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

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة:العلوم المالية والمحاسبة التخصص:تدقيق ومر اقبة التسيير

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

{دراسة ميدانية بمؤسسة تربية دواجن للغرب ORAVIO-GAO}

من اعداد الطالبة:
*جبور خيرة

تحت الإشراف الأستاذ:
*موزاوي عبد القادر

01	الحاج خليفة	أستاذ محاضرة. أ	جامعة مستغانم	رئيسا
02	عبد القادر موزاوي	أستاذ محاضرة. أ	جامعة مستغانم	مشرفا ومقررا
03	الطيب معارفية	أستاذ محاضرة. أ	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية :2023-2024

الإهداء

إلى من قال فيهما المولى عزوجل

"وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا "

الى من قال فيها المصطفى صلى الله عليه وسلم :

"الجنة تحت أقدام الأمهات"

اهدي ثمرة جهدي هذا الى التي أنارت دعواتها دربي واغرق حنانها فؤادي" أمي الغالي" حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها

الى من كان السبب في وجودي والى من كرس حياته لأجلي الى من علمني الجد والاجتهاد والصبر ....وان مسافة الألف ميل تبدأ بخطوة ...."أبي العزيز" حفظه الله وأطال في عمره

...الى خطيبي"سعيد" وروح قلبي ...والى عائلته كريمة ...

...الى صديقات عمري ورفيقات دربي ...

...الى جميع الأصدقاء والزملاء الذين تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء ...

...الى كل من علمني حرف اهدي له ثمرة جهدي ..

...الى كل من حملهم قلبي ونسيهم قلمي ...

الشكر والعرفان

لا يسعنا إلا ان نسجد لله سبحانه وتعالى حمدا وشكرا على عظيم نعمته وفضله وعلى عونه وتوفيقه في إتمام هذه الدراسة ،نتقدم بجزيل الشكر لأستاذ المحترم ***"موزاوي عبد القادر"*** على توجيهاته وتوضيحاته المتواصلة دليل على التزامه بالمسؤولية وحرصه على العمل الجاد فنعم الأستاذ هو الشرف لي أكثر ان أطرني فنعم المؤطر .

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل عمال مؤسسة تربية الدواجن للغرب GAO صلامندر مستغانم ،كما أوجه في هذا المقام بالشكر كل الأساتذة الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي وخاصة أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة .

تحياتي لكل طلبة وطلبات قسم علوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير مع تمنياتي لهم بالنجاح والتوفيق

الملخص:
تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،وذلك من خلال التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية والأداء المالي،فالتدقيق الداخلي وظيفة تساعد الإدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها من اجل تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية.كما ان تقييم الأداء المالي يسمح لنا المعرفة الوضعية المالية للمؤسسة،من خلال تحليل نتائج النسب والأدوات المالية وفحص القوائم المالية.
وقد توصلنا في هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها دور الذي يؤديه قياس الأداء المالي في المؤسسة يوضح المكانة التي وصلت إليها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،والذي يبين المركز المالي للمؤسسة.
الكلمات المفتاحية: التدقيق،التدقيق الداخلي،المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الأداء المالي.

Summary:

This study aims to know role internal auditing to improve financial performance the Algerian economic enterprise ,this is throng recognize the most important aspects and internal audit function management assists the organization on the application of its policies in order to achiveve its objectives efficiently and effectively it also financial performance ,Appraisal allow us knowledge of the institution 's financial position by analyzing the results of ratios and financial instruments and examining financial statements.

And wcane up with this study to a set of results the most important of which role played by the organization's financial performance measurement clarifies the status of Algeria 's economic institutions ,which show the financial position of the institution .
Keyword: Audit , Internal Auditing ,Algerian Economic Institutions ,Financial Performance.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	_
الشكروالعرفان	_
الملخص	_
فهرس المحتويات	ه
قائمة الأشكال	ه
قائمة الجداول	ه
مقدمة عامة	أ-د
الفصل الأول:الإطار النظري للتدقيق الداخلي	
المبحث الأول:مدخل عام للتدقيق	**11**
المطلب الأول:مفهوم ونشأة التدقيق	12-11
المطلب الثاني:أهمية وأهداف التدقيق	14-12
المطلب الثالث:معايير وأنواع التدقيق	16-14
المبحث الثاني:ماهية التدقيق الداخلي	16
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي ونشأته	17-16
المطلب الثاني:مبادئ التدقيق الداخلي وأهدافه	18
المطلب الثالث:أنواع ومعايير التدقيق الداخلي	23-19
المبحث الثالث:تنفيذ عملية التدقيق الداخلي	23
المطلب الأول:مرحلة التحضير للمهمة	24-23
المطلب الثاني:تنفيذ المهمة التدقيق الداخلي	25
المطلب الثالث:مرحلة إعداد التقرير	26-26
الفصل الثاني:عموميات حول الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية	
المبحث الأول: مفاهيم حول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	30
المطلب الأول:مفهوم المؤسسات الاقتصادية وخصائصها	31-30
المطلب الثاني:أهداف تصنيفات المؤسسات الاقتصادية	34-32
المطلب الثالث:مفهوم المؤسسات العمومية الاقتصادية وأنواعها	36-34
المطلب الرابع:مراحل تطور المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منذ الاستقلال	40-36
المبحث الثاني:ماهية الاداء المالي	41
المطلب الأول: مفهوم وأهمية الاداء المالي	42-41
المطلب الثاني:خصائص وأهداف الاداء المالي	44-43
المطلب الثالث:معايير والعوامل المؤثرة في الاداء المالي	**46-45**
المبحث الثالث:التدقيق الداخلي وعلاقته بتحسين أداء المالي	**47**

المطلب الأول:تقيم أداء ومؤشراته	50-47
المطلب الثاني:مساهمة المدقق الداخلي في تحسين أداء المالي	51-50
المطلب الثالث:رأي المدقق الداخلي حول نتائج المؤسسة في تحسين أداء المالي	53-51
الفصل الثالث:دراسة ميدانية في مجمع تربية الدواجن للغرب GAO	
المبحث الأول: تقديم مجمع تربية الدواجن للغربGAO	57
المطلب الأول: تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب والتعرف على فروعها	58-57
المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO	62-58
المطلب الثالث:تقديم التدقيق الداخلي للمجمع GAO	63
المبحث الثاني:علاقة التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي لمجمع تربية الدواجن للغربGAO	64
المطلب الأول:الميزانية المالية لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO	68-64
المطلب الثاني:قياس وتحليل الاداء المالي	71-69
المطلب الثالث:دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب GAO	73-71
خاتمة	77-76
قائمة المراجع	82-79
قائمة الملاحق	86-84

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	أنواع التدقيق الداخلي	21
1-2	العوامل المؤثرة في الاداء المالي	47
3-1	الهيكل التنظيمي الخاص بالوحدات التابعة مباشرة للمجمع	59
3-2	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمجمع تربية الدواجن للغرب	62
3-3	مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمجمع	62

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تحديد المخاطر	24
3-1	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم في كل وحدة	59
3-2	معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستوردهما المؤسسة	60
3-3	الميزانية المالية لمؤسسة تربية الدواجن للغرب جانب الأصول (2016-2017)	61
3-4	الميزانية المالية لمؤسسة تربية الدواجن للغرب جانب الخصوم(2016-2017)	65
3-5	جدول الحسابات النتائج لمجمع تربية الدواجن للغرب (2016-2017)	66
3-6	الميزانية المالية المختصرة لمجمع تربية الدواجن للغرب جانب الأصول (2016-2017)	67
3-7	الميزانية المالية المختصرة لمجمع تربية الدواجن للغرب جانب الخصوم (2016-2017)	68
3-8	نسبة الهيكلة المالية لمجمع تربية الدواجن للغرب	69
3-9	نسبة السيولة مجمع تربية الدواجن للغرب	69
3-10	نسبة المديونية مجمع تربية الدواجن للغرب	70
3-11	مردودية مجمع تربية الدواجن للغرب (2016-2017)	70
3-12	نسبة المديونية	70
3-13	تقييم الاداء المالي باستخدام نسب النشاط	71
3-14	رقم الأعمال حسب الشركات الفرعية التابعة للمجمع	61

