

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة نفضال مقاطعة -مستغانم-

مقدمة من طرف الطالبة:
- بن برنوطا راضية
- بطاهر كوثرريان

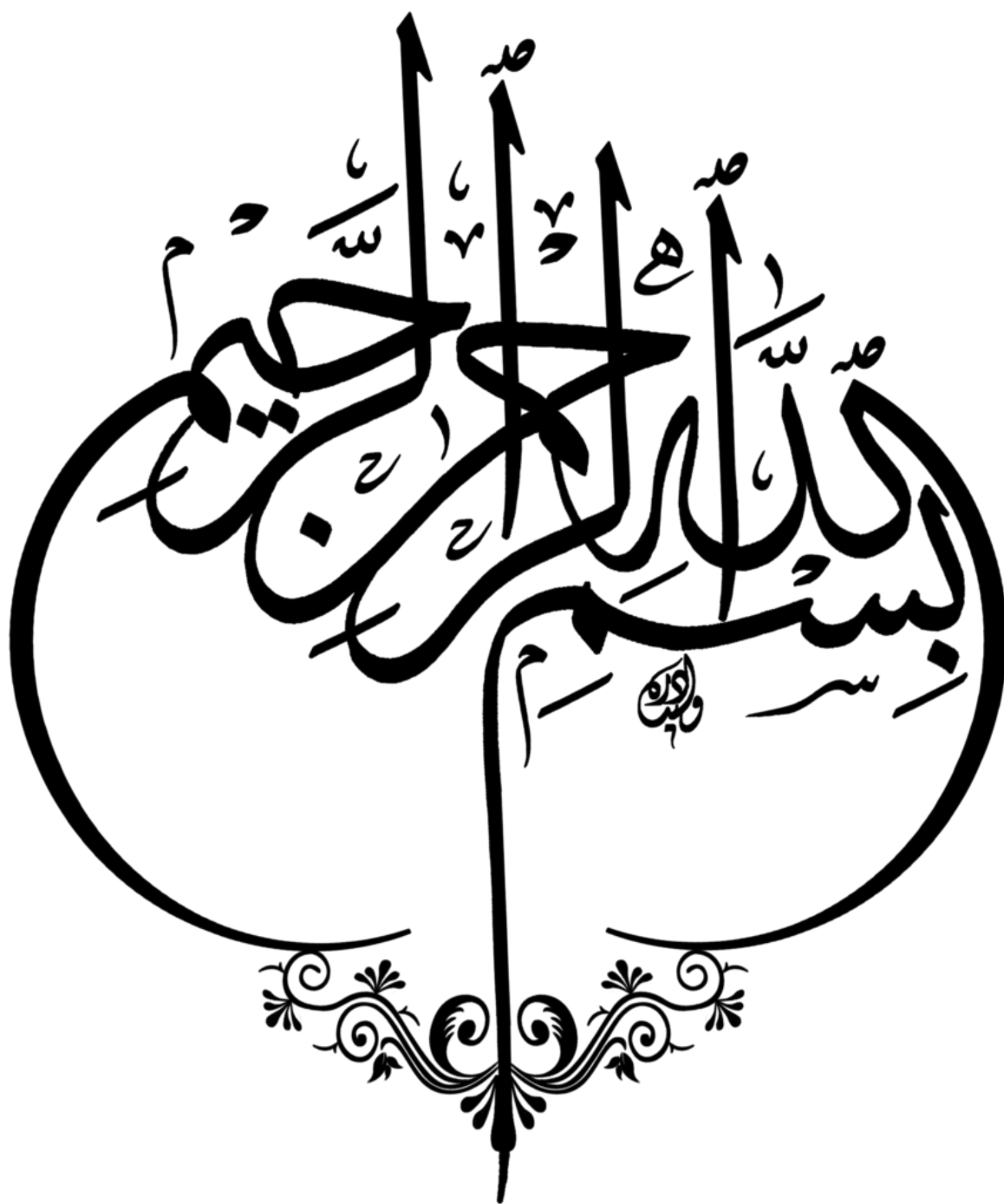
تحت اشراف الأستاذ:
- مرحوم محمد الحبيب

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	عن الجامعة
رئيس	بوزيان العجال	جامعة مستغانم
مناقشة	زعفران صورية	جامعة مستغانم
مشرف ومقرر	مرحوم محمد الحبيب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية:

2023/2022



«وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا»

«سورة طه: الآية 114»

إهداء

إلهي لا يطيب الليل الا بشكرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك
ولا تطيب اللحظات الا بذكرك ولا تطيب الاخرة الا بعفوك
ولا تطيب الجنة الا برؤيتك

أهدي ثمرة جهدي هذا

الى صاحب السيرة العطرة، والفكر المستنير
الى من أشعل مصباح عقلي واطفا ظلمة جهلي، وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة
والذي العزيز... رحمه الله.

الى من وضع المولى -سبحانه وتعالى- تحت اقدامها جنتي
الى من حملتني في بطنها وسقتني من صدرها فغمرتني بحبها
والدتي الحبيبة.

الى زهرات حياتي، من كانوا لي السند القوي في مشواري وتعاونوا معي لإتمام دراستي
اخواتي سارة، مريم والبتول.

الى رفيقات مشواري الدراسي اللاتي قاسمني لحظاته:
ريهام، لينة وسارة.

الى كل عائلتي واحبائي.

وفي الأخير الى كل من احبني ويحبني وسوف يحبني.

إهداء

الحمد لله والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفي.

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح.

أما بعد أهدي ثمرة عملي هذا

إلى من كانت سندي في السراء والضراء

إلى من سهرت الليالي من أجلي، إلى التي قيل عنها أن الجنة تحت قدميها

أمي

إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة

أبي

إلى زوجي رفيق دربي وأخي وكل عائلتي وأصدقائي

وإلى كل من لديهم فضل علي من أساتذة ومعلمين وزملاء...

شكر وتقدير

نحمد الله عزوجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي، والصلاة والسلام على أفضل الخلق نبينا محمد وعلى آله وصحبه اجمعين.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الأستاذ الدكتور المشرف " مرحوم محمد الحبيب" على كل ما قدمه لنا من دعم ونصائح وتوجيهات ومعلومات ساهمت في اثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة.

كما نتقدم بالشكر الى أعضاء اللجنة المناقشة الموقرة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الدراسة.

ومن الوفاء ان نتقدم بعظيم الامتنان والتقدير والعرفان لكل من قدم لنا العون في مؤسسة نفضال خاصة السيد ريغي الحاج والسيد خليل امين والسيد مول الواد مداني والسيدة قاسمي كريمة.

الفهرس العام

رقم الصفحة	المكونات
-	البسمة
-	الاهداء
-	شكر وتقدير
II-I	الفهرس العام
III	فهرس الاشكال
IV	فهرس الجداول
5-1	المقدمة العامة
الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي	
6	مقدمة الفصل
7	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق
7	المطلب الأول: نبذة تاريخية حول التدقيق ومفهومه
10	المطلب الثاني: أنواع التدقيق ومبادئه
14	المطلب الثالث: أهمية واهداف التدقيق
16	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
16	المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي
18	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي
21	المطلب الثالث: أهمية واهداف التدقيق الداخلي
22	المبحث الثالث: اساسيات التدقيق الداخلي
22	المطلب الأول: اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي
23	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
26	المطلب الثالث: مراحل التدقيق الداخلي
29	خاتمة الفصل
الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي	
30	مقدمة الفصل
31	المبحث الأول: مدخل إلى الأداء في المؤسسة الاقتصادية
31	المطلب الأول: تعريف الأداء
32	المطلب الثاني: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه
39	المطلب الثالث: مجالات الأداء
41	المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي
41	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

الفهرس العام

42	المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي والأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية
45	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي وادواته
48	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي
48	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تحقيق اهداف الأداء المالي
51	المطلب الثاني: تقرير المدقق الداخلي ودوره في تحسين الأداء المالي
54	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار
55	خاتمة الفصل
الفصل الثالث دراسة ميدانية لمؤسسة نפטال NAFTAL لولاية مستغانم	
56	مقدمة الفصل
57	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نפטال NAFTAL لولاية مستغانم
57	المطلب الأول: تعريف ونبذة تاريخية حول مؤسسة نפטال NAFTAL
60	المطلب الثاني: مهام مؤسسة نפטال وامكانياتها
63	المطلب الثالث: منتوجات نפטال NAFTAL وهيكلها التنظيمي
67	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بمقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم
67	المطلب الأول: التعريف بمقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم
70	المطلب الثاني: دراسة حالة محطة الوقود بدائرة سيدي علي ولاية مستغانم
72	المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية
73	خاتمة الفصل
75-74	الخاتمة العامة
VII -V	قائمة المصادر والمراجع
-	الملخص

فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل رقم
18	أنواع التدقيق الداخلي	01
32	أنواع الأداء حسب أربعة معايير مختلفة	02
39	مجالات الأداء في المؤسسات	03
58	شعار شركة نفطال	04
59	فروع شركات نفطال	05
69	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال	06
63	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال مقاطعة الوقود بمستغانم	07

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	مجموعة من معايير السمات والأداء لمهنة التدقيق الداخلي	01
64-63	منتوجات نفضال وانواعها	02
66	عدد وأنواع العمال في المؤسسة	03
68	محطات البنزين الموزعة على مستوى ولاية مستغانم	04
70	بطاقة تقنية لمحطة الوقود	05
70	معدات محطة الوقود	06
71	المخزن	07
71	الخزينة	08

المقدمة العامة

عرف الاقتصاد العالمي تطورا كبيرا في السنوات الأخيرة من القرن الماضي في شتى مجالات الحياة الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص مستهدفة من طرف هذه التطورات والتغيرات بحكم انها أصبحت تتميز بكونها أكبر حجما وتعقد وظائفها. وبالتالي فان استمرار المؤسسات الاقتصادية مرهون بمدى قدرتها على تحقيق أهدافها وتحقيق مستوى أداء مالي جيد من خلال الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد المتاحة.

هذا ما دفع بالمدرء والمسيرين الى الاهتمام أكثر بضرورة وجود أداء رقابية مستقلة عن الإدارة لحماية الممتلكات والتحقق من دقة السجلات المحاسبية ومطابقتها للعمليات الواقعة داخل المؤسسة والتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات المتفق عليها في المؤسسة مع إضافة قيمة مضافة للمؤسسة.

يعتبر التدقيق الداخلي نوع من الإجراءات الرقابية التي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى. وقد ظهر التدقيق الداخلي ليلبي حاجة المؤسسة الاقتصادية في حماية ممتلكاتها وموجوداتها واكتشاف أي تلاعب او غش او خطأ يمكن الوقوع فيه، خاصة بعد كل الازمات المالية التي شهدتها العالم.

يكمن دور التدقيق الداخلي أساسا في تزويد مختلف الأطراف المعنية والتي لها مصلحة في المؤسسة كالمساهمين، الموردين، المدير، البنوك... الخ بمعلومات دقيقة وذات مصداقية كبيرة. ويعتبر أيضا أساس نجاح المؤسسة وتقدمها في كل مجالاتها خاصة المالية منها.

المعروف ان الأداء المالي يحظى بمكانة بالغة الأهمية في كل المؤسسات الاقتصادية، فهو يعتبر المرآة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة. حيث يمكن قياس الأداء المالي للمؤسسة من خلال العديد من المؤشرات التقليدية والحديثة، كما انه يتأثر بالعديد من المتغيرات ذات التأثير الإيجابي والسلبي، مما دفع بالمؤسسات ان تسعى جاهدة للبحث عن طرق وأدوات وأساليب تساهم في تحسين أدائها المالي. ومن بين هذه الأدوات اخترنا التدقيق الداخلي باعتباره أداء مهمة وفعالة في تحسين الأداء المالي من خلال تفعيل مبادئه ليكون موضع دراستنا.

1. إشكالية الدراسة:

يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة من خلال طرح التساؤل التالي:

- " إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟ "
2. الأسئلة الفرعية:

للإجابة على هذا التساؤل يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وما هي اهم المعايير التي تحكمه؟
 - 2- ما هو مفهوم الأداء المالي وفيما تتمثل أدوات تقييمه؟
 - 3- كيف يؤثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي فعليا في مؤسسة نפטال للوقود لمقاطعة مستغانم؟
3. فرضيات الدراسة:

في ضوء إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية يمكن صياغة جملة من الفرضيات لتكوين إجابات مبدئية قبل التعمق في الدراسة:

- 1- التدقيق الداخلي واحد من الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة ويتوقف نجاحه على مجموعة من المعايير المتعارف عليها.
 - 2- الأداء المالي هو المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسة وتتم عملية تشخيص هذه الأخيرة باستخدام أدوات ومؤشرات معينة.
 - 3- للتدقيق الداخلي دور جوهري في تحسين الأداء المالي لمؤسسة نפטال لمقاطعة مستغانم بطريقة غير مباشرة من خلال تأثيره على الوظائف المؤثرة في الوظيفة المالية.
4. دوافع اختيار موضوع الدراسة:

تعود أسباب اختيارنا لموضوع الدراسة الى ما يلي:

أ. الأسباب الموضوعية:

- موضوع الدراسة يندرج ضمن المواضيع المناسبة والتي لها علاقة بتخصص التدقيق ومراقبة التسيير.
- حاجة المؤسسات الجزائرية الى التدقيق الداخلي قصد تحسين الأداء المالي.

ب. الأسباب الذاتية:

- الاهتمام الشخصي بدراسة الموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية.

5. أهمية الدراسة:

يستمد موضوع الدراسة أهميته مما يلي:

- أهمية التدقيق الداخلي في كشف الغش والاختفاء داخل المؤسسة الاقتصادية.
- أهمية التدقيق الداخلي في تدنية المخاطر وتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- أهمية الأداء المالي كونه عنصر مؤثر بصورة كبيرة على الوضع المالي للمؤسسة.

6. اهداف الدراسة:

ترمي هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحديد الإطار النظري للتدقيق الداخلي والأداء المالي بصفة عامة.
- معرفة أهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية وعلاقته بالأداء المالي.
- محاولة إبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي فعليا.

7. حدود الدراسة:

أ. الحدود المكانية للدراسة:

مؤسسة نفضال للوقود مقاطعة مستغانم.

ب. الحدود الزمانية للدراسة:

امتدت فترة التبرص من 08 فيفري الى غاية 10 مارس 2023.

8. المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية ومعالجة جوانب الدراسة بطريقة جيدة تم استخدام كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث تم استعمال المنهج الوصفي في كل من الفصل الأول والثاني (الجانب النظري) لتعريف التدقيق الداخلي والأداء المالي وذلك باعتماد على الكتب ومذكرات التخرج والمجلات، أما المنهج التحليلي فقد تم استعماله في الفصل الثالث (الجانب التطبيقي) لتحليل المعلومات المتحصل عليها من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة نفضال للوقود لمقاطعة مستغانم.

9. دراسات سابقة:

للقيام ببحثنا اعتمدنا على بعض الدراسات والمتمثلة في:

1- الدراسة الأولى:

بلخادم أيمن، دايرة شمس الدين، دور التدقيق الداخلي في رفع الأداء المالي للمؤسسة - دراسة تطبيقية بشركة اندتراف (وحدة انتاج المياه القنطرة) - بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، فرع محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2020/2019.

وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن:

- التدقيق الداخلي يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال العمل على تصحيح القرارات المتخذة سابقا والتي من المحتمل أن تكون خاطئة واتخاذ القرارات السليمة الجديدة.

2- الدراسة الثانية:

بلال عيمون، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة شركة الخزف الصحي scs - الميلية- ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، فرع دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2016/2015

وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- المدقق الداخلي شخص مستقل داخل المؤسسة، يتميز بالمؤهلات العلمية والعملية الواجب توفرها لممارسة عملية التدقيق الداخلي.
- يتبع المدقق الداخلي منهجية وخطوات مستمدة من المعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي وينتهي بإعطاء رأي فني محايد حول صدق وصحة حسابات المؤسسة.
- من أجل تحسين المؤسسة لأدائها المالي عليها بالتحكم والاستغلال الأمثل في الموارد المتاحة وضبط طرق وأساليب الرقابة، حيث يشكل التدقيق الداخلي أداة فعالة في تحسين الأداء المالي من خلال تقديم التوصيات حول أنظمة الرقابة الداخلية ومساعدة الإدارة في مواجهة المخاطر التي تتعرض لها والعمل على الحد والتقليل منها.

3- الدراسة الثالثة:

علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2018/2017

وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الداخلي نوع من الرقابة الداخلية على العمليات التي تقوم بها المؤسسة ويساعدها على بلوغ أهدافها.
- يعتبر الأداء المالي مؤشر لقياس نجاح المؤسسة والتشخيص السليم لصحتها المالية.
- التدقيق الداخلي وظيفة ذات أهمية كبيرة، وأداة من أدوات الإدارة تساعد في اتخاذ القرارات وتحسين الأداء المالي.

10. هيكل الدراسة:

من اجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية لدراستنا، قمنا بتقسيم بحثنا هذا إضافة الى المقدمة والخاتمة الى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي بالشكل التالي:

الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي.

حيث تم التطرق من خلال هذا الفصل الى تعريف التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي بصفة خاصة وذكر انواعه ومبادئه بالإضافة الى ذكر أهميته والهدف منه.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي.

في هذا الفصل تمت دراسة مفهوم الأداء، انواعه والعوامل المؤثرة فيه، ومجالاته. ومن ثم التركيز على ماهية الأداء المالي من حيث (مفهومه، أدوات تقييمه، أهميته، وكيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة نפטال NAFTAL لولاية مستغانم.

خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية واكتشاف واقع مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة نפטال لمقاطعة مستغانم ذكرنا من خلالها نبذة تاريخية عن المؤسسة مع تعريفها وذكر امكانياتها واهم المنتجات والخدمات التي تقدمها مع التطرق الى هيكلها التنظيمي والاشارة في الأخير الى دور التدقيق الداخلي الى تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

11. صعوبات الدراسة:

من اهم الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة هي:
جمع المعلومات ونقص المراجع والمصادر والكتب المتعلقة بموضوع دراستنا في مكتبة الكلية من جهة والحصول على تقارير التدقيق الداخلي من جهة أخرى.

