Objet ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021

Unité cédante 6001 - SIEGE LIQUEFACTION (LQS)

N° Enreg	N° Compte	Compte Anal/tiers	Debit	Credit	Observation
796931	1816001				ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	607410	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	607410	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	607410	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	607411	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	607411	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	6719	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	6719	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	607611	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	607619	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	607619	652000			ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021

TOTAUX				
OBSERVATIONS	EMIS PAR	NOM	DATE	VISA
		skebir	18/03/21	
	CONTROLE PAR	SBOUDINAR	18/03/21	
	APPROUVE PAR		21.03.21	

**BORDEREAU INTER UNITES EMIS**

Code Carte 40 Code Unité 6001 Période 02/2021 Code Journal 17 Numéro Bordereau 796931

Objet ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021

Unité cessionnaire 6000 - DIRECTION ADMINISTRATION ET MOYEN, LIQUEFACTION ET SEPARATION DES HYDROCARBURES (DAM/LSH)

N° Enreg	N° Compte	Compte Anal/tiers	Debit	Credit	Observation
796931	1816000				ASSISTANCE STOCK RPI 02/2021
796931	89700410	303800		1 309,01	N310210/21
796931	89700410	303800		809,21	N310234/21
796931	89700410	303800		1 676,13	N310264/21
796931	89700411	303800		165,00	N310210/21
796931	89700411	303800		165,00	N310234/21
796931	89700411	303800		165,00	N310264/21
796931	89700416	303800		51 997,78	N310192/21
796931	89700416	303800		1 268,24	N310239/21
796931	89700611	303800		1 666,00	N310206/21
796931	89700619	303800		119,90	N310210/21
796931	89700619	303800		273,70	N310264/21

TOTAUX				
OBSERVATIONS	EMIS PAR	NOM	DATE	VISA
			10/03/21	
	CONTROLE PAR			
	APPROUVE PAR			