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

نظرا للتطور التكنولوجي والاقتصادي الذي شهده العالم على مر العصور خاصة التطور العلمي الذي اثر على جميع مجالات بما فيها المجال الاقتصادي الذي أدى الى تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وتعدد نشاطها ووظائفها وأهدافها،حيث أصبح استمرار هذه المؤسسات يعتمد على مدى قدرتها على تحقيق أهدافها ويرتبط هذا بتحقيقها للأداء المالي الجيد الذي أصبح أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية متطورة وبالتالي يساعد على الاستخدام لمواردها المتاحة بطريقة مناسبة مما يكسبها ميزة تنافسية،وبالتالي تضمن المؤسسة لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطر الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

وفي هذا الإطار لوحظ اهتمام المتزايد من قبل المؤسسات في الدول المتقدمة بالتدقيق الداخلي نتيجة الأزمات والفضائح المالية التي شهدها العالم التي أدى الى انهيار الشركات الكبرى الرائدة،بسبب الاختلالات والمخاطر والتهديدات التى تواجه الشركات خاصة في بيئتها الداخلية وكذلك كبر حجم المؤسسات وتعقد نشاطاتها،فأصبح للجو ء المؤسسات الى التدقيق الداخلي ضروريا في كل المؤسسة على انه يقوم بفحص وتقييم النظم الرقابية ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات لأنه يقدم ضمان على صحة ودقة البيانات المحاسبية بالاستناد الى أدوات علمية متخصصة ،ثم القيام بمطابقتها مع المعايير لبلوغ الأهداف المحددة بكفاءة وفعالية وبذلك أصبح التدقيق الداخلي أداة إدارية تعتمد عليها لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية للكشف عن الانحرافات والتلاعبات والغش ومعرفة نقاط الضعف والتهديدات وتنبيه إدارة المؤسسة من اجل تقييم مختلف العمليات والنشاطات التشغيلية الإدارية والمالية والعمل على تحسينها وتدنية المخاطر وحد منها،إضافة الى توفير المعلومات الإدارية حول السياسات المتبعة واستراتيجيات ومدى تحقيقها للأهداف الموضوعة ،ان التدقيق الداخلي له دورا هاما داخل المؤسسات انه يقوم على تحقيق الكفاءة والفعالية داخل الشركة ،كما ان للتدقيق الداخلي علاقة بالأداء المالي للمؤسسة وأنهما مرتبطان مع بعضهما البعض والتدقيق الداخلي يسهر على تحسين الأداء المالي للمؤسسة على ان يجعلها قادرة على المنافسة والبقاء والاستمرار في نشاطها.

أولا: الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

√ ماهو مفهوم التدقيق الداخلي وفيما تكمن أهميته ؟

√ ماذا نقصد بالأداء المالي وما هي أدواته؟

√ ما علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ؟

√ ماهو دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمجمع تربية الدواجن للغرب؟

ثانيا:الفرضيات

-التدقيق الداخلي هو فحص انتقادي يقوم به المدقق الداخلي لتأكد من صحة وسلامة الحسابات في الدفاتر والسجلات المحاسبية والإجراءات التسييرية المعمول بها في المؤسسة وتكمن أهميته في الكشف الانحرافات والتلاعبات ومحاولة تصحيحها.

-الاداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمواجهة المستقبل.

-يعتبر الاداء المالي أداة للتعرف على الوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية.

-دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المالي من خلال اتخاذ القرارات وقياس الكفاءة والفعالية.

ثالثا:أهمية الدراسة

تكمن أهمية الموضوع في إظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لاعتباره ركن أساسي في اتخاذ القرارات المالية التي تصب في صالح المؤسسة،وكذلك يؤثر وله دور في اكتشاف الغش والتلاعبات داخل المؤسسة.

رابعا:أهداف الدراسة

يهدف هذا البحث الى دراسة كل من:

-ماهية التدقيق الداخلي دوره وأهميته في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

-التعرف على المفاهيم الأساسية حول المؤسسات الاقتصادية والعمومية.

-مسار عمل المدقق الداخلي أثناء ممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

-التعرف على المهام والخدمات التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تساهم في تحسين الاداء المالي.

خامسا:صعوبات الدراسة

صعوبة الحصول على المعلومات الميدانية من المؤسسة خاصة المعلومات للسنوات الجديدة لهذا قد تحصلت على المعلومات للسنوات سابقة.

سادسا:الدراسات السابقة

*الهاشمي حمزة،فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة،مذكرة الماستر،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2017وتهدف هذه الدراسة الى:

- إبراز مفهوم التدقيق الداخلي
- إبراز مفهوم الفعالية
- إبراز مدى أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

-التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا تابعة للمديرية العامة للمؤسسة

-يلعب التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي اذا يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها

*الدهبي وردة،بن بيه ميمونة،التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الاداء في المؤسسة،مذكرة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة احمد دراية ،ادرار ،الجزائر، 2016وتهدف هذه الدراسة الى:

-إظهار أهمية كل من التدقيق الداخلي وجودة الاداء بالنسبة للمؤسسة

-التعرف على واقع تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي وكذلك جودة الاداء في المؤسسات الجزائرية
-ومن أهم النتائج المتوصل إليها:
-التدقيق الداخلي عبارة عن الكيفية الأداة التي تقوم من خلالها المؤسسة بالفحص التقييم والتأكد من ان العمليات تسيير وفق خطط المرسومة.
-ان التطبيق الحسن لمعايير التدقيق الداخلي والجودة يعبر على أداء الأفراد في المؤسسة
*بولفراخ سارة دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق جامعة فرحات عباس سطيف 1،2022 تهدف هذه الدراسة الى:
-التعرف على الإطار النظري التدقيق الداخلي و إدارة المخاطر
-التعرف على طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي و إدارة المخاطر
-معرفة متطلبات تقييم وتحسين إدارة المخاطر
-معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي لتحسين و إدارة المخاطر في المؤسسات محل الدراسة
-ومن أهم النتائج المتوصل إليها:
-تقوم الإدارة التدقيق الداخلي بإعداد خطة للتدقيق سنويا وفق للمخاطر المدروسة
-يقدم المدقق الداخلي استشارات إدارة المخاطر وليس من مهامه القيام بعملية إدارة المخاطر والتي تعتبر من مسؤوليات الإدارة العامة .

سابعا:حدود الدراسة

-الحدود المكانية:القيام بالدراسة الميدانية بمجمع تربية الدواجن للغرب –صلامندر –مستغانم
-الحدود الزمانية:امتدت فترة التربص الميداني من 2017-2016-2015

ثامنا:المنهج المتبع في الدراسة

لقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي والذي يمكننا من وصف الجانب النظري للموضوع من اجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة،أما الجانب التطبيقي فقد تم استخدام المنهج التحليلي وإضافة الى منهج دراسة حالة.

تاسعا:هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية،والاختبار الفرضيات ولتحقيق الأهداف الموضوع، قمنا بتقسيم هذا الأخير الى 3فصول،فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل لدراسة الجانب التطبيقي ،وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة.

قمنا بتقسيم الفصل الأول الذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الداخلي الى 3 المباحث ،تعلق المبحث الأول مدخل عام للتدقيق أما المبحث الثاني الى ماهية التدقيق الداخلي أما المبحث الثالث تنفيذ عملية التدقيق الداخلي.

بينما الفصل الثاني بعنوان عموميات حول الاداء المالي والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعلق المبحث الأول مفاهيم عامة المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية أما المبحث الثاني ماهية الاداء المالي بينما المبحث الثالث التدقيق الداخلي وعلاقته بتحسين أداء المالي.

بينما الفصل الثالث تحت عنوان دراسة ميدانية لمجمع تربية الدواجن للغرب GAOتعلق المبحث الأول تقديم مجمع تربية الدواجن للغربGAO أما المبحث الثاني علاقة التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي في مجمع تربية الدواجن للغرب GAO.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد

يعتبر التدقيق الداخلي أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها ،بسبب تطور الذي عرفته هذي الوظيفة زادت الحاجة المؤسسة اعتماد عليها لأنها تقوم بكشف الاختلالات والتلاعبات التي تتعرض لها وباستعمال تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية .وتقوم وظيفة التدقيق بتنبيه الإدارة بما قد تواجهه من أخطار وبالتالي تستطيع المؤسسة اتخاذ قراراتها بناءا على المعطيات التي توفرها لها هذي الجهة و المتمثلة في وحدة التدقيق الداخلي .