الفصل الأول:

مدخل عام للتدقيق

الداخلي

مقدمة الفصل

لطالما كان الإنسان في حاجة إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية المستعملة في اتخاذ قراراته، والتأكد من مدى مطابقة تلك البيانات للواقع وكذا منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية. وهذا ما أدى الى ظهور مهنة التدقيق وتطورها.

كما تأثرت مهنة التدقيق بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور سواء تلك الاجتماعية، الاقتصادية، التكنولوجية، والمتتبع للأحداث التي شهدتها هذه المهنة يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في التقدم والنمو لمختلف الوحدات الاقتصادية والمجتمع ككل، الى جانب دعمها لمختلف الأطراف بالأراء التي تعتبر مداخل أساسية للقرارات المراد اتخاذها.

قد ساهمت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق، تفاديا الى تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهنة.

شملت هذه التطورات تطور التدقيق الداخلي ليصبح هذا الأخير أوسع وأكثر شمولية ومن الوظائف الهامة التي تعمل على تقييم أداء المؤسسة وبالتالي سنتطرق في هذا الفصل الى العناصر التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: اساسيات التدقيق الداخلي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

شهدت المؤسسات الاقتصادية في السنوات الاخيرة تطورا وتوسعا اقتصاديا، صاحبه تطورات في مجال التدقيق، حيث كانت قديما تعتبر اداة لكشف الغش والاحتيال لتتحول وتصبح اجراء رقابي لفحص وتقييم كفاءة الإدارة. تخضع مهنة التدقيق الى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما ومتعارف عليها محليا ودوليا، لتحقيق الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق المتمثل في ابداء الراي حول القوائم المالية عن طريق اصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق الى ما يلي:

- نبذة تاريخية حول التدقيق ومفهومه.

- أنواع التدقيق.

- أهمية واهداف التدقيق.

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول التدقيق ومفهومه

أولا: نبذة تاريخية حول التدقيق:

إن المتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأنه جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فإن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة.

وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها، حيث أن كلمة التدقيق " Audit " مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو تحت عنوان Arithmetica. Geometria. Proprtioni Et Proportionalita summad سنة 1494م، ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسا بإيطاليا عام 1581م.¹

¹ مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد- قسنطينة- EPE/TVE، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، سنة 2015-2016، صفحة 2، الموقع- archives.univ-biskra.dz، تاريخ الاطلاع 2023/02/06.

حيث تأسست كلية ROXONATI وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة.

وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المبني، حيث أصبحت مهنة التدقيق مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" عام 1854م.

وقد جاء قانون الشركات عام 1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (1916م) وألمانيا عام 1896م، وكذا عام 1902م، وأستراليا عام 1904م، وفنلندا عام 1911م، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.

وتتمتع جميع الدول العربية حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، مصر، الإمارات العربية المتحدة، تونس، الجزائر، المغرب الخ¹

ثانيا: مفهوم التدقيق:

تعددت مفاهيم التدقيق وتعريفه نذكر منها ما يلي:

التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات او البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها او الشكل القانوني.²

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على أنه عبارة عن "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين".

وعرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم".³

¹ مخلوفي عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، صفحة 2-3.

² د.هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2004، صفحة 20.

³ فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار دراسة الحالة لمؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز - SONITEX بسكرة-، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، 2014/2015، الصفحة 6، <http://archives.univ-biskra.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/02/08

كما عرفه خالد أمين على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله في ربح وخسارة عن تلك الفترة.¹

وقد عرف BRAY هذا العلم بأنه " عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها".

يمكن أن نصف مسار التدقيق من خلال الآتي:

- الفحص .
- التحقيق .
- التقرير .

وسوف نوضحها بشيء من التفصيل فيما يلي :

- الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .

- التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، نشير إلى ان الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخير من التدقيق وثمرتها.²

¹ ا. زوهري جلييلة، ا. صالح الياس وآخرون، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، الصفحة 81، <https://www.asjp.cerist.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/05/07.

² مخلوفي عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، صفحة 4-5.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق ومبادئه

أولاً: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها ويمكن تصنيف عملية التدقيق حسب عدة معايير وهي كالتالي:

1-أنواع التدقيق من حيث نطاق عمل التدقيق:

1-1- تدقيق كامل:

بموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات بنسبة 100 % وهو ما يحصل في المشاريع الصغيرة وما يسمى تدقيقاً كاملاً تفصيلياً، وقد تطور التدقيق الكامل مع توسع المشاريع والمؤسسات الصغيرة إلى ما يسمى تدقيقاً كاملاً اختيارياً.

1-2- تدقيق جزئي:

يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات أو البنود التي تعهد إليه بتدقيقها فقط، كفحص مخزون السلع، ولا يعطي المدقق رأي فني حول القوائم المالية في هذا النوع من التدقيق.¹

2-أنواع التدقيق من حيث التوقيت الذي يتم به التدقيق:

1-2- تدقيق مستمر:

يقوم المدقق بهذا النوع من التدقيق بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للمؤسسة من خلال خطة وبرنامج تدقيق شامل.²

¹ بلخادم أيمن ودائرة شمس الدين، دور التدقيق الداخلي في رفع الأداء المالي للمؤسسة دراسة تطبيقية بشركة اندتراف (وحدة انتاج المياه القنطرة) – بسكرة، مذكرة ماستري العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر – بسكرة، سنة 2020/2019، صفحة 4، الموقع archives.univ-biskra.dz، تاريخ الاطلاع 2023/02/07.

² نسرين رايس، حنان حمزة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، دراسة حالة مؤسسة اسمنت – تبسة، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة جامعة تبسة، الجزائر، السنة الجامعية 2017/2016، الصفحة 11-12، <http://dSPACE.univ-tebessa.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/05/07.

2-2- تدقيق نهائي:

يكلف بها المدقق:

- بعد انتهاء الفترة المالية التي دقت.

- بعد اجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

- بعد اقفال الحسابات.

من عيوب هذا التدقيق:

- الفشل في اكتشاف الأخطاء والغش في حال وقوع العملية.

- تأخير تقديم تقرير المدقق.

- تشويش العمل في مكتب المدقق والمنشاء مما يؤدي الى ارباك في العمل في مكتب المدقق والعميل.¹

3- أنواع التدقيق من حيث درجة الالتزام:

1-3- تدقيق إلزامي:

حيث يلزم القانون المؤسسات بتعيين مدقق حسابات يقوم بحساباتها، ويصادق على حساباتها الختامية وقوائمها المالية.

2-3- تدقيق اختياري:

تدقيق لا يلزم به القانون يطلبه أصحاب المؤسسة وقد يكون كاملاً أو جزئياً.

4- أنواع التدقيق من حيث درجة شمولية التدقيق ومدى مسؤولية المدقق:

1-4- تدقيق عادي:

الهدف منه التأكد من مدى صحة القوائم المالية ومدى دلالة نتيجة الأعمال والمركز المالي، مع إبداء رأي فني محايد، وفق هذا التدقيق يعتبر المدقق مسؤول عن أي تقصير أو إهمال عن ممارسة عمله المهني .

2-4- تدقيق لغرض معين:

الغرض منه البحث عن حقيقة معينة أو نتيجة معينة يستهدفها الفحص ويكون هذا الفحص قد سبقه فحص أو تدقيق عادي، مثال على ذلك فحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش أو الاختلاس أو تحديد قيمة الشهرة أو تحديد قيمة السهم².

¹ دشملال، المحاضرة الثانية في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي، قسم المالية والمحاسبة، مستوى أولى ماستر، جامعة مستغانم، الجزائر، <https://e-fsecg.univ-mosta.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/05/07.

² نسرين رايس، مرجع سبق ذكره، الصفحة 12.

5- أنواع التدقيق من حيث هدف التدقيق:

1-5- التدقيق المالي:

هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسات بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق .

2-5- التدقيق الإداري:

القصده منه تدقيق النواحي الإدارية والتأكد أن الإدارة تدير بالمؤسسة لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

3-5- تدقيق الأهداف:

يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفاً قد تحققت فعلاً والهدف من هذا التدقيق تحسين الأداء.

4-5- تدقيق قانوني:

يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك مدى تقييد المؤسسة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.

5-5- تدقيق اجتماعي:

بعد أن أصبح من أهداف التدقيق تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسات، ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المشروع بهذا الواجب.¹

6- أنواع التدقيق من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق:

1-6- تدقيق خارجي:

تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المؤسسة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية، وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.

2-6- تدقيق داخلي:

هو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية في المؤسسة من اجل حماية أموال المؤسسة وتحقيق أهداف الإدارة، من اجل تحقيق إنتاجية أكبر والالتزام بسياسة الإدارة.²

¹ بلخادم أيمن، مرجع سبق ذكره، صفحة 5.

² نسرين رايس، مرجع سبق ذكره، صفحة 13.

ثانياً: المبادئ العلمية للتدقيق

يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه (التأكيد، التقرير)، وبناءً على ذلك فإن المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

1- المبادئ المرتبطة بركن التحقق(الفحص):

1-1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1-2- مبدأ الشمولية في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

1-3- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

1-4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1-2- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.¹

¹ الدكتور أحمد حلي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2015 م - 1436 هـ، الصفحة 51-52.

2-3- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

2-4- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبدهييات ومصادر المجال وأن تكون متنسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.¹

المطلب الثالث: أهمية واهداف التدقيق

أولاً: أهمية التدقيق

التدقيق يلعب دوراً مهماً في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد.

المعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته، البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ الشركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحاييد هذا الشخص المستقل والمحاييد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو بتاريخ معين والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ.

ولنعطي مثالاً: في حالة نية بنك من البنوك إعطاء قرض لشركة أو مؤسسة معينة، فإن هذا البنك يطلب معلومات محضرة من قبل إدارة الشركة أو المؤسسة المستفيدة وكان هناك تضارب مصالح بين هذه الجهة المستفيدة من القرض والجهة المانحة وهي البنك، ولأجل أن يعتمد ويثق البنك بهذا فإن المصادقة على عدالتها وأنها خالية من أية انحرافات مادية من قبل المدقق يعطي هذه المعلومات قيمة وقبول من جميع الجهات.²

¹ الدكتور أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 52-53.

² الدكتور هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، صفحة 20.

ثانيا: اهداف التدقيق

يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى:

1- أهداف تقليدية: يمكن تلخيصها فيما يلي:

1-1- أهداف رئيسية:

- التحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛

- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة.

1-2- أهداف فرعية (ثانوية):

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش والتلاعب في الحسابات؛

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.¹

أهداف حديثة:

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقل التدقيق من مجرد قيام مدقق الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش أو تزوير، إلى فحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية، أو إبداء رأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من أرباح خسارة، ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية. وتعتبر هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارعة الذي يشهده عالمنا المعاصر ومن بينها مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، تقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسة، تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق أكبر ربح الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها: العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

لقد حاولت العديد من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم وضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولة المهنة علميا وعمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمو القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المدققون من أحكام، أولتغلب بذلك على الأشكال القائمة حول الصعوبات التي تعترض المرجع، إذ تتمحور حول عدم الدراية بأمور غير محاسبية مثل: الإدارة، القانون، التسويق بحوث العمليات، التمويل، عند قيامه بقياس الكفاءة والفاعلية، وتقييم الأداء.²

¹ نسرين رايس، مرجع سبق ذكره، صفحة 7.

² بلخادم أيمن، مرجع سبق ذكره، صفحة 7-8.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقل ونوع من الإجراءات الرقابية التي تنشأ من داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التأكد من سلامة البيانات وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية. وللتعرف أكثر على هذه الوظيفة سنتناول في هذا المبحث ما يلي:

- تعريف التدقيق الداخلي.

- أنواع التدقيق الداخلي.

- أهمية واهداف التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي

ان التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير فبعد ان كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء. فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بانه:

- نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشؤه الإدارة للقيام بخدمتها.

- أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.

- وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازمة إدخالها.

عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي حسب اخر نشرة: على انه نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها. وهو يساعد المنشأة على تحقيق اهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات ادارة الخطر، الرقابة والتوجيه.

فمن التعريف أعلاه أصبح التدقيق الداخلي ذا صبغة:

تأكيدية: ان تطمئن الإدارة بان المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب;

استشارية: لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات;

مستقل: بارتباطه بأعلى مستوى اداري داخل التنظيم;

موضوعي: بأداء الاعمال الموكله اليه;¹

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2006، الصفحة 33-36-37

جميع هذه الأدوات تعمل من اجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها.

يقوم بعملية التدقيق الداخلي شخص من داخل المنشأة من واجباته تزويد الادارة بالمعلومات من دقة انظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من اقسام المشروع، وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي.¹

مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية يعرف التدقيق الداخلي بأنه: "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الادارية والتحقق من ان مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية".²

انطلاقا مما سبق نستنتج ان التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقلة يؤديها شخص او مجموعة من الأشخاص من داخل المؤسسة تابعين إداريا لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة مثل مجلس الإدارة او لجنة التدقيق للمحافظة على الموضوعية، تتمثل وظيفتهم في القيام بعملية الفحص الدوري للإجراءات والسياسات وتقييم الإدارة وجهاز الرقابة الداخلية والتأكد من تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة مسبقا.

¹ علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أم البواقي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة ام البواقي-الجزائر، السنة الدراسية 2017/2018، الصفحة 10-11، الموقع <http://bib.univ-oeb.dz>، تاريخ الاطلاع

2023/03/06

² علي وزاني، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة بريد الجزائر -دراسة حالة وحدة أدرار، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ادرار، الجزائر، السنة الجامعية 2016/2017، الصفحة 07، <https://dspace.univ-adrar.edu.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/05/07.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

بالرغم من تعداد أنواع التدقيق الداخلي الا انه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها اثناء التدقيق. فمن الصعوبة ان يتم تدقيق تشغيلي دون الاخذ بعين الاعتبار الأثر المالي او الأثر الإداري او قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات. كل هذا معهد المدققين فقد عمد على تقسيم التدقيق الداخلي الى الأقسام التالية من اجل تبسيط وفهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من اجل تحقيق اهداف التدقيق¹:

الشكل رقم (01): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: خلف عبد الله الوردات, التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية, دار الوراق للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, سنة 2006, الصفحة 55 .

¹ خلف عبد الله الوردات, مرجع سبق ذكره, الصفحة 55.

1- تدقيق الالتزام:

يهدف الى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من المنشأة. وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة.
- الامام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.
- رقابة مدى الالتزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في ادارتهم.

2- التدقيق التشغيلي:

يهدف الى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من اجل سلوك نهج عمل واقعية. فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا للنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات...الخ)

3- التدقيق المالي:

يهدف الى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول.

تخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على:

1. التأكد من ان الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.
2. التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها.
3. المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والمخلصات والايصالات.¹

¹ اخلف عبد الله وردات، مرجع سبق ذكره، الصفحة 56-57.

4- تدقيق نظم المعلومات:

ان الهدف من تدقيق المعلومات هو التحقق من امن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة. وتختلف بيئة الحاسب الالي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

فصل المهام, اختفاء مسار التدقيق, تشغيل موحد للعمليات, مباشرة الحاسب الالي بالعمليات, تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات...الخ

5- تدقيق الأداء:

ان الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين.

يطلق على هذا النوع من التدقيق، التدقيق الإداري لكونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم كالاتي: تقييم الأداء والحكم على الكفاية وترشيد الانفاق.

6- التدقيق البيئي:

يهدف الى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن ان يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف او الانقراض.¹

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، الصفحة 58-60

المطلب الثالث: أهمية واهداف التدقيق الداخلي

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

نشأ التدقيق الداخلي وتطور مع تزايد الحاجة اليه للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة الى سلامة العمل، وحاجاتها الى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من اجل اتخاذ القرار المناسب والازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية.

لقد تبوأ وظيفه التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق اقصى كفاية إنتاجية منها، ووقائي من خلال تدقيق الاحداث والوقائع الماضية، وانشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.

لقد تطور هذا المفهوم للتدقيق الداخلي بعد عام 2000 وظهر المفهوم الجديد على انه نشاط تأكيدي لتطمئن الإدارة بان المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، واستشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات. مستقل بارتباطه لأعلى مستوى اداري داخل التنظيم وموضوعي بأداء الاعمال الموكله اليه.¹

ثانياً: اهداف التدقيق الداخلي

تطورت أهداف التدقيق الداخلي بتطور الازواج الاقتصادية والاجتماعية في منشأة الاعمال لمساعدة الادارة في مواجهة تحدياتها المتمثلة في :

-التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات واجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها;

-التأكد من التزام الإدارة والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الاهداف والسياسات والاجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة;

- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات;

- التأكد من صحة البيانات، ومدى اعتماد العمليات;

- مراجعة اجراءات ادارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر;

-مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر;

-التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها;²

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، الصفحة63-64.
² علواني سفيان، مرجع سبق ذكره، صفحة 13.

- اعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها الى أعلى سلطة تنفيذية.

المبحث الثالث: اساسيات التدقيق الداخلي

ان نجاح التدقيق الداخلي او فشله في تحقيق أهدافه، مرهون بالمدقق بحد ذاته ومدى احترامه لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي والمعايير المتعارف عليها دوليا والتي وضعت من طرف الجهات المنظمة للمهنة والتي تهدف الى وضع مستوى معقول من ضوابط عملية التدقيق الداخلي. ومنه سنحاول التطرق في هذا المبحث الى:

- اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

- معايير التدقيق الداخلي.