فقد تم تقسيم هذا الفصل الى 3المباحث الأساسين وهي:

المبحث الأول:مدخل عام للتدقيق

المبحث الثاني :ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثالث : تنفيذ عملية التدقيق الداخلي

المبحث الأول:مدخل عام للتدقيق

عرفت مهنة التدقيق بمختلف الظروف التي مرت باه عبر العصور وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية كما يمكن ملاحظة حجم الاهتمام الذي حضت بيه وظيفة التدقيق،فقد شهدت عدة تطورات حيث أصبح لها إطار مفاهيمي يصون التدقيق تجنبا لأي انعكاس سلبا على نوعيتها ومصدقتيها وعلى الجانب العلمي لها.

المطلب الأول:مفهوم ونشأة التدقيق

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي عرفه العالم بعد توسع مفهوم مهنة التدقيق حيث أصبح لها أهمية كبيرة بعد تطورها .

الفرع الأول:نشأة التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشاتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من الصحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات،والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع،وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على إن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات ،وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على المدى صحتها وهكذا نجد إن كلمة "التدقيق""AUDITING"مشتقة كلمة يونانية ""AUDIRE"والتي معناها يدل على استماع أو يسمع.[1]

وان ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق،كما أن المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لحاجة ملاك المنشاة الى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشاة في استخدام موارد المتاحة .[2]

وفى بداية القرن العشرين تزايد الاهتمام بالتدقيق والطلب عليه بسب تزايد الاهتمام بالشركات المساهمة العامة وازدياد الفجوة بين المالكين والمديرين،وبدا الاهتمام بالتشريعات في مجال المحاسبة من اجل الحصول على تقارير مالية ذات خصائص عامة موحدة .وفى العقد الثالث من القرن العشرين بدا الاهتمام بحسابات النتيجة بالإضافة إلى الميزانية ،وقد كان من الأسباب لظهور هذا الاهتمام هو الفشل المؤسسي والانهيارات في أسواق الأسهم،وخاصة انهيار أسهم في الولايات المتحدة عام 1929.وفى الأربعينات من القرن العشرين حدثت تحولات هامة في مجال التدقيق ومسؤوليات المدققين في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا كل منها:

1.التحول من التدقيق الكامل التفصيلي للحسابات إلى التدقيق باستخدام العينات من اجل التحقق من مدى عدالة القوائم المالية.

---

[1] الهاشمي حمزة،**فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة** ،مذكرة ماستر،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ،2017،ص7

[2] رزرق إيمان،**التدقيق الداخلي أداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية**،مذكرة ماستر،قسم المالية و المحاسبة ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،2016،ص2

2.تركيز المدققين على أنظمة الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقومون بها النتيجة تقييمهم لهذه الأنظمة.

3.تراجع التركيز على اكتشاف الغش كهدف أساسي لعملية التدقيق.

وقد استمرت عملية التطور في المجال التدقيق تسير جنبا إلى جنب مع التطورات الاقتصادية في البلدان المتقدمة ومع ما تتعرض له قطاعات الأعمال المختلفة من فشل وتراجع،وفيما يلي بيان العوامل التي أدت إلى الطلب على التدقيق.[1]

الفرع الثاني:مفهوم التدقيق

يوجد عدة تعار يف للتدقيق ،نذكر منها مايلي:

01 –عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على انه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ،ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية".[2]

02 - التدقيق عبارة عن فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا، حتى يطمئن المدقق من أن التقرير المالي سواء كان تقرير نتيجة المشروع خلال فترة زمنية،أو تقرير عن المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية،أو أي تقرير أخر يظهر صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي اعد من اجله هذا التقرير.[3]

03-عرفه خالد أمين بأنه"فحص أنظمة الرقابة الداخلية،البيانات،المستندات،الحسابات والدفاتر الخاصة للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة معلومة ،ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة.[4]

المطلب الثاني:أهمية وأهداف التدقيق

تعود أهمية التدقيق الى كونها وسيلة لا غاية وتهدف الوسيلة الى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية،وتختلف أهداف التدقيق حسب المؤسسة .

الفرع الأول:أهمية التدقيق

للتدقيق أهمية كبيرة لمستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها ،حيث تعود أهمية التدقيق كونه وسيلة لا غاية وتهدف هذي وسيلة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة من اجل اتخاذ قراراتها ورسم سياستها،حيث تعتمد عل البيانات المحاسبية من قبل جهات مستقلة أو محايدة عن إدارة المؤسسة وتتمثل هذه الجهات فيما يلي:

---

[1] علي عبد القادر الذنبيات،**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**،دار النشر الجامعة الأردنية،الطبعة الخامسة، 2015ص7

[2]الدهبي وردة،وبن بيه ميمونة،**التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسة**،مذكرة الماسترتخصص تدقيق ومراقبة التسيير،جامعة احمد دارية ،ادرار ،2017،ص9

جمال جعجيع،حسام شوق،**دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإنتاجية**،مذكرة الماستر،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2018،ص[3]12

جمال جعجيع ،حسام شوق ، مرجع سبق ذكره،ص[4]20

1.إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم للتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية،والقرارات المتعلقة بالتخطيط حيث أنها تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايد.

2.البنوك والجهات المانحة للقروض:

حيث تعتمد على رأي المدقق حول قدرة ومقدرة تلك المؤسسات على وضعها الائتماني لسداد وتغطية قروضها الممنوحة من قبل تلك الجهات المانح لها.

3.رجال الأعمال والمستثمرون:

ازداد اهتمامهم بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها،حيث تعتمد الدقة في تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها وذلك من خلال توجيه مدخراتهم واستثماراتهم لكي تحقق لهم أعلى عائد ممكن تحقيقه.

4.الجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ،ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل لها.

5.النقابات العمالية:

حيث تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضتهم مع الإدارة لرسم السياسة المالية للأجور والحقوق العمالية ولتحقيق أفضل المزايا العمالية.[1]

الفرع الثاني:أهداف التدقيق

تختلف أهداف التدقيق بشكل إجمالي من المؤسسة الى المؤسسة الأخرى يمكن تلخيصها كما يلي :

1)الأهداف التقليدية:

-التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليه.

-مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها. [2]

-اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش .

-تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيادات المدقق للمشروع.

2)الأهداف الحديثة:

[1]عامر حاج وحو،**التدقيق القائم على تقيم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**،أطروحة دكتوراه،تخصص تسيير محاسبي وتدقيق،جامعة احمد دارية ،ادرار ،2018،ص17

[2] الدهبي وردة،بن بيه ميمونة،**التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسة**،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة احمد دراية، ادرار ،2017،ص11

- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة.
- مراقبة الخطط الموضوعة من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها.
- يعزز من إصدار تقارير مالية بمسؤولية مشتركة.
- يقوم بتقليل المخاطر في مؤسسات اقتصادية .[1]

المطلب الثالث:معايير و أنواع التدقيق

ان من أهم أساسيات لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة تكون دائما مع اطلاع بتطورات التي تحدث،كما يتم تمييز بين مختلف أنواع التدقيق من حيث الزاوية المتطور من خلالها الى التدقيق .

الفرع الأول:أنواع التدقيق

1-**من حيث الوقت**:الذي تتم فيه عملية التدقيق:يصنف التدقيق الى تدقيق مستمر و تدقيق نهائي ، يتم التدقيق النهائي مرة واحدة عند انتهاء مصلحة المحاسبة من استخراج البيانات الختامية بينما التدقيق المستمر يكون مستمر أو على فترات خلال السنة المالية بسبب انشغال المدقق ومضفيه بالعمل وتكون في المنشات الكبيرة.

***تدقيق مستمر**:تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة،كان تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة،وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها.[2]

***تدقيق نهائي**:يرتبط التدقيق النهائي بإعداد الحسابات في نهاية الفترة،عليه يعد مناسبا للمنشاة الصغيرة والمتوسطة الحجم ومن ميزاته ضمان عدم حدوث أي تعديل البيانات بعد تحقيقها ،وتخفيض احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه،أو حدوث ارتباك في العمل لعدم تردده على المؤسسة،ولكن يؤخذ عليه احتمالات كثيرة مثل تأخر النتائج وعدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب وأحيانا يستخدم مصطلح المراجعة الكاملة لهذا النوع من التدقيق.[3]

2-**من حيث نطاق عملية التدقيق**:يصنف التدقيق الى تدقيق جزئي وتدقيق كلي:

***تدقيق جزئي**:يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات أو البنود التي يتعهد إليها المدقق بفحصها في العقد،قد نجد مثلا يدقق النقدية او المخزون أو الحسابات أخرى،كما تنحصر مسؤولية المدقق في حدود المجال المكلف به وغالبا ما يكون هذا النوع في الشركات الكبرى.[4]

***تدقيق كامل**:هذا النوع يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات لكل وظائف وأنشطة المؤسسة،غالبا ما يحصل في المؤسسات الصغيرة وللمدقق ليس له وقت محدد لقيام بعمله،ولا يقوم بمساس بمعايير المهنة للتوصل الى رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

---

[1] عامر حاج وحو،**مرجع سبق ذكره**،،ص23

[2] تامر مزيد رفاعة،**أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دو ائر العمليات في المنشاة** ،تاريخ نشر 2023-08-18،ص 18-

[3] زحاف احمد،**دور التدقيق في إدارة مخاطر المؤسسة** ،مذكرة الماستر ،تخصص التدقيق ومراقبة التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،2020 ،ص13

[4] لياس قلاب،**التدقيق المالي**،أطروحة دكتوراه،تخصص مالية المؤسسة،جامعة08ماي 1945 قالمة ،2020،ص13

3-من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق ،هناك تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري:

***تدقيق إلزامي**:يفرضه قانون الشركات.

***تدقيق اختياري**: اختيار المدقق أو لا المؤسسة لها الحرية في ذلك.

4- **من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق:**

***تدقيق داخلي**:وظيفة داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة،وتكون لها الحرية والاستقلالية في اتخاذ القرار وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

***تدقيق خارجي**:يقوم بمهمة التدقيق الخارجي مدقق من خارج المؤسسة يتم تعينه من اجل تدقيق القوائم المالية من اجل إبداء رأيه من خلال تقارير التي يقوم بها ويكون مستقل ويعتمد على المعايير التدقيق .

الفرع الثاني: معايير التدقيق

المعايير هي عملية يتم وضعها من طرف الجمعيات المهنية أو الدولة من اجل معالجة نتائج الأعمال ،سبب وجود هذه المعايير من اجل الحفاظ على قياس معياري لعمل المدقق المستقل والمحايد لان هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة من قبل الجمهور وبالتالي الثقة بالبيانات المالية،المعايير التي سنقوم بشرحها هي المعايير الموضوعة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين علما أن معظم الدول العربية تقوم بتطبيق المعايير التدقيق الدولية ،ينقسم هذه المعايير الى ثلاث أقسام هما[1]:

1-**المعايير الشخصية**:وهي المعايير تعتمد على المدقق والمتعلقة بالتأهيل والكفاءة المدقق ونوعية عمله وهي:

*التدقيق يجب أن يتم من طرف شخص أو عدة أشخاص لديهم التأهيل العلمي والتكوين المهني المطلوب في تدقيق الحسابات .

*يجب على المدقق أن يحافظ على استقلاليته الذهنية،ويكون رأي المدقق المحايد ويقوم إما المصادقة أو لا على القوائم المالية.

*على المدقق أن يبذل عناية كافية لعائلته أثناء قيامه بمهمته في تحضير التقارير .

2- **معايير العمل الميداني**:وهي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق وهي:

*يجب على المدقق بقيام بتخطيط من اجل تنفيذ عملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين .

*يجب أن يكون هناك فهم ودراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساسا لتخطيط عملية التدقيق وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي يقوم به.

*الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة بالعملية الفحص .

3-**معايير التقرير**:تبين الإرشادات والتوجيهات لتحضير تقرير المدقق وتشمل مايلي:

*يجب أن يبين في التقرير من أن البيانات المحاسبية تتمشى مع المبادئ المحاسبية .

*يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية .

تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية الكافية إلا إذا ذكر خلافا لذلك من قبل المدقق .

[1] لزرق إيمان، **التدقيق الداخلي أداة لتفعيل الإدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية**،مذكرة ماستر ،تخصص المالية والمحاسبة ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016 ،ص7

المبحث الثاني:ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة التي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة الإجراءات الرقابية الأخرى،يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة داخل الإدارة المؤسسة حيث يؤكد للإدارة مدى التزام العاملين بالأنظمة والتعليمات والإجراءات التي وضعتها الإدارة العليا لمنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها من اجل ابتعاد على الأخطاء المحاسبية التي يمكن لها أن تمس باستقرارها ،فهو نشاط يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها .

المطلب الأول:مفهوم التدقيق الداخلي ونشأته

لقد أدى التطور التكنولوجي والعلمي الذي عرفه العالم الى تغيرات التي شاهدتها المؤسسات الاقتصادية مما اظهر الحاجة الضرورية الى التدقيق الداخلي،حيث يعتبر من أهم أدوات التي يتم استعمالها الإدارة في التأكيد من مدي فعالية الإجراءات التي تطبق داخل المؤسسة .

الفرع الأول:نشأة التدقيق الداخلي

تطور التدقيق بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات التي تهدف الى تلبية حاجيات الأفراد وأصحاب المصالح ،يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي الى إنشاء معهد المدققين الداخليين INSTITUTE OF INTERNAL AUDITURE في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941.

-وفي عام 1947إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين(IIA).وتمت موافقة مجلس الإدارة عليه خلال اجتماعه في 15يوليو1947 كان الغرض من البيان الإعداد المجموعة إرشادات تعرف الدور السليم والمسؤوليات لوظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة .وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدله لمسؤوليات التدقيق الداخلي .[1]

-عام 1964تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على انه مراجعة للأعمال والسجلات ،تكون داخل المؤسسة بصفة مستمرة .

-عام 1974 تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي .

-عام 1977 انتهاء لجان من عملها وتقديم تقرير ونتائج التي توصلت لها من خلال دراستها .

-عام 1978 تم المصادقة النهائية على المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو

-عام 1988 أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات والإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق في الأردن وفي 1998/09/01 تم تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة لتشرف على التدقيق الداخلي من اجل المواكبة التطور في الشركات المساهمة.

-عام 1996 تم إصدار دليل الأخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA).

-عام 1999 تم صياغة دليل جديد من طرف معهد المدققين الداخليين على انه نشاط استشاري مستقل داخل المؤسسة.

[1] خلف عبد الله الوردات ، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنIIA** ،دار النشر الوراق، الطبعة الأولى ،عمان ،2014 ،ص 28

-عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي حيث عرفه على انه نشاط تأكيدي مستقل ونشاط استشاري من اجل إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها .

الفرع الثاني:تعريف التدقيق الداخلي

تعريف التدقيق الداخلي لغة: يعني أحكام ، ضبط، بحث ،تحقيق ،إفراط في الدقة .

تعريف التدقيق الداخلي:لقد تم تقديم عدة مفاهيم للتدقيق الداخلي نذكر بعضها في ما يلي:

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على انه"مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم ومستقل ،استنادا الى معايير التدقيق ،وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[1] .

كما يعرف على انه وظيفة داخل المؤسسة مستقلة يقوم بها المدقق الداخلي حيث يقوم بفحص وتقييم أنشطتها من اجل تحقيق الأهداف المؤسسة .

كما عرفه معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي:

حسب نشرة عام 1997على انه "نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشاة مصمم لمراقبة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل الى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".[2]

حسب نشرة عام 1999 لمعهد المدققين الداخليين وأخر تعريف للتدقيق الداخلي على انه نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشاة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشاة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر الرقابة والتوجيه(التحكم)[3].

[1] عبد الباقي المقدم ،**التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار**، مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2016، ص 03

[2] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، دار النشر الوراق، طبعة الأولى ،عمان ،2006 ،ص 02

[3] خلف عبد الله الوردات ، **مرجع سبق ذكره** ص36

المطلب الثاني:مبادئ التدقيق الداخلي وأهدافه

يرتكز التدقيق الداخلي على مجموع من مبادئ مهمة التي تسيير بها المهنة، وكذلك أهداف المؤسسة.

الفرع الأول:مبادئ التدقيق الداخلي

1-الاستمرارية:ويتضمن هذا المبدأ ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي مستمر ،ويقع على الإدارة العليا مسؤولية الإجراءات اللازمة التي تضمن استمرارية هذه الوظيفة مع مراعاة حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها .

2- **الاستقلالية:**هي أن تكون وظيفة المدقق الداخلي مستقلة عن تنفيذ للنشاطات التي تدقق وعن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية مما يعزز من موضوعية هذه الوظيفة ونزاهتها.