- مراحل عملية التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

وضع معهد المدققين الداخليين دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وهي كالتالي:

1-الاستقامة (النزاهة): على المدققين الداخليين القيام بأعمالهم بأمانة، اجتهاد ومسؤولية، وملاحظة القوانين وعمل الإفصاحات المتوقعة من قبل القانون والمهنة، وأن لا يكونوا طرفا في أي نشاط قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة مهنة التدقيق الداخلي، وكذا احترام الأهداف الأخلاقية للمنشأة.

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 المنشأة، وأن عدم قبول أي شيء قد يفسد احكامهم المهنية، وأن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي أن لم يتم الإفصاح عنها، قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة.

3- السرية: على المدققين الداخليين أن يكونوا متمرسين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم، وأن لا يستخدموا المعلومات لمكسب شخصي أو بأي طريقة ممكن أن تكون ضد القانون أو ضارة بالشرعية أو الأهداف الأخلاقية للمنشأة.

4- الكفاءة: على المدققين الداخليين أن يطلعوا فقط بالخدمات التي لديهم فيها معرفة ومهارات وخبرات مناسبة، وأن يقوموا بتقديم خدمات التدقيق الداخلي بالانسجام مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وأن يقوموا بتطوير كفاءاتهم وفعاليتهم ونوعية خدماتهم باستمرار.¹

¹ علواني سفيان، مرجع سبق ذكره، الصفحة 13-16.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية متباينة وداخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهياكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص داخل وخارج المنظمة وقد تؤثر تلك الفروق على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، ومع ذلك فإن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يعد أمراً ضرورياً يفي من خلاله المدققين الداخليين بالتزاماتهم الوظيفية حيال الشركة حيث تهدف معايير التدقيق الداخلي IIA إلى:

- تحديد المبادئ الأساسية التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي.

- وضع إطار عام لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي.

- وضع أساس لتقويم أداء أنشطة التدقيق الداخلي.

- تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية داخل الشركة.

ونتيجة لتبني غالبية الشركات مبادئ الحوكمة توجب على معهد المدققين الداخليين وضع إطار حديث لمهنة التدقيق الداخلي ليتماشى مع أهداف ومبادئ ودعائم الحوكمة لأن وظيفة التدقيق الداخلي تعد ركن مهم وأساسي من أركانها ولكي تؤدي عملها تحت هذا التغيير تم إصدار معايير التدقيق الداخلي في عام 2001 وقد تم تعديلها في كانون الأول عام 2003 وإعادة إصدارها في كانون الأول عام 2004، لقد حددت المعايير مجموعة الخدمات الحديثة التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي متمثلة في خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية والموضوعة في مجموعتين من المعايير هما:

-معايير السمات: المتمثلة في سمات أو خصائص الأطراف الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي.

-معايير الأداء: تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تضع المقاييس التي يتم من خلالها تقويم أداء تلك الأنشطة.

وقد شملت المجموعتين معايير ثانوية متمثلة بمعايير التنفيذ والتي تطبق على أنواع معينة من العمل.¹

¹ د. زهرة عبس، د. نجوى بن عويدة، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، المجلد 03 العدد 01، 2022، الصفحة 19، <https://www.asjp.cerist.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/03/06

الجدول رقم (01): مجموعة من معايير السمات والأداء لمهنة التدقيق الداخلي.

معايير السمات	معايير الأداء		
الهدف والسلطة والمسؤولية	إدارة أنشطة التدقيق الداخلي	1000	2000
الإقرار بالتوجهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي	التخطيط	1010	2010
الاستقلالية والموضوعية	الاتصال والموافقة	1100	2020
الاستقلال التنظيمي	إدارة الموارد	1110	2030
الموضوعية الفردية	السياسات والإجراءات	1120	2040
العوامل التي تمدد الاستقلالية والموضوعية	التنسيق والاعتماد	1130	2050
الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة	1200	2060
الكفاءة المهنية	طريقة العمل	1210	2100
العناية المهنية الإلزامية	الحوكمة	1220	2110
التطوير المهني المستمر	إدارة المخاطر	1230	2120
تأكد الجودة وبرامج التحسين	الرقابة	1300	2130
تقويم برامج الجودة	تخطيط المهمة	1310	2200
التقرير عن برامج الجودة	اهداف المهمة	1320	2210
استخدام عبارة (لقد دققنا وفقا للمعايير)	نطاق المهمة	1330	2220
الإفصاح عن عدم الإدمان	تخصيص الموارد	1340	2230
	تنفيذ المهمة		2300
	تحديد المعلومات		2310
	التحليل والتقييم		2320
	توثيق المعلومات		2330
	الإشراف على المهمة		2340
	تبليغ النتائج		2400
	معايير التبليغ		2410
	نشر النتائج		2440
	مراقبة سير العمل		2500

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين. المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، لبنان.

كما يمكن تحديد معايير التدقيق الداخلي بالاستناد إلى الاستقلالية والموضوعية والعناية اللازمة والالتزام والمصداقية ويرتبط أداء هذه المعايير بإدارة فعاليات الدقيق الداخلي، وطبيعة العمل، والالتزامات وإجراءات السيطرة وقد تم وضع هذه المعايير بمجموعات رئيسية والتخطيط، والأداء ونتائج الاتصالات، تشمل كل من: الاستقلالية، كفاءة العمل، مجال العمل، أداء عملية التدقيق، إدارة جهاز التدقيق الداخلي، وفيما يلي ملخص لكل مجموعة:

- الاستقلالية:** يجب أن يكون المدققين مستقلين عن الوحدات التي تخضع معاملاتها لعملية التدقيق من قبلهم لكي يتم تحقيق أداء العمل بحرية وموضوعية وبدون التعرض أي قيود ويشمل هذا المعيار ركنين أساسيين هما:
- الموقع في الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والجهة التي ترتبط بها حتى يبتعد عن الضغوط ولتحقيق مسؤولياته بحرية في إجراء عملية التدقيق.
- الموضوعية: ويجب أن يكون جهاز التدقيق موضوعي في عمله وأن يستخدم الحياد وعدم التحيز في أداء مهامه.
- كفاءة العمل:** يجب أن يتمتع العاملين في أجهزة التدقيق بمستوى مقبول وعال من المهارة الفنية إضافة إلى التأهيل العلمي والمظهر اللائق ويتمتع بأسلوب الإقناع والمقدرة على التفاهم مع الغير وضرورة مواصلة التعليم المستمر للمدققين وتحسين المستوى المهني لديهم.
- مجال العمل:** يجب أن تشمل عملية التدقيق الداخلي إضافة إلى التدقيق المالي وتدقيق العمليات التشغيلية وذلك بإجراء تقييم كفاءة وفاعلية الوحدة باستخدامها التخصيصات المعتمدة وتحصيلها الموارد المتحققة لها كما يتحمل التدقيق مقارنة المخطط مع المنفذ وتحديد الانحرافات ومعالجتها.
- أداء عملية التدقيق:** ويتطلب أن تحدد خطة مسبقة لعملية التدقيق ومتابعة تنفيذها ورفع التقرير الموضوعي بالنتائج إلى الجهات المختصة ومتابعة نتائج تنفيذ ما ورد من ملاحظات والإجراءات المتخذة بشأنها.
- إدارة جهاز التدقيق الداخلي:** يجب أن يتم تحقيق عملية التدقيق من قبل أفراد الجهاز وتحدد مسؤولية كل منهم، ويكونوا على علم بذلك وتتم العملية على النحو الآتي:
- تحديد الأهداف والمسؤولية.
- التخطيط لعملية التدقيق وإعلام منتسبي الجهاز بذلك.
- على مسؤول جهاز التدقيق أن يعد برامج لتنمية الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي.
- التنسيق مع التدقيق الخارجي.
- وضع مؤشرات للأداء لتقويم أداء أعمال جهاز التدقيق الداخلي¹.

¹ د. زهرة عبس، مرجع سبق ذكره، الصفحة 20-21.

المطلب الثالث: مراحل التدقيق الداخلي

من الضروري على أي مدقق داخلي اتباع مجموعة من المراحل حرصا على دقة النتائج المتوصل اليها فتتمثل هذه المراحل في :

-مرحلة التخطيط،

-مرحلة العمل الميداني،

-مرحلة ايصال النتائج،

-مرحلة المتابعة.

1-التخطيط :

يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الاقل مرة واحدة في العام وفق ما ورد في نص البند 2000 من معايير الأداء، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، ويجب الاخذ بعين الاعتبار توجهات الادارة العليا ومجلس الادارة ومن خلالها يتم:

1-1- **التحضير للتدقيق:** تعتبر اعمال التدقيق نشاطات معقدة تتطلب تخطيطا مناسباً، فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق ويشمل التعرف على المشاكل الهامة، والاستجابة للمهمات التي يتم تكليف الموظفين بها.

1-2- **تحديد أهداف التدقيق:** حددت نشرة المعايير المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي، مسؤولية المدقق الداخلي في تحديد نطاق العمل وبيان مجال العمل والاهداف التي يجب ان يحققها التدقيق والمجال الرئيسي الذي يجب مراجعته وتقييمه.

1-3- **نطاق العمل:** يجب ان يشمل على فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مستوى الاداء في تنفيذ المسؤوليات المخصصة لتنفيذ الاهداف والمهام المحددة ويجب ان يتضمن نطاق المهمة اعتبارات انظمة القيود، الموظفين، والاصول الملموسة¹.

¹ علواني سفيان، مرجع سبق ذكره، الصفحة 26-27.

4-1- اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق: تبدأ مهمة التدقيق باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق الداخلي ويمكن للمدقق اختيار هذا النشاط بطرق مختلفة، وليس امر هذا الاختيار منوطاً فقط برغبة المدقق ولكن بطلب من جهات اخرى داخل المنشأة ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يحدد الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق اهداف مهمة التدقيق.

5-1- اختيار فريق التدقيق والموارد الاخرى: ان اختيار المدققين يجب ان يكون مبني على اساس تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، محددات الوقت، والموارد المتاحة، وان اختيار عدد ومستوى وخبرة المدققين اللازمة يجب ان يعتمد على تقييم ودرجة المهمة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب اخذ مهارات ومعرفة وتدريب المدققين بالاعتبار عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة ومدى امكانية الاعتماد على مصادر خارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة.

6-1- المسح الأولي: يهدف الى الحصول على فهم عام للعمليات والمخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة وذلك لكي يكون على بصيرة بأعمال النشاط، ولتحديد المواطن التي سيتم التركيز عليها وكذلك سماع اقتراحات الادارة وموظفي جهة التدقيق عليها.

2- العمل الميداني :

بعد انتهاء المدقق من المرحلة الاولى ينتقل الى مرحلة المعاينة، يتم تنفيذها مباشرة بعد اعداد برنامج التدقيق واعتماده من مدير التدقيق بحيث يقوم التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال اجراءات واختبارات ومقارنات وغيرها، بغرض جمع ادلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق اهداف مهمة التدقيق، وجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة اعمال التدقيق بحيث تعتبر عناصر اعمال التدقيق اثباتاً تعزز عملية ونتائج وتوصيات التدقيق الناتجة عن ادلة التدقيق من اعمال التدقيق المنجزة، وهي تشمل كل من:

1-2- العينات: تتمثل المعاينة في ان نتائج العينة توفر معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه العينة باعتبارها طريقة فعالة للحصول على ادلة وقرائن التدقيق.

2-2- نسبة الانحراف المقبول: تمثل هذه النسبة معدل الانحراف عن ضبط المفروض الذي يرغب المدقق قبوله ويطلق عليه الخطأ المقبول، أي كلما كان معدل الانحراف المقبول اعلى كلما كانت حجم العينة اقل.

3-2- نسبة الانحراف المتوقع: تمثل نسبة الانحراف المتوقع لمعدل الانحراف في المجتمع الذي يتم اكتشافه ويطلق عليه الخطأ المتوقع، فكلما كان معدل الخطأ الذي يتوقع اكتشافه في المجتمع الإحصائي كلما كان حجم العينة المطلوب أكبر لتحقيق تقدير مقبول للمعدل الفعلي للانحراف.¹

¹ علواني سفيان، مرجع سبق ذكره، الصفحة 27-28.

2-4- مستوى الثقة: وهو قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعة والمقترحة في شكل نسبة مئوية، فكلما زادت درجة الثقة المنتظر تحققها من نتائج العينة كلما كان حجم العينة المطلوب أكبر.

2-5- حجم المجتمع: وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج او اختيار العينة منها.

3- ايصال النتائج :

بعد إتمام نظام الرقابة الداخلية واجراء الاختبارات الجوهرية لهذا النظام ومن ثم اعادة تضمينها من قبل المدقق الداخلي الى استنتاجات في ورقة خاصة في ملف العمل يتم ادراجها في تقرير الذي سيتم اعداده لنتائج التدقيق، ويجب على المدققين الداخليين ايصال نتائج المهمة مباشرة.

4- المتابعة :

المتابعة هي عملية تحديد مدى كفاية وفعالية وحسن توقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات والتوصيات التي تم تبليغها إياها ينبغي وضع الية من قبل المدققين الداخليين حسب (معيار الأداء 2500) لضمان تنفيذ الاعمال بفاعلية ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع وإرساء وصون نظام لمتابعة ما يتبع ازاء النتائج التي تم ابالغها الى الإدارة للتحقق من ان الإجراءات طبقت تطبيقا فعالا وتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية المتابعة وتمثل اجراءات المتابعة في:

- المخاطر المحتملة المتعلقة بالمهمة، مدى تعقد وصعوبة تطبيق الإجراءات التصحيحية اللازمة وأهمية توقيت التوصيات والملاحظات المبلغة، درجة الجهد والكلفة المطلوبين لتصحيح الوضع المبلغ عنه،

- التأثير الذي يمكن ان ينجم عن عدم تنفيذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، و الفترة الزمنية التي تستلزمها تلك الإجراءات التصحيحية.

5- مراقبة نتائج مهمة التدقيق واجراءاتها:

يجب على المدقق الداخلي ان يحدد ما اذا كانت الإجراءات التصحيحية قد اتخذت، وما اذا كانت تحقق النتائج المنشودة وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يضع الإجراءات اللازمة لذلك والتي تشمل عي تحديد اطار زمني يلزم ان تقوم الإدارة بالاستجابة للملاحظات والتوصيات المتعلقة بمهمة التدقيق و تقييم استجابتها من حيث كفايتها بالمقارنة مع الأهمية النسبية للملاحظات والتوصيات والتحقق من استجابة الإدارة وكذا تنفيذ مهمة المتابعة مباشرة و اجراء التبليغات اللازمة لرفع الردود والتصرفات غير المرضية في المستويات المناسبة في الإدارة العليا.¹

¹ علواني سفيان، مرجع سبق ذكره، الصفحة 28-29-30

خلاصة الفصل

من خلال الفصل الأول تم التطرق الى التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي بصفة خاصة، حيث لاحظنا ان التدقيق الداخلي حظي باهتمام كبير من قبل المؤسسات الاقتصادية باعتباره نوع من أنواع التدقيق، فقد ظهرت الحاجة إليه مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة إلى معرفة مدى كفاءة العاملين وكشف الأخطاء التي تقع والتلاعبات، تصحيحها في الوقت المناسب.

واتضح لنا ان المهمة الرئيسية للمدقق الداخلي هي فحص حسابات القوائم المالية، باتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عالميا، والهدف من ذلك هو اعداد تقرير يتضمن رايه الفني حول القوائم المالية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للأداء

المالي

مقدمة الفصل

شهد عصرنا الحالي العديد من التغيرات والتطورات خاصة في المجال الاقتصادي حيث امتاز بالتعقيد والتقلب والمنافسة، وهذا ما أدى لزيادة كفاءة وفعالية المؤسسات ما جعلها تتبنى موضوع الأداء المالي باعتباره الدافع الأساسي لاستمرار وجود المؤسسات خاصة الصغيرة منها والمتوسطة.

ويعرف الأداء المالي بأنه آلية تمكن فاعلية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة ويوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي للأنشطة من خلال استخدام أدوات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة مسبقا.

هناك مجموعة من الأدوات التي تعمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسات أهمها التدقيق الداخلي. وبذلك فإن هناك علاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل بحيث قسمناه إلى ما يلي:

المبحث الأول: مدخل إلى الأداء في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

المبحث الأول: مدخل الى الأداء في المؤسسة الاقتصادية

الأداء هو نتيجة جهد معين قام ببذله فرد أو مجموعة من الأفراد لإنجاز عمل ما، لذلك يعتبر هذا الأخير ركيزة أساسية لقيام التنظيمات وهذا ما جعلنا نتناول في هذا المبحث العناصر التالية:

- تعريف الأداء.

- أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه.

- مجالات الأداء.

المطلب الأول: تعريف الأداء

إن تحديد تعريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها يعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها وخاصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ومن بين المصطلحات التي لم تلقى تعريفاً وحيداً وشاملاً مصطلح الأداء، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة، الفعالية، الإنتاجية لتعتبر كمرادفات له، ولكن هذا غير صحيح في علوم التسيير والاقتصاد وإعطاء تعريفاً وحيداً والاقتصر عليه يعد غي ركاف للوصول إلى مفهوم الأداء، بل يجب عرض العديد من التعاريف للوصول إلى المفهوم الذي يناسب البحث. وقبل التطرق إلى مختلف التعاريف التي تناولته نشير إلى أن معنى الأداء بالنسبة للمسير يختلف عنه بالنسبة لرجل الاقتصاد، فضلاً عن هذا فالاختلاف قائم حتى داخل المؤسسة.¹

- ان أصل كلمة أداء لاتيني، فالأداء هو المقابل للكلمة الإنجليزية (performance) والتي تعني انجاز العمل او الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.
- ان الأداء هو الهدف النهائي للمؤسسة ويمثل مستوى النجاح في تحقيق الأهداف، فالأداء الجيد يمثل النتيجة النهائية للإنجاز الكفؤ.
- ينظر الى الأداء من انه سلسلة من النشاطات المرتبطة بوظيفة متخصصة أو نشاط جزئي تقوم به الإدارة بتحقيق هدف معين.²
- ويعرف كذلك على أنه " الطريقة التي تنجز بها الاعمال المحددة لتحقيق أهداف المؤسسة ".³

¹ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2000- 2002)، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة بالجزائر، السنة الجامعية 2001/2002، ص 14 ، <http://thesis.univ-biskra.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/04/01

² ديلي بشرى، سامي مروة، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "بريماتك" -المسيلة-، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة المسيلة بالجزائر، السنة الجامعية 2020-2021، ص7، <http://dspace.univ-msila.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/04/01

³ محمد زرنوح، الأداء في المنظمة، مجلة سوسيوولوجيا للدراسات والبحوث الاجتماعية، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الجلفة الجزائر، العدد01، ص29.

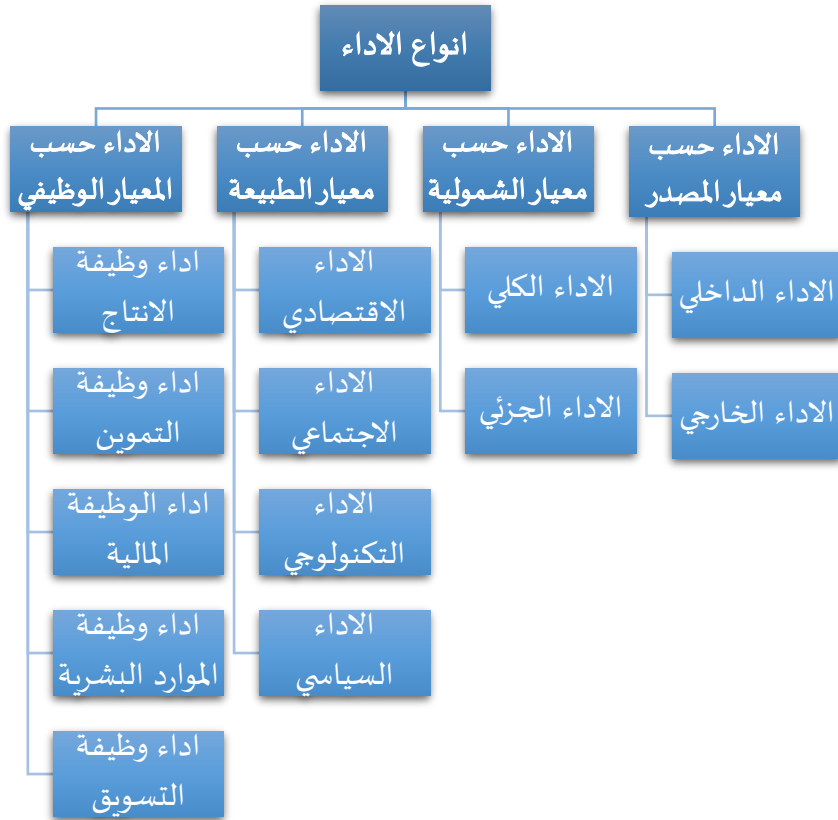
- وعرف أيضا "الأداء هو مجموعة من النتائج المالية وغي رالمالية التي تم إنشاؤها لأطراف المصلحة، فالمؤسسة التي تتعي زبالأداء الجيد هي التي تولي الاهتمام للاستثمار الدائم لعملائها، وكذا لمنتجاتها.
 - كما يعرفه كل من Bromily et Miller بأنه "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية، بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها"¹.
- من التعاريف السابقة يمكن القول ان الأداء هو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه، ومقياسا للحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء.

المطلب الثاني: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه

أولاً: أنواعه

ينقسم أنواع الأداء حسب أربعة معايير وهي معيار مصدر الاداء معيار الشمولية، معيار الوظيفي ومعيار الطبيعة. ويمكن تلخيصها في المخطط الموالي:

الشكل رقم (02): أنواع الأداء حسب أربعة معايير مختلفة.



المصدر: من طرف الطالبتين بالاعتماد على فقرة من ديلبي بشرى، سالمي مروة، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص مالية، جامعة المسيلة الجزائر، السنة الجامعية 2020-2021، ص 9، <http://dspace.univ-msila.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/04/02

1 بن عياش ليلية، بالوارت منى، محددات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة قياسية لمجمع صيدال خلال فترة 2010 – 2019، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة جيجل، الجزائر، السنة الجامعية 2021/2020، ص10، <http://dspace.univ-jijel.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/04/02

1- حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم الأداء الى نوعين:

1-1- الأداء الذاتي (الداخلي)

يطلق عليه اسم أداء الوحدة وينتج أساسا من التوليفة التالية: الأداء البشري، الأداء التقني، الأداء المالي.

2-1- الأداء الخارجي

هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة

2- حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يمكن تحقيق الأداء الى:

1-2- الأداء الكلي:

وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف والأنظمة الفرعية في تحقيقها، وهو عبارة عن تفاعل مجموع الاداءات الجزئية للمؤسسة.

2-2- الأداء الجزئي:

وهو الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفعلية للمؤسسة.

3- حسب المعيار الوظيفي: ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة للمؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف الخمسة التالية:

1-3- أداء الوظيفة المالية:

يمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة وتحقيق معدل مردودية جيد.

2-3- وظيفة الإنتاج:

يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها.

3-3- أداء الموارد البشرية:

فلكي تضمن المؤسسة بقائها يجب أن توظف الكفاءات، وتحقق فعالية المورد البشري.

4-3- أداء وظيفة التموين:

تركز على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين والحصول على المواد بجودة عالية في الأجل المحددة.¹

¹ ديلبي بشري، مرجع سبق ذكره، ص 9.

3-5- أداء وظيفة التسويق:

يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق التي يمكن ذكر منها:

- حصة السوق: مؤشر مستعمل بكثرة لتحديد الوضعية التنافسية لمنتج أو لعلامة أو لمؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{حصة السوق} = \text{مبيعات منتج أو علامة} / \text{المبيعات}$$

- إرضاء العملاء: يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوى العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات.

- السمعة: وتقيس حضور أو تواجد اسم العلامة لدى ذهن الأفراد.

- مردودية كل منتج.

4- حسب معيار الطبيعة: وحسب هذا المعيار يمكن تصنيف الأداء الى:

4-1- الأداء الاقتصادي:

يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنّبها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الانتاج، الربح القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية... الخ) (وتدنية استخدام مواردها) رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا... الخ)

4-2- الأداء الاجتماعي:

في حقيقة الأمر الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيودا أو شروطا فرضها عليها أفراد المؤسسة أولا وأفراد المجتمع الخارجي ثانيا وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية، كما يقول أحد الباحثين «الاجتماع مشروط بالاقتصاد» وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقيق الأداء الاجتماعي.

4-3- الأداء التكنولوجي:

يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تحدد أهدافا تكنولوجية أثناء عملية التخطيط كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا استراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا.¹

¹ تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التجهيزات المتريية، مذكرة ماستر، تخصص إدارة اعمال، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2011/2012، الصفحة 9، Pdf-الاداء-المالي-للمؤسسة-الاقتصادية-تالي-رزيقة- file:///Users/User/Downloads/

4-4- الأداء السياسي:

يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات: تمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة¹.

ثانياً: العوامل المؤثرة في الأداء

لقد سعت الدراسات إلى تحديد العوامل التي تؤثر على الأداء سواء بالسلب أو الإيجاب، كما سعت إلى تصنيف هذه العوامل بحيث تعظم الآثار الإيجابية وتقلص الآثار السلبية. تنقسم هذه العوامل إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية:

1- العوامل الخارجية:

ويقصد بالعوامل الخارجية مجموع المتغيرات والقيود والمواقف التي هي خارجة عن رقابة المؤسسة والتي لا تستطيع السيطرة عليها، وينبغي الإشارة إلى أن أثر هذه العوامل قد تكون على شكل فرص يسمح استغلالها بتحسين أداء المؤسسة، كما قد تؤثر سلباً على المؤسسة وبالتالي على أدائها مما يتطلب التكيف معها للتخفيف من حدتها. تنقسم بدورها إلى ما يلي:

1-1- العوامل الاقتصادية:

العوامل الاقتصادية هي أكثر العوامل تأثيراً على المؤسسات خاصة الإنتاجية منها ويعود ذلك لطبيعة عمل ونشاط المؤسسات من جهة، ولكون المحيط الاقتصادي هو المصدر لمختلف موارد المؤسسة والمستقبل لمنتجاتها من جهة أخرى، وتنقسم هذه العوامل بدورها إلى عوامل اقتصادية عامة كالسياسة المتبعة من طرف الدولة، معدلات التضخم، المعاملات الاقتصادية، أسعار الفائدة... وعوامل اقتصادية خاصة كطبيعة وجودة المواد الأولية ومدى قدرتها التنافسية، متوسط الدخل الفردي للأفراد... وتتميز العوامل الاقتصادية الخاصة بتأثيرها المباشر عكس العوامل الاقتصادية العامة التي يكون تأثيرها غير مباشر ولا يظهر بشكل واضح إلا بعد مرور سنوات².

¹ تالي رزيقة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

² بن عياش ليلية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

2-1- العوامل الاجتماعية والثقافية:

باعتبار أن المؤسسات تشكل نسقا مفتوحا، تأثر وتتأثر بالعوامل الخارجية، وأن الأداء هدف تسعى إلى تحقيقه، فهو الآخر يتأثر بهذه العوامل منها العوامل الاجتماعية والثقافية ومن بين هذه العوامل نجد العادات والتقاليد، الديانة، نمط الحياة التي تخص المجتمع الذي تتواجد فيه المؤسسة.

3-1- العوامل السياسية والقانونية:

تعتبر العوامل السياسية والقانونية من العناصر الهامة ذات التأثير الكبير على الأداء الاقتصادي للمؤسسة، ومن أهم هذه العوامل نجد طبيعة النظام السياسي في البلد الذي تتواجد فيه المؤسسة ومدى الاستقرار السياسي، مرونة القوانين والتشريعات... كما يتأثر أداء المؤسسة بالسياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة والعلاقات الدولية ونوعيتها.

4-1- العوامل التكنولوجية:

وتتمثل في المعارف العلمية، البحث العلمي، براءات الاختراع، الإبداع والابتكار، حيث تؤثر هذه العوامل إيجابا أو سلبا على حجم التكاليف وجودة المنتجات وبالتالي على مستوى الأداء في المؤسسة.

2- العوامل الداخلية:

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها وعلى عكس العوامل الخارجية فانه يمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغييرات تسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية، وتتميز هذه العوامل بتعددتها وتداخلها فيما بينها وصعوبة حصرها بدقة، لذلك فقد تم تجميعها في:

1-2- العوامل البشرية:

هي مختلف القوى والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة وتتضمن ما يلي:

- مستوى تأهيل الأفراد؛

- قدرة التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها؛

- نظام الأجور والمكافآت؛

- مدى ملائمة مناخ العمل في المؤسسة؛¹

¹ بن عياش ليلية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

عوامل لها صلة بالعوامل البشرية:

- التحفيز: إن التحفيز وأنظمة المكافآت يعتبر من أهم أساليب تأمين التزام العاملين بأهداف المؤسسة، فقد أثبتت الكثير من الدراسات أن فشل المؤسسة في استخدام هذه الأنظمة بصورة حكيمة ومناسبة يؤدي إلى تعثر الأداء وإخفاق المؤسسة في الوصول إلى أهدافها، لذلك فإن ربط المكافآت بالأداء يؤدي إلى مردودية أكبر ويؤثر بوضوح في نوعية العمل المنجز. ويتم التحفيز من خلال:

- استقطاب الأفراد الذين تحتاجهم المؤسسة والاحتفاظ بهم وتقليل الاستقالات.
- تحسين أداء العامل الكمي والنوعي وتقريبه مما هو محدد في توصيف الوظيفة.
- تنمية روح التعاون وكذلك الولاء والانتماء للمنظمة.

- التكوين: هو نقل المعارف والمهارات اللازمة من أجل أداء جيد، وقد أعتبر أولوية في السياسة العامة للمنظمة لأهميته البالغة في تنمية الموارد البشرية واثمينها حتى تكون للمؤسسة قدرات ومؤهلات ومهارات تستطيع بها مواكبة التطور التقني والتكنولوجي وإدارة التغيرات التي تحدث داخلها وحولها بذكاء عال بما يضمن المحافظة على بقاء المنظمة واستمراريتها ونموها وتوسعها. تتمثل اثار التكوين على الأداء في النقاط التالية:

- تنمية المعارف والكفاءات والمهارات.

- رفع مستوى إنتاجية ومردودية المؤسسة.

- رفع مستوى جودة منتجات وخدمات المؤسسة.

- القيادة: هي القدرة على القيام بالعملية الإدارية وتطبيقها بكفاءة ويؤكد البعض على ضرورة امتلاك المدير القوة التأثيرية في الأفراد العاملين باعتبارها ذلك الجهد الذي يؤثر في الأفراد ويجعلهم يتعاونون لتحقيق هدف يجدونه صالحا لهم جميعا ويرغبون في تحقيقه وهم مرتبطون معا في جماعة واحدة متعاونة.¹

2-2- العوامل التقنية:

وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة وتضم:

- نوع التكنولوجيا المستخدمة في الوظائف الفعلية وفي معالجة المعلومات؛

- نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال؛²

¹ محمد زرنوح، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

² بن عياش ليلية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

- تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورشات، الآلات، التجهيزات;
- نوعية المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية؛
- الموقع الجغرافي للمؤسسة.

2-3- العوامل التنظيمية:

- تضم العوامل التنظيمية كل ما يتعلق بالتنظيم والهيكل التنظيمي داخل المؤسسة وكيفية تحديد الوظائف والمسؤوليات التي تترتب عنها وفقا للمهارات وامكانيات العاملين المسؤولين على حد سواء.¹
- الهيكل التنظيمي: هو الذي يحدد الأنماط الإدارية الخاصة بالأدوار المتكاملة التي يؤديها الأفراد ضمن المستويات الإدارية فيما بالإضافة إلى ذلك فإن الهيكل التنظيمي يعتبر عاملاً أساسياً يساعد على خلق التعاون بين مجموعات العمل وفتح الأبواب لإبداع الأفراد مما يساعد في بلوغ أهداف المؤسسة.
- الثقافة التنظيمية: وتعتبر عن النمط العام للمعتقدات والمبادئ المشتركة لأفراد المؤسسة والتي تبلورت خلال تاريخ المؤسسة لتشكيل الأساس والمنطق لكثير من السلوك والأعراف الرسمية وغير الرسمية. فالثقافة التنظيمية تمثل المحرك الأساس ي للطاقت والقدرات فهي تؤثر بالدرجة الأولى على الأداء وتحقيق الإنتاجية المرتفعة، كما تعتبر معيار التمييز ما بين المؤسسات فلقد بينت الكثير من الدراسات أن المؤسسة المبدعة تسودها لضرورة ثقافة مبدعة.²

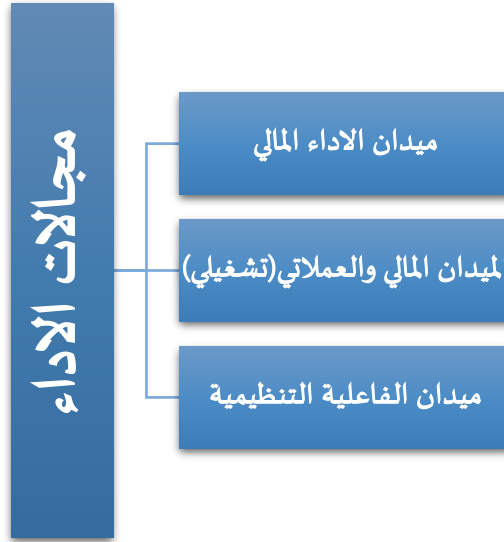
¹ بن عياش ليلية، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

² محمد زرنوح، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

المطلب الثالث: مجالات الأداء

تنوع وتختلف مجالات الأداء في المؤسسات وذلك باختلاف أعمالها وطبيعة نشاطها حيث يرى البعض أن هذه المجالات عبارة عن الجوانب الخاصة بالمؤسسات والتي يجب أن يعمل بفعالية لضمان تحقق نجاح المؤسسة. يمكن تلخيصها كما يلي:

الشكل رقم (03): مجالات الأداء في المؤسسات



المصدر: من طرف الطالبتين بالاعتماد على مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد-قسنطينة-EPE/TVE، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، سنة 2015-2016، صفحة 51-52، الموقع <http://archives.univ-biskra.dz> ، تاريخ الاطلاع 2023/04/03.

1- مجال ميدان الأداء المالي:

بعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القادم المشترك بين الكاتب والباحثين والمدراء سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية والنظرية في عمليات تقييم الأداء ضمن الواقع العلمي في مختلف مؤسسات الأعمال حيث يرى "lynch" بأن الأداء المالي يبقى المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات، وأن عدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساس ي المطلوب يعرض وجودها للخطر، ويذهب بعض الكتاب إلى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الأداء المالي، وذلك إلى حد اعتباره الهدف الأهم بالمؤسسة، وضمن التوجه يعبر "organ-m Hunt" عن تلك الأهمية بالقول إن الأداء المالي يعد هدف المؤسسات الأساس ي، وأن الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمناً من خلال تحقيق الأداء المالي، وضمن المنظور الاستراتيجي للأداء المالي.¹

¹ مخلوفي عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، صفحة 51-52.

2- مجال الميدان المالي والعملياتي (تشغيلي):

يمثل ميدان الأداء المالي والعملياتي الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات، فبالإضافة إلى المؤشرات المالية يتم الإعداد أيضا على مؤشرات تشغيله في الأداء: كالحصة السوقية، تقديم منتجات جديدة، نوعية المنتج والخدمة المقدمة فاعلية العملية التسويقية والإنتاجية.

ويرى "Macmenamin" أن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة، لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بنسب أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال في المؤسسة.

كما يرى Ramanujam-Vonkatraman أن: " الاعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العملياتية، يعد ميدان للأداء الذي يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الاستراتيجية الحديثة.