3-**وثيقة التدقيق**:وهذا يتطلب أن يكون لدى كل مؤسسة وثيقة تعزيز وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة بحيث تحتوي على أهداف التدقيق الداخلي ونطاق عمله ،وموقع إدارة التدقيق في المؤسسة ومسؤوليات مدير إدارة التدقيق الداخلي ويجب أن تعتمد اعتماد الوثيقة من قبل لجنة التدقيق في مجلس الإدارة .

4-النزاهة:تؤدي النزاهة الى تعزيز الثقة في المدققين الداخليين ،ومن ثم تعزيز الثقة في الأحكام الصادرة عنهم ،وتكمن النزاهة بالالتزام بالقوانين والافصاحات المطلوبة منهم وبذل العناية المهنية والمسؤولية وعدم الإساءة للمهنة ،وتعد النزاهة من أهم قواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي .[1]

الفرع الثاني:أهداف التدقيق الداخلي

كل عمل أو نشاط للشركة يجب انم يكون ضمن مجال التدقيق الداخلي ومن أهدافه مايلي:

*التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها .

*إعداد تقارير مفصلة دورية على الأقل فصلية أو نصف سنوية بأعمال وبنتيجة التدقيق ورفعها الى أعلى سلطة تنفيذية .

*التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى الالتزام بها .

*تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة .

*المحافظة على أموال وموارد الشركة والمحافظة من الاختلاس وسوء الاستعمال .

*التحقق من دقة البيانات المحاسبية .

*الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية المختلفة بيانات محاسبية دقيقة وصادقة .

*رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ماتراه من تعديلات وتحسينات ملائمة .[2]

[1] جمال جعجيح ،حسام شوق، **دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإنتاجية**،مذكرة ماستر ،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة محمد بوضياف، مسيلة ،2018،ص22

[2] مروة بوقرن ،شافية ريشي، **دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات** ،تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 8ماي 1945 ، قالمة، 2022 ،ص ص31-32

المطلب الثالث:أنواع ومعايير التدقيق الداخلي

يعرف بان التدقيق الداخلي يتميز بعدة أنواع ،وان تأدية مهمة التدقيق الداخلي يجب وجود معايير تناسب مع معايير المتفق عليها عالميا ويتكون الإطار العام لمعايير هما معايير السمات ومعايير الاداء ومعايير التنفيذ.

الفرع الأول:أنواع التدقيق الداخلي

بالرغم تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أن يلتقي بالأهداف ولكن الاختلاف يظهر في الزاوية التي ينظر إليها التدقيق ،حيث قام معهد المدققين الداخليين بتقسيم التدقيق الداخلي الى ستة أنواع أساسية مرتبطة مع بعضها البعض ولا يمكن فصل بينهما أثناء عملية التدقيق من اجل تحقيق الأهداف وتتمثل هذه الأنواع فيمايالي[1]:

1/**تدقيق التزام**:يهدف الى التحقيق من مدى التزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة من طرف المنشاة ،وتقع على عائق إدارة التدقيق الداخلي عبء.

-التأكد من تطبيق القوانين واللوائح و التعليمات التي تصدرها المنشاة .

-الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة .

-رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم .

2/**التدقيق التشغيلي**:يهدف الى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم التوصيات ،فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا لنظام وهذا يكشف عن مشاكل هامة في مجال التعليمات مثل : تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة ،المستودعات ...الخ ،عرف التدقيق التشغيلي على انه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختبار وتقويم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات .

ويعرف التدقيق التشغيلي أيضا بأنه الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة ،كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية .

3/**تدقيق المالي**:يهدف الى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على أصول المؤسسة .

وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي وتقوم على:

-التأكد من أن الصرف يتمشي مع ما تسمح به واللوائح لقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها .

-التأكد من سلامة إجراءات الصرف ومن اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحياتها .

-المراجعة المستندة لعملية الصرف كفواتير والتسديدات والإيصالات والكشوف الأصلية.

-التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي ولا ينفي هذا وجود مراجعة مالية متخصصة قبل عملية الصرف .

[1] غادة بوقرطابة ،**دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2023 ،ص8

4/ **تدقيق نظم المعلومات**:يصد بالتدقيق الالكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق .

فالتدقيق في بيئة المعالجة المحسوبة للمعلومات والبيانات المالية ،جمع وتقييم وتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسوب ونظام المعالجة الآلية يساهم في حماية المنشاة ويؤكد سلامة المحرجات في هذا النظام وفي تحقيق الأهداف الموضوعة بفاعلية والتأكيد بان الموارد المتوفرة في المنشاة تستخدم بكفاءة ومن هنا فان عملية التدقيق هي عملية منظمة للحصول على أدلة بصورة موضوعية من اجل التحقيق من مدى المطابقة ،ويجب على المدقق أن يبلغ كلا من الإدارة العليا للمنشاة ومجلس إدارتها بأي مواطن ضعف جوهرية في نظم الرقابة الداخلية أثناء عمليات الفحص والتي لم يتم معالجتها ،او تصحيحها ويفضل أن تتسم الاتصالات بين المدقق والمنشاة محل التدقيق في صورة تقرير مكتوب ،حتى يمكن تفادي احتمال سوء الفهم.وان الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من امن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب، صحيحة، كاملة ومفيدة.

5/**تدقيق الأداء**:تتعدد المسميات الخاصة بالتدقيق الإداري ،ولعل أبرزها وأكثرها انتشارا تدقيق الأداء تتم عمليات تدقيق مستويات أداء من خلال القيام بفحص مهني ، مستقل ومنهجي لفعاليات الإدارة ونظم إداراتها ،وذلك لتقييم مدى نجا عتها وفاعليتها في استخدام مواردها .وقد تتم عملية التدقيق داخليا من قبل التدقيق الداخلي أو التدقيق الخارجي .وقد تغطي هذه العملية كافة أنشطة الإدارة أو تنحصر في مهمة أو برنامج محدد.[1]

كما يعرف التدقيق الأداء على انه تحسين الاقتصادية والكفاءة والفعالية التي تؤدي بها الأنشطة والوظائف التنظيمية.كما انه فحص واختبار مجموعة من السياسات والإجراءات والممارسات العملية للجهة بهدف تطوير العمليات وجعلها أكثر اقتصادية وكفاءة وفاعلية.

ومن التعريف السابق يمكن تقسيم تدقيق الأداء الى ثلاثة عناصر وهي :

1.الاقتصادية وتعني الحصول على المستلزمات بالكمية الملائمة ومن المكان الملائم وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة .

2.الكفاءة وتعني مدى الاستفادة من الإمكانيات المتاحة والكيفية التي تم بها استخدام الموارد.

3.الفعالية وتعني مدي تحقيق النتائج والفوائد المرجوة من البرامج والمشروعات.

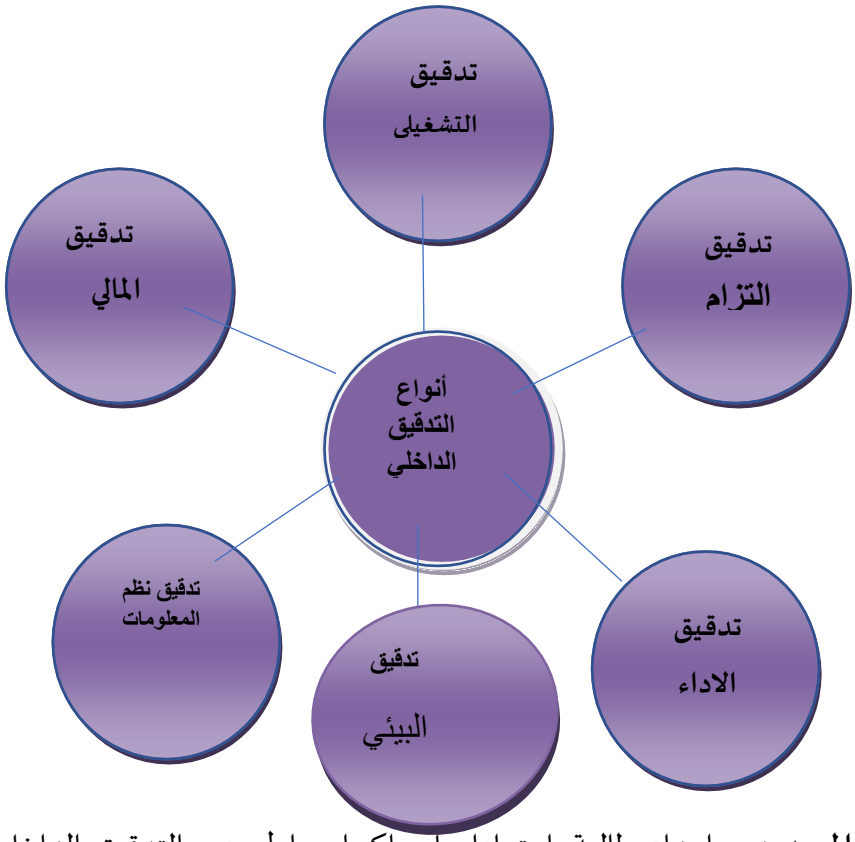
6/التدقيق البيئي:على الرغم من تعدد المحاولات لإيجاد مفهوم محدد للتدقيق البيئي إلا انه لم يتم الاتفاق على مفهوم معين حتى ألان بسبب عدم الاعتراف بها من جانب السلطات أو المنظمات المهنية المختصة عرف بأنه نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئي المخططة وتحديد أثاره على القوام المالية للوحدة الاقتصادية .ويهدف التدقيق البيئي لقياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث ومما يمكن إن يواجه المنشاة[2].

---

[1] غادة بوقرطابة ، **نفس مرجع سابق** ،ص12

[2] خلف عبد الله الوردات ،**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن iia**، دار النشر الوراق ،طبعة الأولى ، عمان، 2014 ،ص ص 259-271

الشكل رقم(1-1): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر:من اعداد طالبة، اعتمادا على بلكحل جلول ،دور التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة ماستر، التخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2022 ،ص8

الفرع الثاني: معايير التدقيق الداخلي

تعتبر من إلاصدرات الرئيسة لمعهد المدققين الداخليين والذي يعد الالتزام بها أمرا ضروريا من خلال المدققين الداخليين بالالتزامهم الوظيفية حيال المنظمة ،وهي تهدف الى :[1]

- تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي ان تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي
- وضع إطار لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي
- وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي
- تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية للمنظمة

وفيما يلي فان المعايير الدولية الجديدة للممارسة المهنة للتدقيق الداخلي والتي تم الموافقة عليها في 01جانفي 2013من قبل مجلس معايير التدقيق (IIASB) تنقسم الى:

1-**معايير السمات(ATTRIBUTE STANDARD)**:هي مجموعة من المعايير التي تحدد الصفات التي واجب توفرها في كل من إدارة والقائمين بممارسة نشاط التدقيق الداخلي وهي تتضمن :

[1] العشي إسماعيل ،**واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على ضوء معايير التدقيق الداخلي** ،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة –الجزائر، 2018 ،ص ص11-12

- **(1000)الأهداف والصلاحية والمسؤولية**:ينبغي تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات فيما يتعلق بأنشطة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في القانون عن طرق إعداد وثيقة رسمية مكتوبة تتسق مع المعايير المهنية التي يعدها المدقق الداخلي ،وذلك بموافقة من الإدارة العليا ولجنة التدقيق لتتمكن في الأخير من وضع إطار عمل لأداء وظيفة التدقيق الداخلي والعمل على تقديم اقتراحات وتوصيات تساعد الإدارة والموظفين على أداء مهامهم بفعالية .

- **(1100) الاستقلالية والموضوعية**:هنا يكون عمل المدقق مستقلا بعيدا عن أي تبعية أو تدخل من طرف الإدارة ليتمكن من أداء عمله بكل أمانة واستقامة ،تصل الى حد إمكانية الوصول الى السجلات والممتلكات وانجاز أي أعمال أو التبليغ عنها كلما كان ذلك ضروريا ، الى جانب ذلك المدقق الداخلي أن يكون موضوعي غير متحيز أثناء قيامه لوظيفة التدقيق الداخلي، لي يقوم بها بأسلوب يقنع معه بصدق وسلامة النتائج المتواصل إليها الموضوعية عدم تأثره بالبيئة الخارجية لكي لا يجعل حكمه خاضع لأحكام الآخرين .

- **(1200) البراعة وبذل العناية المهنية**:على المدققين الداخليين بالالتزام العناية المهنية والمهارة المتوقعة من المدقق الداخلي مختص وخبير في أداءه لأعماله والتعامل مع الأفراد وقدرة على الاتصال والالتزام بالمعايير المهنية .

- **(1300) الرقابة النوعية وبرنامج التحسين**:على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع برنامج للرقابة النوعية ،وبرنامج للتحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي من اجل التقييم الدوري لجودة أعمال التدقيق الداخلي التي تمت، والتأكد من سيرها وفقا للمعايير ومراقبة كل جزء من هذا البرنامج الذي يضمن توافق نشاط التدقيق مع المعايير الخاصة به .

2. **معايير الأداء (PERFORMANCE STANDARDS)**: هي معايير التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي ومعايير تطبيقه ،كما تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي وتعطي معيارا للجودة والنوعية التي يمكن من خلالها قياس أداء تلك الخدمات وهي تتضمن[1]:

- **(2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي**:على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط تستند على تقييم المخاطر التي تتم مرة سنويا على الأقل، لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية، أن يعرض على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تلك الخطط ومتطلبات تنفيذها بما في ذلك التغيرات الزمنية الهامة بغرض فحصها والاطلاع، كما ينبغي عليه التأكد من ان موارد التدقيق كافية ومناسبة وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الأهداف المرسومة.

- **(2100) طبيعة العمل**: ينبغي ان يشمل نشاط التدقيق تقييم وتحسين عمليات الحكومة والمساهمة في تقييم أنظمة إدارة الخطر التي منة خلالها نستطيع تقييم مدى كفاية وفاعلية الأدوات الرقابية التي تضمن التحكم بالمؤسسة ،لتأكد في الأخير من ان إدارة الأداء التنظيمي فعال وان هناك توصيل فعلي للمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة الى الجهات المختصة .

[1] العشي إسماعيل،مرجع سبق ذكره،ص ص13-20

- **(2200) التخطيط للمهمة**:يلتزم للمدققون الداخلون بوضع وتسجيل خطة عمل لكل مهمة، وتشمل الأهداف والوقت وتوزيع الموارد من اجل تقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط تحت التدقيق ،ولتحقيق ذلك يجب وضع نطاق مهمة كاف لإشباع أهداف المهمة والذي يتضمن اعتبارات خاصة بالأنظمة الملائمة وبالعاملين والنواحي المادية بما فيها تلك التي تحت سيطرة طرف ثالث .

- **(2300) تنفيذ المهمة**:على المدققين الداخلين العمل على تحديد المعلومات الكافية والمناسبة والموثوق فيها ،والمفيدة لتحقيق أهداف المهمة وبناء نتائجهم على أساس تحليل وتقييم هذه النتائج ،ثم تسجيل تلك المعلومات لدعم النتائج المتوصل إليها .

- **(2400) إيصال النتائج**:على المدققين إيصال نتائج تلك المهمة بتقرير مكتوب أو شفوي يشمل أهداف المهمة ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات وخطط العمل الى الأطراف الذين يضمنون أعطاء تلك النتائج العناية اللازمة.

- **(2500) مراحل الانجاز**: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة تسير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة من خلال إنشاء عملية متابعة للمراقبة للتأكد من فعالية تنفيذ الأعمال الإدارية ،ومن ان سير نتائج المهام الاستشارية تتم على النطاق المتفق عليها .

- **(2600) قبول الإدارة المخاطر**: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق رفع تقرير لمجلس الإدارة في حالة قبول الإدارة العليا لمخاطر غير مناسبة وعدم حل هذه المسالة ،مع الأخذ بعين الاعتبار إجراءات المتابعة التي يقوم بها الأطراف الأخرى .

3.**معايير التنفيذ (IMPLEMENTION STANDARDS)**:هي تطبيق لكل من معايير الخواص ومعايير الأداء في الحالات اختيارات الالتزام التحقيق بالغش والاحتيال، والتقييم الذاتي للرقابة ويتم وضع معايير التطبيق على أساس عاملين هما: أعمال التوكيد وأعمال الاستشارة .[1]

المبحث الثالث : تنفيذ عملية التدقيق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي عند قيامه بمهنة التدقيق الداخلي يتبع منهجية خاصة عن طريق تقنيات معترف بها تخضع لقواعد وقوانين محددة يجب احترامها لتحقيق عمل ،من اجل تحقيق أهداف المسطرة وتمر عملية تنفيذ بثلاث مراحل الأساسية وهي مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة(مرحلة تنفيذ المهمة)و مرحلة عرض التقارير .