3- مجال الميدان الفاعلية التنظيمية:

يمثل ميدان الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل لأداء الأعمال والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي والعملياتي، ويرى: "Whetnte-Cameran" أنه في المناسب الاعتماد على هذا الميدان بمفاهيمه ومقاييسه عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية، خاصة في مجال بحوث الإدارة الاستراتيجية ونظرية المؤسسة نظرا لما تطلبه المتشابكة للأهداف التنظيمية حاجات الأطراف المرتبطة بها من الاهتمام إذ يعطي ميدان الفاعلية التنظيمية الأهداف أصحاب المصالح في المؤسسة، ويجد القياسات المناسبة للأهداف مختلف الأطراف"

وضمن منطلق آخر يؤكد: " Porter على مفهوم الفاعلية وقدرتها كميدان أداء تستطيع المؤسسة من خلاله التفوق تنافسي."¹

¹ مخلوفي عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، صفحة 52.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

اهتم العديد من الباحثين والكتاب بمفهوم الأداء المالي باعتباره أداة فعالة ومميزة تُسهم في قياس فعالية وكفاءة الإدارة، إذ يمكن قياس نجاح شركة من خلال أدائها المالي، وذلك من خلال استعمال المؤشرات المالية المناسبة التي تُساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في أدائها، ومقارنة النتائج مع الخطط والاستراتيجيات الموضوعة، بغية تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة. من خلال هذا المبحث سنتناول ما يلي:

- مفهوم الأداء المالي.

- أهمية الأداء المالي والأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية.

- تقييم الأداء المالي وأدواته.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم¹ ومما سبق فإن الأداء المالي:

أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.

أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر ادارتها للعمل لمعالجة الخلل.

أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.

أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة.²

¹ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات المساهمة، الطبعة الأولى، دارالحامد للنشر، 2010، صفحة 45 .

² زيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015/2016، الصفحة 134.

ويعرف الأداء المالي من وجهة نظر الإدارة على انه قدرة المؤسسة على توليد الأرباح وتشكيل الثروة من عنصرين رئيسيين: مدى قدرة الأصل الاقتصادي على توليد المبيعات ومدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من خلال مبيعاتها، ويتوقف ذلك على معدل دوران الأصل الاقتصادي والهامش الربحي.¹

المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي والأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية

أولاً: أهمية الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في انه يهدف الى تقويم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.

وتتبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة اعمال المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للمؤسسات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.

حيث ان الأداء المالي يمكن ان يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:

- 1- يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته وكما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومديونية وتوزيعات على سعر السهم.
- 2- يساعد المستثمر في اجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسات.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في انه يلقي الضوء على الجوانب الآتية:

- تقييم ربحية المؤسسة;
- تقييم سيولة المؤسسة;
- تقييم تطور نشاط المؤسسة;
- تقييم مديونية المؤسسة.²

¹ سارة بن الدين، تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة لعينة من المؤسسات الجزائرية لفترة 2000-2006، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، ورقلة، الجزائر، 2009، file:///C:/Users/user/Downloads/Bendine-Sarah%20.pdf,2010/2009

² محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، صفحة 47-48.

ثانياً: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية

يمكن حصر الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها في الأهداف التالية: التوازن المالي، السيولة واليسر المالي، المردودية.

1- السيولة واليسر المالي:

تقاس سيولة المؤسسة في قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء ومواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

وبصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الإضرار بثلاث مصالح هي:

- المؤسسة: تحد السيولة من تطور ونمو المؤسسة، وذلك بعدم تمكين المؤسسة أو السماح لها مثلاً من استغلال الفرص التي تظهر في المحيط كإجراء شراء مواد أولية بأسعار منخفضة مقارنة بمستوياتها الحقيقية، الاستفادة من تخفيضات لقاء تعجيل الدفع أو الشراء بكميات كبيرة.

- أصحاب الحقوق: تخلق مشكلة نقص السيولة عدة أزمات اتجاه الأطراف التي لها حقوق على المؤسسة، ففي الكثير من المرات يؤدي هذا النقص إلى تأخير تسديد الفوائد، في دفع مستحقات الأجراء، في تسديد ديون الموردين...

- عملاء المؤسسة: قد تؤدي هذه المشكلة إلى تغيير شروط تسديد العملاء وبالتالي انتقالها من اليسر إلى العسر وهذا الأمر ينتج عن تدهور العلاقة التي يجب على المؤسسة تحسينها وخاصة في ظروف المحيط الحالي.

فكل هذه المشاكل المترتبة عن نقص السيولة تفرض على المؤسسة الاهتمام بها وتسييرها بأسلوب جيد.

أما اليسر المالي فهو على خلاف السيولة، ويتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة تواريخ استحقاق ديونها الطويلة والمتوسطة الأجل، فهو يتعلق بالافتراض الطويل والمتوسط الأجل الذي تقوم به المؤسسة.

2- التوازن المالي:

يعتبر التوازن المالي هدفاً مالياً تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي، ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها، من التعريف يتضح أن الرأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات، وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.¹

¹ دليل فطيمة، لعروسي نوال، دور التدقيق والرقابة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، سنة 2017-2018، ص 31، 32.

مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية:

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة;
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي ;
- الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير;
- تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.

3- المردودية:

تعد المردودية من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة، والمردودية كمفهوم عام تدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة، والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في رأس المال الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية ورأس المال المالي وهذا يعكس المردودية المالية، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.¹

¹ دليل فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص 31، 32.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي وادواته

اولا: مفهوم تقييم الأداء المالي

يمكن تعريف تقييم الأداء المالي بأنه "تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا،"

تقييم الأداء المالي هو "استخدام المؤشرات المالية، والتي يفترض أنها تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، ومن هذه المؤشرات التي يتضمنها هذا المفهوم: نمو المبيعات، الربحية (معكوسة بالنسب) مثل العائد على الاستثمار، والعائد على المبيعات، والعائد على حق الملكية، والأرباح لكل حصة...إلخ".

هو عملية تحليل للوضع المالي باستخدام مجموعة من الأدوات والمؤشرات المالية، بهدف استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف ذات الطبيعة المالية.

من التعريفات السابقة نستنتج بان تقييم الأداء المالي هو تشخيص للوضع المالية للمؤسسة باستخدام المؤشرات المالية خلال فترة زمنية معينة، أو خلال فترات ومقارنتها مع مؤسسات في نفس الصناعة، أو مقارنتها بسنة معينة التي تعتبر سنة الأساس.¹

ثانيا: أدوات تقييم الأداء المالي

تتخذ أدوات تقييم الأداء المالي أشكالا منها على هيئة مؤشرات للتوازن المالي أو على هيئة نسب مالية والتي هي عبارة عن إجراءات من خلالها يتم الوصول إلى معلومات مالية حيث يتم التعامل مع أرقام تتميز بالصفة الكمية وتستخدم في مقارنة الأداء المالي للمؤسسات لتقييم مركزها وأدائها المالي.

1- تقييم الأداء المالي من خلال مؤشرات التوازن المالي:

- التوازن الدائم أو الأول: من خلال قياس رأس المال العامل FR وهو عبارة عن حجم الاستثمار المتاح في الأصول المتداولة. رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة

- التوازن المتوسط: وهو احتياج رأس المال العامل BFR = احتياج الدورة - موارد الدورة أو (قيم الاستغلال + القيم القابلة للتحقيق) - (الديون قصيرة الأجل - السلفيات المصرفية)

- توازن الخزينة = رأس المال العامل - احتياج رأس المال العامل.²

¹ شعشوع أحمد اخرون، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة (دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة EVA والمؤشرات المالية التقليدية ROE; ROI). مجلة التكامل الاقتصادي، العدد:01، مارس 2021، صفحة 253 asjp.cerist.dz. تاريخ الاطلاع 2023/03/09.

² هبة حمادة أبو عرب، أيمن سليمان أبو سويرح، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC على تقييم كفاءة الأداء المالي في البلديات من وجهة نظر رؤساء البلديات في الحافظات الجنوبية - فلسطين، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 02، ديسمبر 2020، ص 331، asjp.cerist.dz، 2023/03/09

2- تقييم الأداء المالي من خلال مؤشرات السيولة والنشاط:

نسب السيولة: وهي قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في أجل قصير في موعد الاستحقاق.

- نسبة التداول = مجموع الأصول المتداولة / مجموع الخصوم المتداولة.

- نسبة التداول السريعة = (الأصول المتداولة - المخزون السلعي) / الخصوم المتداولة

- نسبة النقدية وشبه النقدية = (النقدية + شبه نقدية) / الخصوم المتداولة.

- سيولة الذمم: يتم الوصول لها بقياس متوسط فترة التحصيل وتحليل أعمال مفردات الحسابات المدينة.

- سيولة المخزون: متوسط المدة الزمنية للوصول البضائع للمخازن إلى تحويلها لنقدية وتحسب كالتالي:

متوسط فترة التخزين = (عدد أيام السنة x رصيد المخزون) / تكلفة البضاعة المباعة

3- تقييم الأداء المالي من خلال مؤشرات نسب النشاط:

نسب النشاط وهي عبارة عن مؤشرات تعبر عن الحكم على مدى فاعلية المنشأة في استخدام مواردها

المتاحة عن طريق قياسها من خلال:

- معدل دوران الأصول = صافي المبيعات / مجموع الأصول

- معدل دوران الأصول الثابتة = صافي المبيعات / الأصول الثابتة

- معدل دوران الأصول المتداولة = صافي المبيعات / الأصول المتداولة

- معدل دوران الذمم المدينة = صافي المبيعات الآجلة / متوسط صافي المدينين

- معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون

- معدل دوران الذمم الدائنة = المشتريات / رصيد الدائنين

- متوسط فترة الائتمان = عدد أيام السنة / معدل دوران الذمم الدائنة

- معدل دوران النقدية = المبيعات / (النقدية + شبه النقدية)¹

¹ هبة حمادة أبو عرب، مرجع سبق ذكره، ص 331-332.

4- تقييم الأداء المالي من خلال مؤشرات الربحية والمردودية:

- نسبة الربحية: تساعد على تحليل وتقييم القوة الإرادية للمنظمة وقدرتها على توليد الأرباح.
- نسب المردودية: العلاقة التي تربط بين النتائج والطرق والإجراءات التي ساعدت في تحقيق هذه النتائج، وفروعها (مردودية اقتصادية، ومردودية مالية)

5- تقييم الأداء المالي عن طريق نسب النمو والرفع:

- نسب النمو: تعتبر مؤشرات لقياس مدى قدرة المنشأة على التوسع وتحسين إجراءات الإنتاج والتحسينات الإدارية بزيادة الوظائف والأرباح وتعزيز الموظفين بالعلوات والمكافآت كما ويعطي دلائل على أن المنشأة في خط نمو طبيعي يتناسب مع معدلات نمو الاقتصاد القومي.
- نسب الرفع: وهي مؤشرات تبين مدى قدرة المنشأة على الاقتراض لتمويل أنشطتها
- المديونية = إجمالي ديون المنشأة / إجمالي الأصول
- نسبة الديون/حق الملكية: وهي عبارة عن النسبة بين إجمالي الديون / حق الملكية
- مضاعف حق الملكية = إجمالي الأصول / حق الملكية.¹

¹ هبة حمادة أبو عرب، مرجع سبق ذكره، ص 331-332.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

عرفت مهنة التدقيق الداخلي انتشارا واسعا في مختلف المؤسسات وذلك لتعدد نشاطاتها وكبر حجمها وحاجة المساهمين من أجل حصول على معلومات دقيقة وذات مصداقية لذلك فإن للتدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤسسة واستمرار نشاطها وتحسين أداءها المالي بحيث سنتطرق في مبحثنا هذا إلى ما يلي:

- دور التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الأداء المالي;

- تقرير المدقق الداخلي ودوره في تحسين الأداء المالي;

- دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الأداء المالي.

لتحقيق أهداف الأداء المالي يجب على المؤسسة أن تستخدم الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية وهذا ما تتكفل به عملية التدقيق الداخلي عن طريق الحماية والبناء.

اولا- التدقيق الداخلي عن طريق الحماية:

حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمخطط مسبقا لكل الأجل:

- التأكد من الملائمة بين القياس، السياسات، الخطط والإجراءات;

- حماية أصول المؤسسة;

- التأكد من سلامة المعلومات والبيانات المسجلة.

1- التأكد من الملائمة بين القياس، السياسات، الخطط والإجراءات

عند وضع المؤسسة للأهداف التي تسعى لبلوغها أو لتحقيقها يجب عليها التحكم الدقيق في مختلف السياسات والإجراءات بطريقة صارمة ويتطلب ذلك التحديد الجيد المخطط من أجل بلوغ الأهداف المرجوة.

2- حماية أصول المؤسسة

تحتوي أصول المؤسسة على استثماراتها التي تساعد في عملية الإنتاج (المباني، المخزونات، معدات وأدوات... إلخ)، ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة والحفاظ على سلامة تلك الأصول المادية.¹

¹ أعراب عائشة، بلبال أسماء، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج - بويرة، سنة 2019-2020، صفحة 31، 32، 33، dspace.univ-bouira.dz

3- التأكد من سلامة المعلومات والبيانات المسجلة

تعتمد الرقابة الداخلية على دقة ونوعية المعلومات المقدمة والمتصلة بالوثائق المحاسبية، فالمعلومات التي تعطيها المؤسسة لمحيطها الخارجي تعكس وتبين وضعيتها وصورتها أمامه وهذه المعلومة لا بد أن تكون مبنية على أساس توقيت الحصول ومدى تمثيلها للواقع.

ثانياً: التدقيق الداخلي عن طريق البناء

يمثل التدقيق الداخلي على أنه وظيفة رقابية علاجية وإرشادية، إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سليمة وفعالة وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي على فحص، مراجعة، تحديد وتحليل النتائج الايجابية والسلبية، ووضع الحلول لها والقيام بعملية التشخيص الممكنة، أي يتم تحديد نقاط القوة والضعف ورفع كل هذا بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة، بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية يقوم المدقق الداخلي بما يلي:

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات، الإجراءات والخطط والموضوعة;

- التحقق من حماية الأصول;

- اقتراح ما من شأنه تطوير وتحسين الأداء المالي.

كما يمكن أن نقسمها بحسب ما يصبو المدقق الداخلي إلى تحقيقه إلى مداخل مختلفة:

- مدخل التدقيق الداخلي مدى الالتزام;

- مدخل التدقيق الداخلي للعمليات.

1- مدخل التدقيق الداخلي لمدى الالتزام

تهدف عملية التدقيق من هذا المدخل إلى التحقق إذا ما كان العاملون في المستويات الإدارية المختلفة قد التزموا بنص الأوامر والتعليمات الصادرة عن الإدارة العليا واتبعوا الإجراءات المناسبة في تنفيذ واجباتهم، ويتم هذا التدقيق من خلال ثلاث مستويات هي:

1-1- مستوى التحقق

بموجب هذا المستوى يبحث المدقق عن أدلة وبراهين تثبت صحة أية عملية يدققها، ويحرص المدقق هنا على جمع معلومات عن أعمال المؤسسة من جهة خارجية محايدة مثل:¹

¹ أعراب عائشة، مرجع سبق ذكره، صفحة 31، 32، 33.

- شهادة الرصيد الصادرة عن البنوك.

- رسائل وأجوبة المدينين والدائنين.

- إعادة تقييم الممتلكات من قبل متخصصين.

2-1- مستوى التدقيق المستندي

يعتمد المدقق في هذا المستوى على المستندات التي تثبت صحة القيود والمطابقة القانونية للشروط والواجب إتباعها في المعاملات والعمليات، وبموجب هذا المستوى لا يفحص المدقق أكثر من السجلات، الدفاتر والوثائق.

3-1- مستوى تدقيق النظم

يركز المدقق وفقا لهذا المستوى على النظام نفسه، فيأخذ كل نظام على حدى، ويفحصه وقيمه ويحاول ربطه مع النظم الأخرى، وذلك للتحقق من أن النظم الموضوعة تعمل بشكل صحيح، وأنها تحقق الغرض الذي وضعت من أجله وأنها لا تتعارض مع الأهداف.

2- مدخل تدقيق العمليات

يسعى المدقق في تدقيقه للعمليات إلى الحصول على أدلة وقناعات تثبت ارتفاع كفاية العمليات وفعالية السياسات، الإجراءات ووسائل الرقابة المتبعة لتدعيم كفاءة تلك العمليات وبشكل أساسي فإن هذا التدقيق يشتمل على فحص وتقييم الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة يتبع المدقق الداخلي في تدقيق العمليات مستويين لتحقيق غايات التدقيق وهما:

1-2- المستوى التنظيمي

يركز المدقق الداخلي في هذا المستوى اهتماماته على الوحدة التنظيمية، حيث يخضع جميع عملياته وأنشطته لتدقيقه، تحليله وتقييمه، ويشمل فحصه تدقيق الأهداف، الخطط، الأساليب وإجراءات هذه الوحدة، لكنه لا يخرج بفحصه عن الحدود التنظيمية لهذه الوحدة.

2-2- المستوى الوظيفي

يتبع المدقق الداخلي في هذا المستوى أو النشاط محل التدقيق من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، وحتى وإن اخترقت إجراءات هذه العملية الحدود التنظيمية للوحدات المختلفة، فالعمليات كثيرا ما تشترك في إنجازاته أكثر من وحدة تنظيمية، وعلى المدقق أن يقوم بفحص جميع الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعها في مختلف الوحدات التنظيمية، ومن أمثلة العمليات التي تراجع عمليات الشراء والبيع وإصدار الأوراق المالية¹.

¹ أعراب عائشة، مرجع سبق ذكره، صفحة 31، 32، 33.

المطلب الثاني: تقرير المدقق الداخلي ودوره في تحسين الأداء المالي

بعدما يقوم المدقق الداخلي بكل ما يلزم من خطوات التدقيق والفحص وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية يقوم بإعداد التقرير الذي يضم نتائج ما قام به ويكون موجها لإدارة المؤسسة، للاطلاع على الملاحظات والتوصيات والاقتراحات فيما يخص الأداء المالي وكذا تحسينه والذي يكون مرفقا بعدد من أدلة الإثبات.

1- ماهية التقرير:

يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيه المدقق عن رأيه الفني المحايد.

هي كلمة لاتينية تتكون من مقطعين معناهما بالعربية (يحمل الى) او (يرجع الى) وهو عرض لمعلومات جديدة او تحليل لقرار اتخذ في الماضي او توصية باتخاذ قرار مستقبلا. وهي وسيلة لنقل المعلومات والبيانات والقرارات بين الجهات المختلفة اما شفويا او تحريريا.

فالتقارير هي البيانات والمعلومات التي يجمعها المدقق من الملاحظة والمحاسبة وتبادل الآراء عن طريق الاتصال الشخصي بالقائمين بالتنفيذ ومن خلال الوجود الفعلي في مواقع التنفيذ.

إذا التقارير تبليغات شفوية أو رسائل من الرؤوسين عن سير التنفيذ وموقعه.

يمكن أن نعرف التقرير على أنه وثيقة مكتوبة وصادرة من شخص مهني الذي هو المدقق، يمتاز بالأهلية لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية والإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات التي اعتمد عليها لإبداء الرأي.

2- أهداف التقرير:

من خلال التقرير يسعى المدقق الداخلي إلى الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن أعمال التدقيق وكذا التغيير للأفضل من خلال عكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي الإدارة العليا، والتأثير في عملية اتخاذ القرارات من خلال تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلي وإقناع القارئ بوجهة النظر التي جيء بها في التقرير وأبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل ونقل الأفكار والمعلومات وتبادلها.¹

¹ بلخادم أيمن ، مرجع سبق ذكره ، صفحة 46 .

3- أنواع التقارير:

نوجزها في أربعة تقارير وهي كالتالي:

- الإخباري: وهي تقارير تستعرض معلومات أو بيانات رقمية لتخبر المتلقي عن حالة أو موقف خاص لموضوع محدد طلبته الجهة المتلقية.
- تحليلي: وهي التقارير التي تقوم بدراسة مستوفية عن حالة أو موضوع وتحليل البيانات والأرقام وتقديم الاستنتاجات والتوجيهات اللازمة.
- روتينية: وهي تقارير ترفع للإدارة بشكل روتيني ضمن ما هو متعارف عليه.

4- معايير إعداد التقارير في وظيفة التدقيق الداخلي:

توجد معايير يجب على المدققين الداخليين اعتمادها عند إعدادهم لهذه التقارير وتتمثل في:

- إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد اكتمال فحص التدقيق، مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب، قد تنطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم واحتواء التقارير الغرض والنطاق والنتائج واتصافها بالموضوعية والوضوح والاختصار وتفحص وتقييم التقارير من قبل مدير التدقيق والمراجعة الداخلية أو من ينوب عنه لهذا المنصب قبل إصداره من قبل المدقق الداخلي.

5- خصائص تقرير المدقق الداخلي:

- المنفعة: لا بد أن تعرض المعلومات في تقارير بشكل مختصر تفيد المدير على اتخاذ القرارات;
- الشكل الملائم: وضوح التقارير لتسهيل قراءتها وفهم ما تحتويه من معلومات;
- محدد الهوية: لا بد من اشتماله على معلومات أساسية تحدد هويته مثل العناوين وأرقام الصفحات;
- الثبات: يجب أن تعدد التقارير على أسس ثابتة، وتتم كتابة التقرير على ثلاث مراحل:
- مرحلة التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحلية منها والنهائية.
- تكون متزامنة مع عملية التدقيق ومن خلالها يتم كتابة الملاحظات والتوصيات أولاً بأول.
- جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير في وثيقة موحدة التنسيق والترتيب.¹

¹ بلخادم أيمن ، مرجع سبق ذكره ، صفحة 47 .

وعليه من خلال تقرير المدقق الداخلي يتم تقديم معلومات تمتاز بالموثوقية والمصداقية هذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة وتحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة سواء كان داخل الوحدة الاقتصادية أو ضمن المؤسسات المماثلة باعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي.

6- إرشادات تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي:

يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم التدقيقي من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية التدقيق بإصدار تقرير مكتوب وموقع بعد انتهاء عملية الفحص التدقيقي ويمكن أن تستخدم التقارير المرحلية لإيصال المعلومات التي تتطلب اهتمام فوري وذلك من أجل إيصال تفسير في نطاق التدقيق للنشاط موضع المراجعة.

إن ملخص التقارير التي تلقى الضوء على نتائج التدقيق يمكن أن تكون مناسبة لتلك المستويات الإدارية التي تكون أعلى من رئيس الوحدة موضع التدقيق، فعلى المدقق الداخلي مناقشة الاستنتاجات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي وهناك مقابلات بعد عملية التدقيق تتضمن مناقشات وتوصيات وهناك أسلوب آخر وهو مراجعة مسودات تقارير التدقيق مع كل رئيس قسم أو دائرة مدققة.

يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة وبناءة وفي الوقت المناسب أن تتسم بالواقعية وعدم التحيز وخلوها من التحريف أو التشويه أي أنها تعتمد على الحقائق والأدلة والقرائن الثبوتية، وأن تعرض الهدف من التدقيق ونطاقه ونتائجه، كما يجب أن تحتوي تعبيراً عن رأي المدقق كلما كان ذلك ممكناً وأن تكتب المعلومات الإضافية بوضوح لتجنب القارئ لأن يقرأ أكثر وأن تصف المعلومات الهدف من التدقيق.

يفترض أن يكون هناك تعليمات خاصة بالفترات الزمنية لإصدار التقارير، يمكن تجزئة الأيام المطلوبة لكتابة التقارير من المنشأة الصغيرة كما يلي:

- اليوم الأول: تحضير المسودة الأولى من قبل المدققين بعد الانتهاء من أعمال التدقيق الميداني

- اليوم الثاني: طباعة التقرير ومراجعته

- اليوم الثالث: مراجعة التقرير من قبل مدير التدقيق الداخلي

- اليوم الرابع: إعادة الطباعة والتعديل

- اليوم الخامس: مراجعة أخيرة من قبل المدقق الداخلي والإصدار بشكل النهائي¹

¹ بلخادم أيمن ، مرجع سبق ذكره ، صفحة ، 49.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

إن للتدقيق الداخلي دورا هاما في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وذلك نتيجة للتطور في دور التدقيق الداخلي منذ ظهور من اكتشاف الغش والأخطاء إلى مساعدة الإدارة في تنفيذ المهام وتقديم التوصيات والإرشادات ومتابعة تنفيذها، وبالتالي أصبح للتدقيق الداخلي دور في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وذلك لأن اتخاذ أي قرار يمكن أن يؤثر على المؤسسة وعن تحقيق أهدافها واستمرار نشاطها.

وقد عرف القرار على أنه: " هو عملية اتخاذ بديل واحد من بدلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة، وفي ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة للمؤسسة "

كما يمكننا تعريفه على أنه " اختيار أفضل بديل من بين البدائل المتاحة أمام المؤسسة من أجل حل مشاكلها، أو هو عبارة عن اختيار البديل الأفضل من أجل تحقيق ما تسعى المؤسسة بلوغه أو تحقيقه"

ويتجلى دور التدقيق في مساعدة الإدارة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط واستخدام الموارد وممارسة النشاطات، وذلك باستغلال مواردها والحصول على التمويل المالي، ومن خلال قيام قسم التدقيق الداخلي بالمهمة الموكلة بها فإنه يعمل على مراجعة كافة النشاطات والعمليات المتعلقة بالمؤسسة والعمل على ضبط الأداء وتوجيهه نحو تحقيق الأهداف وفق الخطط الموضوعية، وذلك من خلال تقديم واقتراح تحسينات وتوجيهات في حالة وجود نقص أو انحراف في تنفيذ الأعمال من خلال التقارير المعدة والتي تساهم في إضافة قيمة للمؤسسة.

وتعتبر التقارير المقدمة من طرف المدقق الداخلي بالغة الأهمية بالنسبة للإدارة والأطراف ذات الصلة بالمؤسسة ومن خلال احتوائها على معلومات ذات جودة ومصداقية فإن ذلك يؤثر على اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل و جلب المستثمرين، كما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التي تهدف إلى تحسين أداءها المالي والمحافظة على حصتها السوقية ومركزها التنافسي وتعظيم ثروة المؤسسة¹.

¹ بلال عمون، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة، جيجل، الجزائر، جامعة، 2015/2016، ص 78 و 88.

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري للتدقيق الداخلي والذي استعرضنا فيه بالدراسة والتحليل كل من مفهوم الأداء وأنواعه ومجالاته والعوامل المؤثرة فيه كما تطرقنا إلى ماهية الأداء المالي وأدواته وأهميته وتقييمه مع الإشارة إلى دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي وتحقيق أهدافه.

استطعنا أن نستنتج أن التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية يعمل على تحسين الأداء المالي بطريقة غير مباشرة، وذلك من خلال تحقيق أهداف مهمة التدقيق الداخلي، وتوصيات المدقق الداخلي التي يتضمنها التقرير، والتي تؤدي في النهاية إلى المساهمة في تحديد القرارات الأنسب من أجل تطبيقه.

وفي الأخير أصبح التدقيق الداخلي جزءاً لا يتجزأ من المؤسسة، لما له من دور كبير في تحسين التسيير والأداء المالي للمؤسسة.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لمؤسسة

نفطال NAFTAL لولاية

مستغانم

مقدمة الفصل

بعد أن تطرقنا في الفصلين الأول والثاني إلى مختلف الأسس النظرية للتدقيق الداخلي والأداء المالي حيث حاولنا إبراز العلاقة بينهما، تبين أن للتدقيق الداخلي دور فعال في تحسين الأداء المالي. ومن أجل إثبات ما توصلنا إليه في الجانب النظري سنقوم بتجسيده على الواقع في الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لشركة نפטال "نפטال للوقود مقاطعة مستغانم"

لقد كانت هذه الدراسة الميدانية غنية بالمعلومات وبالتالي سنشارك هذه الأخيرة في هذا الفصل الذي سنتعرف فيه على المؤسسة قيد الدراسة.

وفي هذا الصدد ومن أجل دمج الإجراءات النظرية مع الواقع العملي قمنا بتقسيم فصلنا إلى:

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نפטال NAFTAL لولاية مستغانم

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في مقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نفطال NAFTAL لولاية مستغانم

يعتبر قطاع المحروقات بالجزائر القلب النابض للاقتصاد الوطني، باعتبار 98% من مداخيل الجزائر تأتي من صادراتها البترولية، كما تعد المؤسسات الوطنية العاملة في هذا القطاع محركاً أساسياً للاقتصاد الوطني، ومن بين المؤسسات الوطنية الرائدة في قطاع المحروقات نجد مؤسسة نفطال والتي تختص بتوزيع وتزويد المواد البترولية، وغير أنّ هذه المؤسسات عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة الى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليه الآن. ولتوضيح ذلك نقدم

- تعريف ونبذة تاريخية حول مؤسسة نفطال NAFTAL.

- مهام مؤسسة نفطال وامكانياتها.

- منتوجات نفطال NAFTAL وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تعريف ونبذة تاريخية حول مؤسسة نفطال NAFTAL

أولاً: تعريفها

نفطال هي شركة جزائرية، 100٪ تابعة لمجموعة سوناطراك. هي مرتبط بالنشاط التسويقي. مهمتها الرئيسية هي توزيع وتسويق المنتجات البترولية في السوق الجزائرية¹.

برأس مال يقدر بـ 160 000 000 000 د.ج.²

يرجع أصل كلمة NAFTAL الى:

- NAFT: مصطلح عالمي يعني النفط.

- AL: الحرفين الاولين من كلمة ALGERIE.³

توظف الشركة ما يقرب من 31000 شخص على المستوى الوطني موزعين على جميع المقاطعات والمديريات الإقليمية. نفطال تحتكر في توزيع وتسويق المنتجات البترولية في الجزائر.

تقع المديرية العامة لشركة نفطال في منطقة شراكة-الجزائر العاصمة.⁴

¹ KHERIMECHE Tariq, la communication marketing liée au lancement d'un nouveau produit, cas: carte à puce naftal card, mémoire, option : management stratégique, université tizi-ouzou,algerie,2017/2018, <https://www.ummtto.dz/>.

² WWW.NAFTAL.COM

³ بن ويس مروى، أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات دراسة حالة مقاطعة نفطال للوقود "بمستغانم"، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2018-2019، الصفحة 54.

⁴ Kherimeche tariq,op.cit,p 57.

شرح شعار الشركة:

الشكل رقم (04): شعار شركة نفطال.



المصدر: www.naftal.dz

- حرفين عربيين: م: مواد. ن: نفطية.
- التسمية: مواد نفطية بالعربية و Produits pétroliers بالفرنسية.
- الخطوط الخمس: تمثل الفروع الخمسة وهي: الوقود، التسويق، الأنشطة والشراكات الدولية، وزيت التشحيم والخصائص الميكانيكية، والبيتومين وغاز البترول المسال.
- اللونين: الأزرق في الحرفين (م) و(ن) والتسمية: يرمز الى العرض والافق. الأصفر في خلفية الشعار: يرمز الى الجديدة.¹
- يكمن الدور الأساسي للمؤسسة في توزيع المواد البترولية على مستوى الأسواق الوطنية، وتمييع غاز البترول إلى جانب تخزين وتوزيع وتسويق كل من الوقود، زيت التشحيم، الزفت، المنتجات المطاطية، والمواد البترولية الخاصة.
- ولمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الوطني والعالمي والمصادقة على كل من عقد الشراكة وقانون المحروقات الجديد، دفع بمؤسسة نفطال إلى استعمال استراتيجيات مختلفة، من أهمها:
 - 1- الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة سواء كانت المادية منها أو المالية أو البشرية التي يوقرها المحيط الداخلي أو الخارجي.
 - 2- محاولة الرفع من مردوديتها، وذلك بالاهتمام بالأنشطة ذات المردودية العالية مثل غاز البترول المميّع (GPL)، وغزو الأسواق العالمية.
 - 3- العمل على توسيع شبكة النقل خصوصا عن طريق خطوط الأنابيب.²

¹ Kherimeche tariq,op.cit,p 58.

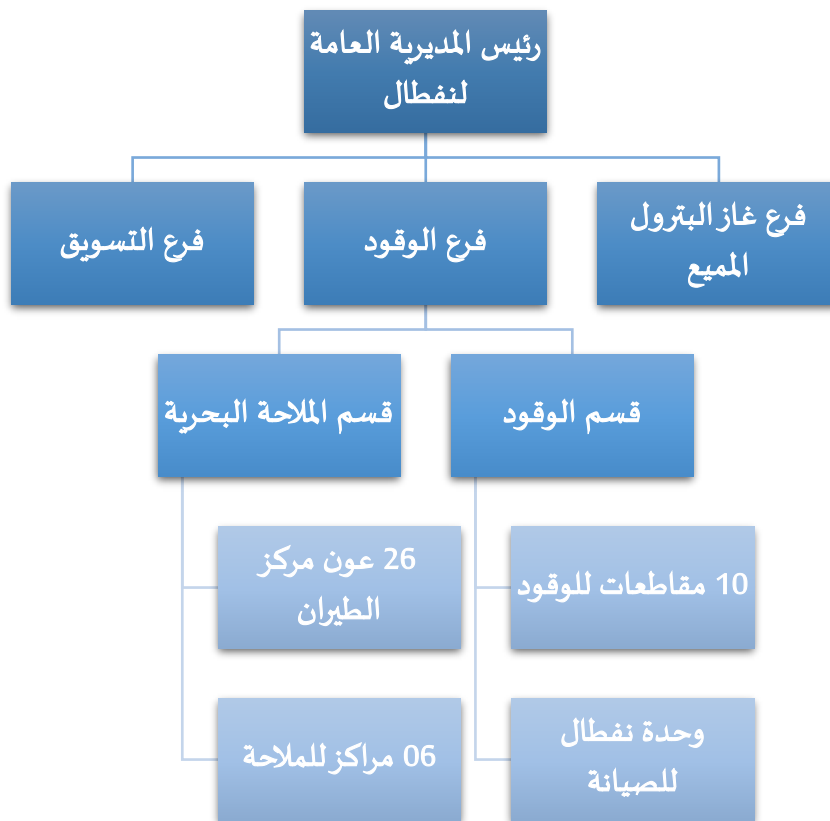
² بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، ص55.

ثانيا: نبذة تاريخية عن المؤسسة

- 06 أبريل 1981: إنشاء شركة ERDP ، الناتجة عن سوناطراك ، بموجب المرسوم رقم 101/80.
- 01 يناير 1982: ERDP مسؤول عن صناعة التكرير وتسويق وتوزيع المنتجات البترولية.
- 25 أغسطس 1987: تم فصل نشاط التكرير عن نشاط التوزيع. تغير اسم الشركة نتيجة لهذا الفصل بين الأنشطة. وأصبحت تتولى نفطال مسؤولية تسويق وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها.
- 18 أبريل 1998: تحويل نفطال إلى شركة مساهمة برأسمال قدره 6,650,000,000 دج و 100٪ تابعة لشركة سوناطراك القابضة تتمين الهيدروكاربورات (SVH) ؛
- 21 كانون الأول 1999: إنشاء شركة STPE ، وهي شركة مسؤولة عن نقل منتجات الطاقة بالسكك الحديدية، بالشراكة مع فرقة العمل الوطنية لمكافحة الإرهاب؛
- 29 يوليو 2002: زيادة رأس المال من 6.65 مليار دينار إلى 15.65 مليار دج وفقا لقرار AGEX¹.

نجد انها تتكون من ثلاث فروع أساسية موضحة حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (05): فروع شركات نفطال



المصدر: بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 56.

¹ WWW.NAFTAL.DZ

1- فرع غاز البترول المميع (GPL): ويهتم بتوزيع وتسويق غاز البترول المميع بنوعيه البوتان والبروبان. ويتكون بدوره من 17 مقاطعة منتشرة على مختلف أرجاء التراب الوطني.