المطلب الأول : مرحلة التحضير للمهمة

ان مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيرا جيدا حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها ،فمهمة التدقيق الداخلي تبداء غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بالمهمة الى قسم التدقيق الداخلي وفيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة [2]

[1] العشي إسماعيل،**مرجع سبق ذكره**،ص ص13-20

[2] لطفي شعباني ،**المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسير المؤسسة** ،مذكرة ماجستير، منشورة، تخصص إدارة أعمال ،جامعة الجزائر3 ،2004، ص ص77-79

ا-**الأمر بالمهمة(l'ordre de mission)**: يمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة الى قسم التدقيق الداخلي من اجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق .فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا ،كما يمكن لهذا الأمر ان يحدد العلاقة القائمين بعملية التدقيق والأشخاص او قسم او حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض .[1]

ب-خطة التقرب(plan d'apprale'): بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط إلاقتصادية جبائي، معلومات حول السوق ، هيكل القسم تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها .فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة الثابتة عند تحضير مهمة التدقيق كما تقود كذلك للاستماع الى الموظفين القدامى بالمؤسسة ،كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق ، بل تصل الى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها .ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا ، كما ان خطة التقرب تحتوى على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته ،كما يمكن لخطة التقرب ان تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق الى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.[2]

ج-تحديد المخاطر:حسب المعيار (2210)الذي يتضمن تطبيق هذه المرحلة حيث يلزم المدقق الداخلي باجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه ويجب ان تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم ،ومن اجل تحديد امثل لهذه المخاطر يستخدم المدقق جدول المخاطر ،وكمثال لهذا الجدول التالي :

جدول رقم(-1-1):جدول تحديد المخاطر

العملية	الأهداف	المخاطر	التقييم	نظام الرقابة الداخلية	الملاحظة
الاستقبال، البضائع	الأمن	ضياع إتلاف	متوسط ضعيف	معايير الاستلام والتخزين	بدون

Source : jecques renard، the orie et pratique de l'audit interne، 7édition ،édition d' organisation، paris، 2010،p239

د-التقرير التوجيهي:يعرف التقرير التوجيهي أساس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق الداخلي والمعنيين بها ،كما ان هذا التقرير قابل للتعديل وذلك بعد التشاور مجلس الإدارة خاصة المعنيين والطالبين لها وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة التدقيق لتحقيق الأهداف المسطرة[3].

[1] خالد المعتز بالله، **مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية** ،مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2011 ،ص13

[2] محمد الفيومي ،**عوض لبيب ،أصول المراجعة**، المكتب الجامعي، مصر، 1998 ،ص90

[3] شريفة لكبير، عائشة بوعلالة ،**التدقيق الداخلي بين المتطلبات النظرية والتحديات العملية**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسير، جامعة ادرار، ادرار،2014 ،ص 17

المطلب الثاني :تنفيذ المهمة التدقيق الداخلي

سنتطرق الى مراحل تنفيذ المهمة التدقيق

ا-اجتماع الافتتاح: يتم عقد هذا الاجتماع في مقر نشاط التي سيتم تدقيقه بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل التدقيق يتناول هذا الاجتماع عدة نقاط وهي[1]:

√ التذكير بالأهداف العامة للتدقيق.

√ دراسة وتحليل التقرير التوجيهي ومناقشته.

√ تحديد المواعيد والأشخاص الذين سيتعامل معهم المدقق الداخلي.

√ تحديد الشروط المادية والمهنية .

√ التذكير الإجراءات الميدانية خلال عملية التدقيق.

ب- برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ):يتم تقييم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء الفريق لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن،وتنظيم تنقلات الأعضاء وبرمجة الاستجوابات واللقاءات ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته ، ويساعد ذلك على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة.[2]

ج-العمل الميداني:يتم من خلاله إجراءات الإختبارات المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق العرض جمع أدلة الإثبات الكافية لتحقيق أهداف مهمة التدقيق[3] .

المطلب الثالث: مرحلة اعداد التقارير

سنتطرق الى مراحل اعداد التقارير

ا-التقرير الأولي:هو عبارة عن وثيقة صادرة من طرف المدقق لإبداء رئي فني محايد ،ويتم اعداد تقرير من خلال مجموعة من أوراق وتحليل المشاكل تكوم منطقية ودقيقة وبرنامج التدقيق من خلاله يتم المدقق بإعدادها وتنفيذها ،والتي تشمل الاختلالات والتلاعبات والمشاكل التي تم اكتشافها للمدققين الداخليين أثناء تنفيذ عملية التدقيق الداخلي ويعتبر التقرير الأولي أساسا لإعداد التقرير النهائي.

ب- حق الرد من الاشحاص المدققة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق الذي قام بمهمة التدقيق الاشحاص المدققة أعمالهم،وفي هذا الاجتماع يقوم فريق التدقيق بتقديم النتائج والملاحظات الذي تم توصل إليها من خلال التدقيق من خلال الأدلة المؤيدة لها،و يتم عرض الاقتراحات متعلقة بمهمة التدقيق بعدها يتدخل الأشخاص الذي تم تدقيق أعمالهم بالرد على تلك النتائج والملاحظات والتوصيات بعين الاعتبار ولهم حق في تقديم تبريرات وانتقادات وبإضافة الى توضيحات اذا وجددت.

ج- التقرير النهائي:بعد الانتهاء من الاجتماع يتم اعداد تقرير نهائي،وهو ناتج عن مهمة التدقيق الداخلي يتم إرسال الجهات المعنية والإدارة العليا للمؤسسة التي يتضمن فيه جميع الاختلالات والتلاعبات التي تم

---

[1] قرشال بنت النبي ،حلحالي حياة ،**دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ،مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب ،تموشنت، 2017 ،ص23

[2] غادة بوقرطابة، **دور التدقيق في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسير ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم ، 2023 ،ص19

[3] غادة بوقرطابة ، **مرجع سبق ذكره**، ص19

اكتشافها من خلال تنفيذ عملية التدقيق التي تبين ماهو محقق ماهو مخطط وتقديم التوصيات والتوجيهات واقتراح حلول للمشاكل التي اكتشفها المدقق أثناء ممارسته لمهنة التدقيق الداخلي .

د-متابعة تنفيذ التوصيات والتصحيحات:خلال هذه المرحلة تتم عملية متابعة وتنفيذ التوصيات المقدمة ضمن التقرير المقدم من طرف المدقق الداخلي ،بعد اقتراحه لمجموعة من التوصيات والتصحيحات الواجب القيام بها ويقوم المدقق بتتبع هذه التوصيات والتصحيحات المقترحة وتنتهي مرحلة المتابعة بتحقيق كل التصحيحات والتوصيات المقترحة والتي صادقة عليها إدارة المؤسسة

وتأخذ هذه المرحلة ثلاث أشكال وهي[1]:

1/تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما اذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها .

2/تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق مباشرة تنفيذ التوصيات.

3/يقوم المدقق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات او التأكد من ان الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.

[1] بلال عيمون ،**دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة إلا قتصادية** ،مذكرة ماستر ،تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة ،جامعة جيجل، 2016ص ص40-39

خلاصة:

عرف التدقيق الداخلي في سنوات الأخيرة اتساعا في المؤسسات الاقتصادية،حيث أصبح التدقيق له أهمية في حماية مصالح المؤسسات وممتلكاتها من أخطار الغش والتلاعبات والمخاطر الإدارية وغير الإدارية،فوظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة شاملة مستقلة ودورية وتعتبر المرأة التي تعكس مدى صدق وصحة موضوعية نتائج العمل في نهاية الفترة المالية ،وذلك بالقيام بمراجعة العمليات المالية التي تتم في هذه المؤسسة والتأكد من صحتها ودقتها مما يؤدي لتحقيق أهداف المؤسسة،كل هذا من اجل مساعدة المؤسسة في زيادة الفاعلية والرفع من الكفاءة والاقتصاد في النفقات اذا يمكن القول ان التدقيق الداخلي أصبح من المهن الأساسية لحسن سير عمل أي المؤسسة.