2- فرع التسويق: يعتبر هذا الفرع من أهم فروع شركة نفطال نظرا للدور الكبير الذي يلعبه في تسويق المنتجات البترولية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وهو يضم 12 مقاطعة تجارية لتسويق عبر التراب الوطني، تتمثل مهمته الرئيسية في ضمان تسويق المنتجات عبر كافة القطر الوطني، ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، الصيانة، التمويل في كل أنحاء الوطن.

3- فرع الوقود: يعد هذا الفرع ذو أهمية بالغة وذلك لما له من أثر كبير في نشاط الشركة حيث يلعب دورا أساسيا في ضمان الإمداد و التمويل المنتظم للمنتجات البترولية سواء تمثلت في البنزين، زيوت، عجلات وغيرها من المواد الخاصة، وذلك من المنابع (محطات التكرير والتصفية) إلى المخازن الرئيسية، إلى جانب مراقبة وتسيير وسائل ومعدات التخزين والنقل (الأنابيب، الشاحنات، سكك الحديدية...) وكذا تطوير وتنمية و صيانة البنيات الأساسية للتوزيع، وهذا الفرع ينقسم بدوره إلى قسمين (قسم الملاحة البحرية وقسم الوقود) حيث أن هذا الأخير يضم 10 مقاطعات.¹

المطلب الثاني: مهام مؤسسة نفطال وامكانياتها

أولا: مهامها

إن المهمة الرئيسية لشركة نفطال هي توزيع وتسويق المنتجات البترولية بصفة عامة وأهم المنتجات التي تسوق هي:

1- الوقود بمختلف انواعه CARBURANTS.

2- الإطارات المطاطية PNEUMATIQUE.

3- مادة الزفت LES BITUMES.

4- الزيوت LUBRIFIANTS.

5- غاز البترول المميع GPL.

6- المواد الخاصة PRODUIT SPECIAUX.

ولها مهام أخرى تسعى إلى تحقيقها وهي:

1- تنظيم وتطوير وظيفة التسويق للمواد البترولية ومشتقاته;

2- تخزين ونقل المواد والمنتجات البترولية توزيعها في كامل التراب الوطني;²

¹ بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 56.

² WWW.NAFTAL.DZ

- 3- الحرص على الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية;
- 4- تطوير هياكل التخزين والتوزيع لضمان تغطية التراب الوطني;
- 5- ضمان صيانة كل التجهيزات التي في حوزتها;
- 6- متابعة ومراقبة تطبيق المخططات السنوية وكذلك المخططات التي تتجاوز السنة والتي تهدف إلى تغطي حاجيات السوق بما فيها استعمال واستهلاك المنتجات البترولية ;
- 7- مباشرة كل دراسات السوق الوطنية بما فيها استعمال واستهلاك المنتجات البترولية;
- 8- الحرص على ادخال كل دراسات السوق الوطنية للمنتجات البترولية;
- 9- تطوير قدرات العمال عن طريق التريصات والتكوين المستمر;
- 10- الحرص على تحسين ومراقبة الكميات المنتجة.
كما تسعى الى:
- الاستمرار في توزيع المواد البترولية;
- تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها المؤسسة;
- تطوير وإعادة تأهيل هياكلها الداخلية الخاصة بالتخزين;
- جعل الهياكل في مستوى مقياس حماية البيئة والامن الصناعي;
- تطوير وإعادة تأهيل محطات الوقود;
- الرفع من قدرة النقل عبر الانابيب (PIPE);
- تجديد وسائل النقل البرية ومعدات الصيانة;
- الترويج للمنتجات الخاصة والمتمثلة في GPL والبنزين بدون رصاص.¹

¹ WWW.NAFTAL.DZ

ثانيا: امكانياتها

- 41 مستودع وقود ارضي.
- 41 مركزا ومركزا صغيرا لغاز البترول المميع.
- 10 مراكز صب غاز البترول المميع.
- 48 مستودعات التقوية.
- 30 مركز ومستودع للملاحة الجوية.
- 06 مراكز بحرية.
- 15 مركز للزفت.
- 24 مركزا للزيوت والاطارات.
- شبكة مواسير بطول (700 كم).
- اسطول مكون من 3300 شاحنة.
- شبكة من 1013 محطة خدمة في جميع انحاء البلاد منها 380 محطة خدمة بتسيير مباشر.¹

¹ WWW.NAFTAL.DZ

المطلب الثالث: منتوجات نפטال NAFTAL وهيكلها التنظيمي

أولاً: منتوجات نפטال NAFTAL .

الجدول رقم (02): منتوجات نפטال وانواعها.

اسم المنتج	انواعه
<p>وقود السيارات</p> 	<p>- بنزين عادي Essence normal.</p> <p>- بنزين ممتاز Essence super.</p> <p>- بنزين بدون رصاص Essence sans plomb.</p> <p>- ديزل (مازوت) Gas-oil.</p> <p>- وقود غاز البترول المميع GPLC.</p>
<p>غاز البترول المميع</p> 	<p>- غاز البوتان التجاري.</p> <p>- غاز البروبان التجاري.</p>
<p>زيوت التشحيم</p> 	<p>- زيوت لمحركات البنزين.</p> <p>- زيوت لمحركات الديزل.</p> <p>- زيوت ناقل الحركة للسيارات.</p> <p>- زيوت السيارات المتخصصة.</p>
<p>الإطارات</p> 	<p>- السياحية.</p> <p>- الفان.</p> <p>- الاوزان الثقيلة.</p> <p>- صناعي.</p> <p>- المناولة.</p> <p>- زراعي.</p> <p>- الهندسة المدنية.</p>
<p>سيرغاز</p> 	<p>- الشمال:</p> <p>- صيف: بروبان 80%. بوتان 20%.</p> <p>- شتاء: بروبان 100%.</p> <p>- الجنوب:</p> <p>- صيف: بروبان 60%. بوتان 40%.</p> <p>- شتاء: بروبان 80%. بوتان 20%.</p>

<p>- شبكة محطات تتكون من 2010 محطة في جميع انحاء التراب الوطني, في المدينة والطريق السريعة, توفر جميع منتجات وخدمات نفطال على مدار الساعة طوال أيام الأسبوع.</p>	<p>محطات الوقود</p> 
<p>- زيت تشحيم الطائرات. - زيت المحرك. - زيت التوربينات. - السوائل الهيدروليكية. - الدهون. - مركب. - آخرون. - منتجات خاصة. - وقود الطائرات.</p>	<p>طيران</p> 
<p>- زيت التشحيم البحرية. - زيت المحركات. - زيت الأسطوانة. - زيت هيدروليكية. - زيت التروس. - زيت التوربينات. - الدهون. - منتجات خاصة. - الوقود البحري.</p>	<p>البحرية</p> 
<p>- البيتومين المعدل بالبوليمر (BMP NAFTAL) - البيتومين النقي. - القار المؤكسد. - القار السائل او القطع. - مستحلبات البيتومين.</p>	<p>القار (الزفت)</p> 
<p>- البارافينات. - الشموع. - الجواهر الخاصة. - المذيبات.</p>	<p>المنتجات الخاصة</p> 

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على www.naftal.dz

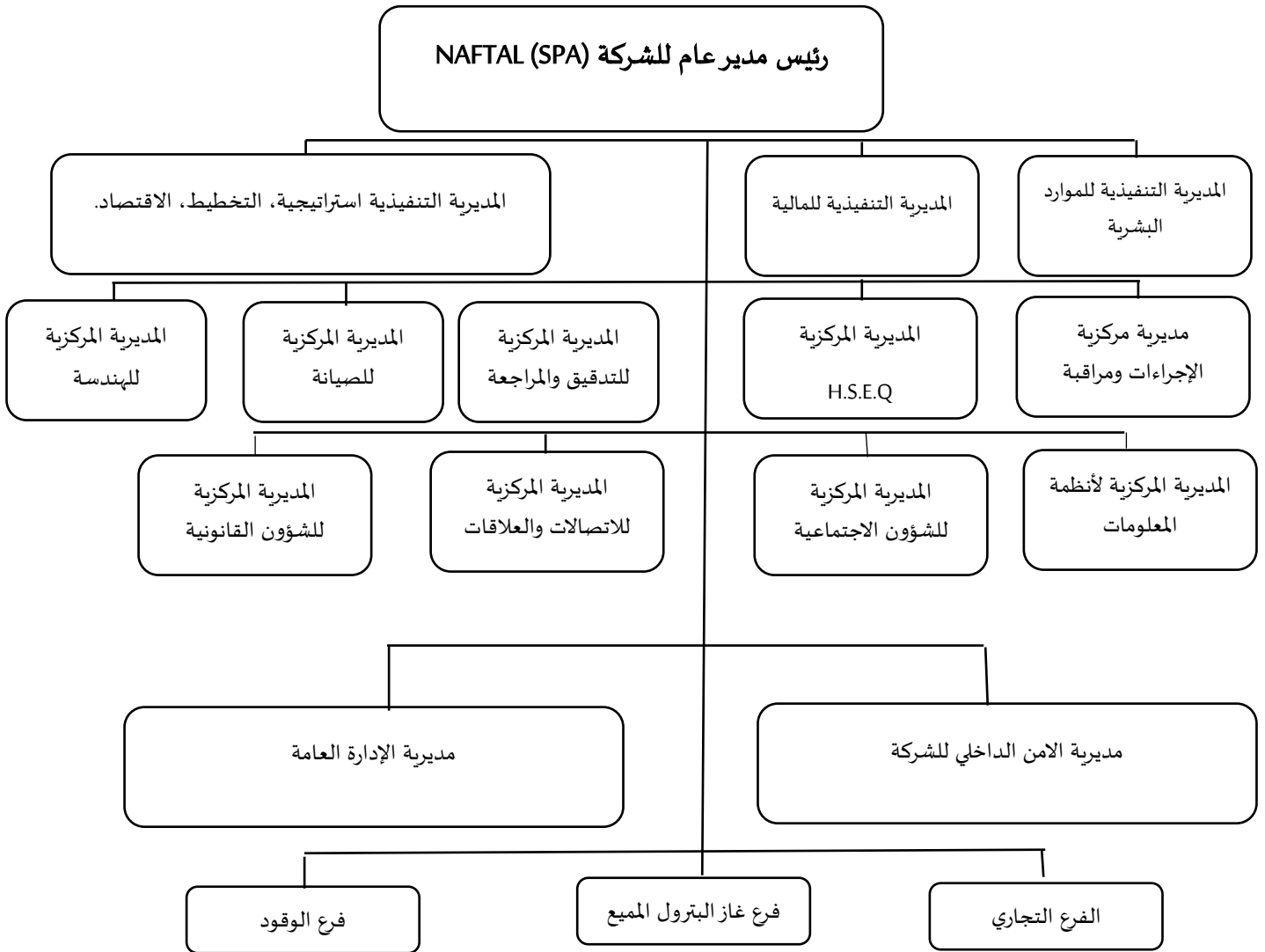
ثانيا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال.

هيكل المؤسسة يمثل مجموعة العلاقات بين مختلف الوحدات ويعتمد هذا الهيكل على نشاط والاهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ففي كل عمل جماعي يجب أن تكون هناك روابط معينة بين الأفراد حيث يعبر عن هذه الروابط بمجموعة من القواعد اللازمة لتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة.

ان الهيكل التنظيمي عبارة عن مجموعة المهام والمسؤوليات التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى فمما لا شك فيه أن السير الحسن لأي مؤسسة يستلزم وجود هيكل تنظيمي مناسب يضمن التوازن بين المسؤوليات واحترام الصلاحيات وعدم التداخل فيما بينها وهذا ما حرصت عليه مؤسسة نפטال من خلال هيكلها التنظيمي الذي تبنته في 05 افريل 2003 والذي سمح لها بمواكبة التغيرات الاقتصادية السريعة وخاصة في مجال المحروقات وإعطاءها نوع من المرونة والفعالية التي سمحت لها باحتكار السوق الوطنية وتحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة أساسا في توسيع نشاطها وذلك من اجل تغطية جميع مناطق التراب الوطني والتوجه نحو التصدير بالإضافة إلى تلبية حاجيات الزبائن كما ونوعا¹.

¹ عزمو بلقاسم، دور التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية في مؤسسة اقتصادية دراسة حالة مؤسسة نפטال - مستغانم، مذكرة ماستر، تخصص إدارة الاعمال الاستراتيجية، جامعة مستغانم، الجزائر، السنة الجامعية 2018/2019، الصفحة 50، <http://e-biblio.univ-mosta.dz> تاريخ الاطلاع 2023/05/03.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال.



المصدر: عزمو بلقاسم، مرجع سبق ذكره، الصفحة 51.

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بمقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم

المطلب الأول: التعريف بمقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم

تعدّ هذه المقاطعة احدى المقاطعات العشر (10) لمؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية، فرع غاز الوقود (Naftal/CBR)، تتميز بكونها ذات طابع اقتصادي واجتماعي، حيث تغطي احتياجات مواطني ولايات الغرب بمواد الوقود فهي مسؤولة عن نشاط التزويد، التخزين، والتسليم للوقود عبر (البر- البحر- والجو) سواء كان (وقود عادي، ممتاز، خالي من الرصاص زيوت الوقود ...) وكذلك مواد التشحيم.

1- هدفها:

- انشاء نظام لمراقبة مدخلات ومخرجات المنتجات على مستوى الأقراص المدمجة.
- الاستخدام الرشيد لوسائل النقل.
- الحد من عودة المنتج وتوضيح الاجراء الواجب اتباعه في العودة الى رئيس المركز.

2- مجال النشاط:

- صياغة الزفت les bitumes.
- توزيع الوقود وتخزينه وتسويقه.
- نقل المنتجات البترولية.
- ضمان توفر المنتجات في جميع أنحاء الاقليم.

3- المهام والخدمات التجارية لمؤسسة نפטال:

- استقبال الطلبات على المنتجات المختلفة من الزبائن.
- الفاتورة هي المسؤولة عن تجهيز الوثائق المختلفة.
- تلبية الاحتياجات المختلفة للمؤسسات التابعة لها.
- البنك التونسي للتضامن: يعدّ قسيمة النقل للمؤسسات السابقة.
- التحكم في مدخلات ومخرجات المنتج¹.

¹ بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 57-58.

4- الموارد البشرية:

الجدول رقم (03): عدد وأنواع العمال في المؤسسة

الأنواع	رجال	نساء	المجموع
الإطارات العليا	01	00	01
الإطارات	17	04	21
السادة	24	03	27
المنقذين	140	01	141
المجموع	96%	04%	100%

المصدر: بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 59.

5- شبكات التوزيع:

الموزعين مقسمين الى ثلاثة فئات كالتالي:

- (GD) تسيير مباشر 100% نפטال:

مثلا: محطة البنزين لدائرة سيدي علي.

- (GL) تسيير حر فقط الملف الشخصي نפטال:

مثلا: محطة بنزين شركة التضامن الاخوة دحو.

- (PVA) نقاط البيع المعتمدة:

مثلا: محطة البنزين حي السلام.¹

الجدول رقم (04): محطات البنزين الموزعة على مستوى ولاية مستغانم

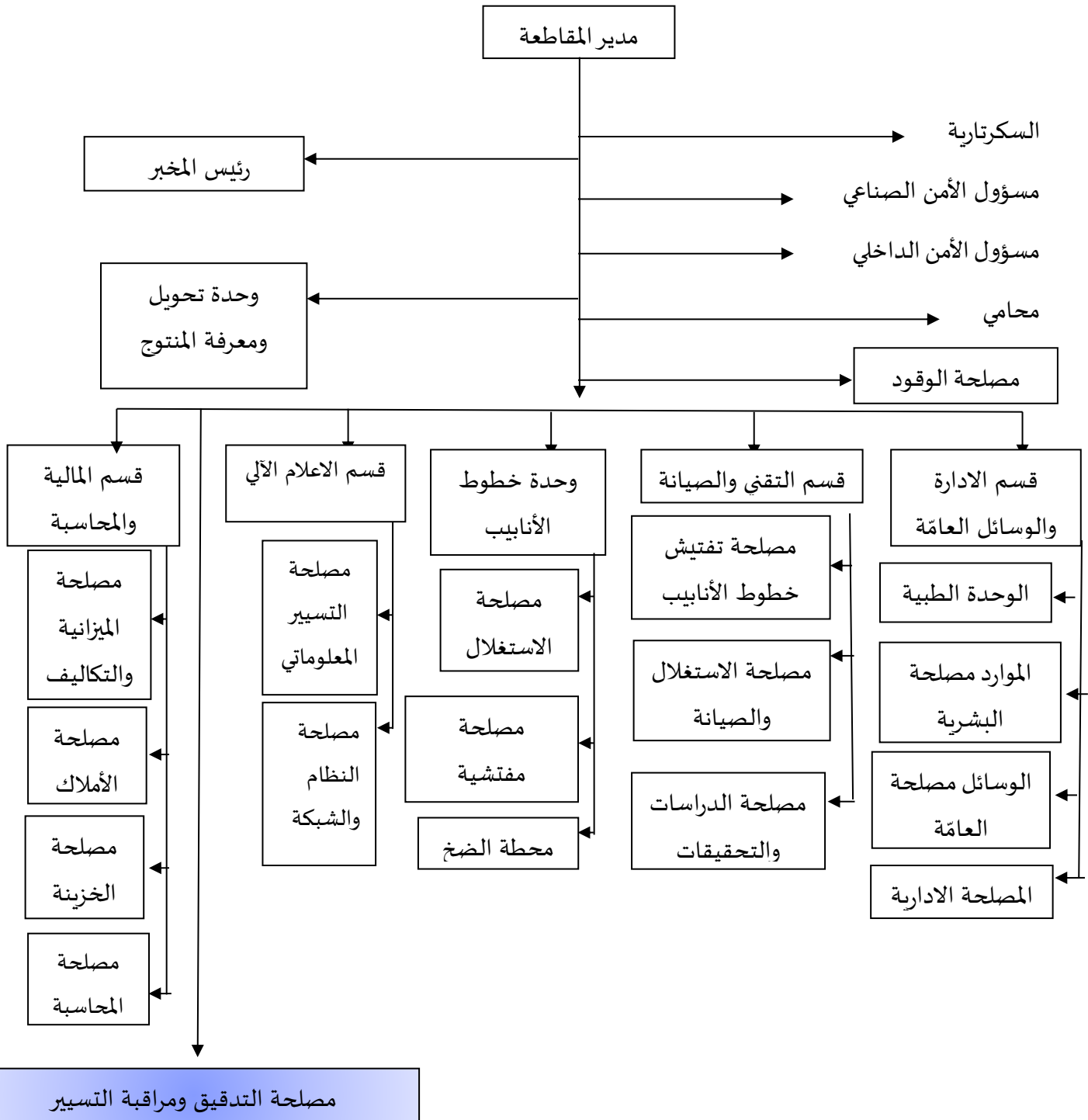
عدد محطات البنزين لولاية مستغانم			
المجموع	(PVA) نפטال بيع المعتمدة	(GL) تسيير حر	(GD) تسيير مباشر
51	34	07	10

المصدر: بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 60.

¹ بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 60.

6- الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال مقاطعة الوقود بمستغانم:

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال مقاطعة الوقود بمستغانم



المصدر: بن ويس مروى, مرجع سبق ذكره, الصفحة 61.

المطلب الثاني: دراسة حالة محطة الوقود بدائرة سيدي علي ولاية مستغانم

حاولنا في هذا المطلب مناقشة تقرير التدقيق ومراقبة التسيير الذي ادرجته الطالبة بن ويس مروى في مذكرتها لنيل شهادة الماستر، أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات دراسة حالة مقاطعة نפטال للوقود "بمستغانم"، جامعة مستغانم، الجزائر، 2018-2019 والذي تحصلت عليه من خلال زيارتها لمحطة الوقود بدائرة سيدي علي ولاية مستغانم التابعة لمؤسسة نפטال لتدقيق المخزونات و مراقبة كيفية تسيير المحطة من طرف المسؤول.

حيث كان تقرير التدقيق ومراقبة التسيير كالتالي:

-1

الجدول رقم (05): بطاقة تقنية لمحطة الوقود.

محطة الوقود GDR 2729 سيدي علي			
العنوان	سيدي علي	مواقيت العمل	24 ساعة
بلدية	سيدي علي	مدير المحطة	بن محفوظ أحمد
ولاية	مستغانم	عدد قائد الفريق	01
		عدد العمال	09

المصدر: بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 63.

-2

الجدول رقم (06): معدات محطة الوقود.

المنتجات	القدرات التخزينية	عدد مضخات الوقود
بنزين بدون رصاص	2000 متر مكعب	04
بنزين ممتاز	4000 متر مكعب	
المازوت	7000 متر مكعب	
غاز البترول المميع	2000 متر مكعب	02
قارورات غاز البوتان ذات 13 كلف (B13)	179	
قارورات غاز البوتان ذات 06 كلف (B06)	160	
قارورات غاز البوتان ذات 03 كلف (B03)	08	

المصدر: بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 63.

-3

الجدول رقم (07): المخزن.

المنتوجات	بتزين عادي	بتزين ممتاز	بدون رصاص	مازوت	غاز البترول المميّع	B13
الجرد المحاسبي	00	32002,00	17141,00	39374,00	4685,00	179
الجرد المادي	00	32020,00	17160,00	39600,00	5000,00	179
الفرق	00	18,00	19,00	226,00	315,00	00

المصدر: بن ويس مروى, مرجع سبق ذكره, الصفحة 63.

-4

الجدول رقم (08): الخزينة.

أنواع الدفع	نقدي (espèces)	قسمة شراء (TAC)	حوالة بريدية (Mandats)	بطاقة الدفع (TPE)	المجموع
البرمجيات NAFT GD	169199,89	37507,00	120000,00	129412,00	456118,89
مادي	169199,89	37507,00	120000,00	129412,00	456118,89
الفرق	00	00	00	00	00

المصدر: بن ويس مروى, مرجع سبق ذكره, الصفحة 64.

5- مراقبة تسيير المحطة:

لكي تسيير المحطة بشكل جيّد يجب أن تحتوي على التالي:

- بطاقة المخزون ((Fiche de stock): موجودة
- سجل المقايسة/ سجل استقبال المنتجات/ سجل المدفوعات: موجود.
- سجل العطل السنوية: موجود
- سجل حوادث العمل/ سجل اذار مفتشية الشغل: موجود.
- أرشيف المحطة (يومية المحاسب، ورقة الحضور الخاصة بالعمّال، ...): مرتبة جيّداً.

6- حالة المحطة:

- المحطة نظيفة
- دورة المياه نظيفة
- المعدات نظيفة
- غياب بذلة العمل لمدير المحطة¹.

¹ بن ويس مروى, مرجع سبق ذكره, الصفحة 64.

- عند المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد المادي نجد انه لا يوجد فرق كبير، فإنّ المخزون الموقوف يوم 2019/04/30 يعتبر فارغ وبالتالي لا يوجد أي خلل أو اختلاس في المنتوجات.
- نلاحظ انه لا يوجد فرق في حسابات الخزينة بمقارنة ما هو محاسبي مع المادي وبالتالي نستنتج أنّ المحطة تسير بشكل جيّد وبدون أي مشاكل تذكر.

المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية

لقد كانت دراستنا الميدانية هذه في شركة نפטال للوقود بمستغانم وفيرة بالمعلومات، بحيث تعرفنا على مختلف مهامها ووظائفها.

استطعنا بفضل هذه التجربة ربط مكتسباتنا القبلية بما اكتشفناه داخل الشركة، وتمكنا من الاجابة عن تساؤلاتنا، بحيث كانت نتائج دراستنا التطبيقية كالتالي:

- نلاحظ ان وظيفة التدقيق الداخلي مرتبطة بوظيفة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للشركة، وباعتبار ان التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية ومصدر استشاري وتوجيهي تعتمد عليه إدارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها وتحسين أدائها المالي، فنحن نقترح على الشركة إعادة النظر في هيكلها التنظيمي وإعادة تنظيمه بحيث تخصص قسم خاص بالتدقيق الداخلي ليصبح وظيفة مستقلة اعلى الهرم التنظيمي.

- يطلع المدقق الداخلي على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بمحطات الوقود والتي تكون تحت إشراف الشركة ويحرص ألا يكون هناك أي غش أو تلاعب.

- تعتمد مؤسسة نפטال على التدقيق الداخلي لتوفير المعلومات للإدارة، بحيث تمتاز بمستوى عالي من الثقة والمصداقية.

- لعملية التدقيق الداخلي أثر إيجابي على الأداء المالي في الشركة.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل اسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي، من خلال جمع المعلومات والبيانات والمعطيات وترتيبها وفقا لمتطلبات الدراسة.

تعتبر مؤسسة نפטال من اهم المؤسسات الوطنية والعمومية، فوجود استراتيجية تدقيق داخلي فعال لها تعتبر ضرورة حتمية لحماية اصولها واموالها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما يعتبر التدقيق الداخلي من اهم الوسائل التي تساعد على تحسين الأداء المالي في المؤسسة وضمان جودة وفعالية العمليات المالية والمحاسبية.

الخاتمة العامة

من أهم أهداف المؤسسة الاقتصادية هي البقاء والاستمرارية خصوصا في ظل اشتداد المنافسة وظهور التحديات التي تواجهها ضمن محيطها، هذا ما أدى إلى ضرورة وجود وظيفة جوهرية داخل المؤسسة المتمثلة في وظيفة التدقيق الداخلي والذي يعتبر بمثابة مراقبة ذاتية تضمن حماية ممتلكاتها من خلال اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.

يعد التدقيق الداخلي من أهم الوظائف داخل المؤسسات، وذلك لما له من تأثير على أنظمة الرقابة والأداء المالي، ويتجلى ذلك من خلال التأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية بالسياسات المالية والإجراءات الإدارية، كما أن نجاح مهنة التدقيق وإضافة قيمة للمؤسسة يقتضي إتباع منهجية خاصة، تعتمد على المعايير الشخصية والمهنية لعملية التدقيق الداخلي.

من خلال دراستنا لموضوع دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية المتمثلة في مؤسسة نفضال لولاية مستغانم، توصلنا إلى جملة من النتائج النظرية والتطبيقية، سمحت بإثبات الفرضيات، إذ أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي علاقة تأثير وتأثر.

1. اختبار صحة الفرضيات:

- 1- الفرضية الأولى صحيحة، إذ يتبع المدقق مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تعكس بالإيجاب على الأداء المالي للمؤسسة.
- 2- الفرضية الثانية صحيحة، إن المؤسسة تعتمد في تشخيصها لوضعيتها المالية على مجموعة من النسب والمؤشرات بحيث أن هذه الأخيرة تسمح لها بالوصول إلى أهدافها المالية.
- 3- الفرضية الثالثة صحيحة، للتدقيق الداخلي دور هام في تحسين الأداء المالي لمؤسسة نفضال لمقاطعة مستغانم فالتدقيق الداخلي يعمل وفق طرق واضحة ومنصوص عليها قانونيا ومبادئ صارمة وصحيحة، يسمح للتدقيق الداخلي بتصحيح انحرافات في قياس الأداء كما تساهم في الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد.

2. نتائج الدراسة:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن الوظائف الأخرى في المؤسسة ذات طابع اقتصادي وهي تسمح باكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها، والتأكد من إتباع السياسات والإجراءات والقوانين الموضوعية والتحقق من كفايتها وانتظامها.
- يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من أدلة الإثبات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة ومن خارجها.
- يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة ورقابة أولية تسبق التدقيق الخارجي.
- للتدقيق الداخلي دورا هاما داخل الشركة من خلال تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتقديم المساعدة والنصح لمختلف المصالح والأقسام الأخرى.

الخاتمة العامة

- يقوم التدقيق الداخلي بمعالجة وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب والحفاظ على ممتلكات المؤسسة وأصولها المالية.
- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- الأداء المالي هو قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأقل التكاليف، والتكيف مع العوامل الداخلية والخارجية للمؤسسة.
- إن قياس الأداء المالي عن طريق المؤشرات والنسب المالية يمكننا من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة.
- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بمختلف نواحي النشاطات بالمؤسسة من خلال أنواعها المختلفة.
- التدقيق يساعد على خلق القيمة المضافة داخل مؤسسة نفضال.
- تعرف مؤسسة نفضال وضعية مالية مريحة وذلك نتيجة مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.

3. التوصيات:

- ضرورة إتباع التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي كونها تخدم أهداف المؤسسة.
- التقيد بتنفيذ ما جاء به تقرير المدقق الداخلي حرفياً.
- تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الهدف منه.
- العمل على الرفع من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وتحسينه.
- العمل على التدريب والتكوين المستمر للمدققين الداخليين والمشاركة في الندوات والمؤتمرات الوطنية والدولية.
- تنوع أدوات تقييم الأداء المالي والاعتماد على النسب المالية في التحليل والتقييم.
- يجب إعادة هيكلة الشركة وفصل وظيفة مراقبة التسيير عن وظيفة التدقيق الداخلي مع وضع هذه الأخيرة أعلى الهيكل التنظيمي للشركة لما لها من أهمية.

4. آفاق البحث:

يمكن أن يكون بحثنا هذا انطلاقة لدراسات أخرى ولذلك نقترح البحوث التالية:

- دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي داخل الشركات.
- دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية.
- مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية.

قائمة المصادر

والمراجع

الكتب:

- 1- د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الطبعة الثانية، داروائل للنشر، 2004.
- 2- الدكتور أحمد حلبي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2015 هـ – 1436 هـ.
- 3- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2006.
- 4- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، 2010.

المجلات:

- 1- ا. زوهري جلييلة، ا. صالح الياس واخرون، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، <https://www.asjp.cerist.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/05/07.
- 2- د. زهرة عبس، د. نجوى بن عويدة، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، المجلد 03، العدد 01، 2022، <https://www.asjp.cerist.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/03/06.
- 3- محمد زرنوح، الأداء في المنظمة، مجلة سيكولوجيا للدراسات والبحوث الاجتماعية، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الجلفة الجزائر، العدد 01.
- 4- شعشوع أحمد اخرون، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة (دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة EVA والمؤشرات المالية التقليدية (ROE ; ROI)، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد:01، مارس 2021، asjp.cerist.dz، تاريخ الاطلاع 2023/03/09.
- 5- هبة حمادة أبو عرب، أيمن سليمان أبو سويح، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC على تقييم كفاءة الأداء المالي في البلديات من وجهة نظر رؤساء البلديات في الحافظات الجنوبية – فلسطين، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 02، ديسمبر 2020، asjp.cerist.dz، تاريخ الاطلاع 09/03/2023.

المذكرات:

- 1- مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد-قسنطينة EPE/TVE، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، سنة 2015-2016، الموقع archives.univ-biskra.dz، تاريخ الاطلاع 2023/02/06.

- 2- فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار دراسة الحالة لمؤسسة الجزائرية لنسيج والتجهيز – SONITEX بسكرة-، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر – بسكرة –، 2015/2014، <http://archives.univ-biskra.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/02/08.
- 3- بلخادم أيمن ودائرة شمس الدين، دور التدقيق الداخلي في رفع الأداء المالي للمؤسسة دراسة تطبيقية بشركة اندتراف (وحدة انتاج المياه القنطرة) – بسكرة-، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر – بسكرة-، سنة 2020/2019، الموقع archives.univ-biskra.dz، تاريخ الاطلاع 2023/02/07.
- 4- نسرين رايس، حنان حمزة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، دراسة حالة مؤسسة اسمنت –تبسة-، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، جامعة تبسة، الجزائر، السنة الجامعية 2017/2016، <http://dspace.univ-tebessa.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/05/07.
- 5- علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أم البواقي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي- الجزائر، السنة الدراسية 2018/2017، الصفحة، الموقع <http://bib.univ-oeb.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/03/06.
- 6- علي وزاني، دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة بريد الجزائر –دراسة حالة وحدة أدرار، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ادرار، الجزائر، السنة الجامعية 2017/2016، <https://dspace.univ/adrar.edu.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/05/07.
- 7- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2000- 2002)، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة بالجزائر، السنة الجامعية 2002/2001، <http://thesis.univ-biskra.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/04/01.
- 8- ديلبي بشرى، سالمي مروة، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة بريماتك –المسيلة-، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة المسيلة بالجزائر، السنة الجامعية 2021-2020، <http://dspace.univ-msila.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/04/01.
- 9- بن عياش ليلية، بوالوارت منى، محددات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة قياسية لمجمع صيدال خلال فترة 2010 – 2019، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة جيجل، الجزائر، السنة الجامعية 2021/2020-، <http://dspace.univ/jijel.dz/>، تاريخ الاطلاع 2023/04/02.
- 10- تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التجهيزات المنزلية، مذكرة ماستر، تخصص إدارة اعمال، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2012/2011.
- 11- سارة بن الدين، تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة لعينة من المؤسسات الجزائرية لفترة 2000-2006، مذكرة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، ورقلة، الجزائر، 2010/2009.
- 12- دليل فطيمة، لعروسي نوال، دور التدقيق والرقابة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، سنة 2018-2017.

- 13- أعراب عائشة، بلبال أسماء، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج – بويرة، سنة 2019-2020، dspace.univ-bouira.dz.
- 14- بلال عيمون، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة جيجل، سنة 2015/2016، تاريخ الاطلاع 2023/04/24.
- 15- بن ويس مروى، أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات دراسة حالة مقاطعة نفظال للوقود بمستغانم، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2018-2019.
- 16- عزمو بلقاسم، دور التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية في مؤسسة اقتصادية دراسة حالة مؤسسة نفظال – مستغانم، مذكرة ماستر، تخصص إدارة الاعمال الاستراتيجية، جامعة مستغانم، الجزائر، السنة الجامعية 2018/2019، <http://e-biblio.univ/mosta.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/05/03.

أطروحات دكتوراه:

- 1- زيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015/2016.

المحاضرات الالكترونية:

- 1- د.شمال، المحاضرة الثانية في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي، قسم المالية والمحاسبة، مستوى أولى ماستر، جامعة مستغانم، الجزائر، <https://e-fsecg.univ-mosta.dz>، تاريخ الاطلاع 2023/05/07.

المواقع الالكترونية:

- 1- WWW.NAFTAL.DZ

مراجع باللغة الأجنبية:

- 1- KHERIMECHE Tariq, la communication marketing liée au lancement d'un nouveau produit, cas: carte à puce naftal card ,mémoire, option : management stratégique, université tizi-ouzou, algerie, 2017/2018, <https://www.ummtto.dz/>.

المخلص

ملخص

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة ذات أهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية، تعتمد عليها الإدارة ومختلف المصالح والاقسام، وذلك لما لها من دور في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي، الأداء المالي والعلاقة بينهما. ومن أجل إبراز هذه العلاقة، قمنا بدراسة ميدانية بمقاطعة نفطال للوقود بولاية مستغانم، والتي استطعنا من خلالها استخلاص نتائج تثبت أن التدقيق الداخلي يساعد في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة والإدارة باعتباره المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية. وتوصلنا أيضا إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية ومراجعة القرارات السابقة، العمل على تصحيحها في حالة وجود خطأ ما واتخاذ قرارات جديدة سليمة ومناسبة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الداخلي، المؤسسة الاقتصادية، الأداء المالي، الرقابة الداخلية.

Summary:

Internal audit is an independent function of great importance in the economic institution, on which management and various departments and sections depend, because of its role in improving the financial performance of the institution.

This study aims to identify the most important aspects of internal audit, financial performance and the relationship between them. In order to highlight this relationship, we conducted a field study in the Naftal fuel district in Mostaganem state, through which we were able to draw conclusions that prove that internal audit helps create trust between the interests of the institution and management as the main reference for credible information and data. We also found that internal audit contributes to improving the financial performance of the organization by examining the internal control systems and reviewing previous decisions, working to correct them in the event of an error and making new sound and appropriate decisions.

Keywords:

Internal audit, economic institution, Financial performance, internal control.