الفصل الثاني

عموميات حول الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تمهيد:

إن الطريق نحو التنمية إلاقتصادية يمر حتما عبر المؤسسة إلاقتصادية الفعالة،من خلال التحكم في كفاءتها الإنتاجية لان تتم ضمن مجموعة من العناصر البشرية والمادية والبيئية المتعاملة فيما بينها .كما ان أهمية القطاع العام تبقى ثابتة وقائمة في مختلف الأنظمة بعض النظر عن السياسة المتبعة لجأت المؤسسة إلاقتصادية الجزائرية بعد استقلال الى تبني موضوع الأداء لمالي بعد تطورات الخاصة التي حدث في المجال إلاقتصادي حيث امتاز بالتقييد والقلب والمنافسة هذا ما أدى الى الزيادة كفاءة فعالية المؤسسات،حيث يعتبر الدافع الأساسي لاستمرار وبقاء وجود المؤسسات خاصة الصغيرة والمتوسطة منها،يعتبر مفهوم الأداء لمالي من أكثر المفاهيم الاقتصادية شمولا،يتميز أما بنجاح او فشل أي المؤسسة وهو من المواضيع الجوهرية،أما من الناحية العملية فقد اهتمت المؤسسات مهما كان نوعها بهذا الموضوع ولقد سعت من خلالها التحقيق أهدافها المتمثلة في الكفاءة والفعالية التي تمثل عنصر هاما لاستمرار وتحقيق أرباح المؤسسة.

سنتطرق في هذا فصل الى تعرف على المؤسسات إلاقتصادية بصفة عامة والمؤسسات العمومية إلاقتصادية الجزائرية بصفة خاصة،وتعرف على مفهوم الأداء المالي وأهميته بالإضافة الى تعرف على أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي وأساليب قياسه،وفي الأخير كيف يمكن ان يساهم تدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة إلاقتصادية،لوصول الى هذا الهدف سيتم تقسيم الفصل الى ثلاث المباحث على النحو التالي :

المبحث الأول :عموميات حول المؤسسات العمومية إلاقتصادية الجزائرية

المبحث الثاني :أساسيات حول ا الأداء لمالي

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي وعلاقته بتحسين أداء المالي المؤسسة

المبحث الأول :مفاهيم عامة حول المؤسسة ألاقتصادية

لا يمكن تحليل واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالنظر الشامل لبعض العناصر المتعلقة بمكوناتها،وكذلك تطورها التاريخي،و في هذا العنصر سوف نتعرض إلى بعض النقاط المتعلقة بالمؤسسة إلاقتصادية عموما.[1]

المطلب الأول:مفهوم المؤسسة إلاقتصادية وخصائصها

لقد اتخذت المؤسسات الاقتصادية أشكالا وأنماطا مختلفة من خلال تعدد تعاريف المفكرين للمؤسسة الاقتصادية عبر *الزمان* مع ذكر بعض خصائص مستخرجة من تعاريف.

الفرع الأول :مفهوم المؤسسة إلاقتصادية

لقد تعددت تعار يف المفكرين للمؤسسة إلاقتصادية عبر الزمان،وحسب الاتجاهات و المداخل التي يتبناها كل واحد منهم،و فيما يلي نستعرض مجموعة من التعاريف:

يعرفها بأن"المؤسسة هي الوحدة التي تجمع فيها و تنسق العناصر البشرية و المادية للنشاط إلاقتصادية ."

و يعرفها **François Peroux**كما يأتي:"المؤسسة هي منظمة تجمع أشخاصا ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال و قدرات من أجل إنتاج سلعة ما،و التي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفته."[2]

كما تعرف أيضا بأنها:"جميع أشكال المنظمات إلاقتصادية المستقلة ماليا هدفها توفير الإنتاجٍ لغرض التسويق، و هي منظمة مجهزة .

بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات،و يمكن أن تعرف بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج إلاقتصادي."[3]

وفضلا عن ذلك فهي"كمنطقة اقتصادية اجتماعية مستقلة نوعا ما،توجد فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية و المادية و الإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زماني و مكاني"[4]، وتعتبر أيضًا المؤسسة"كوحدة إقتصادية التي تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج إلاقتصادية. "[5]

وشمل تعريف للمؤسسة إلاقتصادية هو تعريف الآتي:"المؤسسة هي تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين،هدفه دمج عوامل الإنتاج أو تبادل سلع أو خدمات،مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة و هذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه و تبعا لحجم و نوع نشاطه".[6]

---

[1] - ناصر دادي عدون، **اقتصاد المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، طبعة الأولى، 1988، ص09.

[2] - **نفس المرجع**، ص10.

[3] - عرباجي، **اقتصاد المؤسسة**، بدون دار نشر،طبعة الثانية، بدون سنة نشر، ص13.

[4] - عبد الرزاق بن حبيب ، **اقتصاد وتسيير المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص24.

[5] - عمر صخري، إسماعيل **اقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة الثانية، 1993، ص24.

[6]- ناصر دادي عدون، **مرجع سابق**، ص11.

ومن خلال التعاريف السابقة، يتضح لنا أن المؤسسة كيانا اعتباريا مستقلا و يتحدد نشاطها بالإنتاج والمشكل من أحد العنصرين السلع أو الخدمات، و لها موارد مالية و بشرية،و رغم ذلك تبقى التعاريف الواردة غير شاملة، خاصة مع التطور الذي شهدته نظرية المؤسسة و نظريات الإدارة.

نستخلص مما سبق ذكره، أن المؤسسة مكونة من العناصر الآتية[1]:

الموارد المادية: و هي الوسائل المستخدمة في العملية الإنتاجية من آلات و مباني ومواد أولية.

الموارد البشرية: و هي تلك الموارد المتمثلة في الطاقات العضلية و الفكرية لعمال المؤسسة.

مركز القرار: و هو المكلف بتسيير النشاط الإنتاجي للمؤسسة.

التنسيق: هو ناتج نشاط المؤسسة المتولد عن عنصر العمل المبذول لتحويل المواد الأولية إلى سلع مادية، أو عنصر العمل المبذول لتقديم خدمات للأفراد او الجماعات.

الفرع الثاني :خصائص المؤسسة الاقتصادية

كما سبق ورأينا، أن هناك عدة تعاريف للمؤسسة الاقتصادية اختلفت بحسب الزمان والإيديولوجيات،و قد توصلنا إلى أن التعريف الجاري مفاده أن المؤسسة الاقتصادية المعنية بالدراسة هي كل منظمة تتفاعل فيها الموارد البشرية و المادية و المالية و تنشط في المجال الاقتصادي ،تهدف إلى تحقيق الاستمرارية والربح، ورغم اختلاف التعريف إلا أن المؤسسة الاقتصادية تكاد تشترك في بعض الخصائص تميزها عن غيرها من المؤسسات هذه الخصائص حاولنا تلخيصها – حسب ما ورد عن عمر صخري- كالآتي[2]:

-تتمتع المؤسسة الاقتصادية بشخصية قانونية مستقلة تترتب عليها مجموعة من الواجبات والمسؤوليات.

- القدرة على أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.

- القدرة على البقاء و التكيف مع الظروف المحيطة بها في حدود إمكاناتها.

المطلب الثاني:أهداف وتصنيفات المؤسسة الإقتصادية

هناك عدة أهداف تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقها، يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب عدة معايير أهمها: المعيار القانوني،معيار الملكية،معيار الحجم و المعيار الاقتصادي...الخ

[1]- إبراهيم بختي، **دور الانترنت و تطبيقاته في المؤسسة** ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر،2002، ص16.

[2]- عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة الرابعة، 1993، ص25.

الفرع الأول :أهداف المؤسسة إلاقتصادية

هناك عدة أهداف تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقها،و غلبا ما تكون هذه الأهداف متداخلة فيما بينها، و يمكن إجمالها فيما يأتي:[1]

1-**الأهداف الاقتصادية**: و أهم هذه الأهداف التي يمكن أن تحققها المؤسسة الاقتصادية هي:

ا-تحقيق الربح: يعتبر الربح من الأهداف الأساسية التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة اقتصادية، لأنه بفضله تستطيع تمويل نشاطاتها من دفع للأجور لعمالها و تسديد التزاماتها اتجاه شركاتها، ويسمح لها بتحديد وسائل الإنتاج لديها، و يعتبر الربح أهم معيار على نجاح المؤسسة.

ب- تحقيق متطلبات المجتمع: و يكون هذا من خلال السلع و الخدمات التي تقدمها المؤسسة الاقتصادية إلى المجتمع الذي تنشط فيه.

ج- عقلنة الإنتاج: و ذلك بالاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج، حتى تتفادى المؤسسة الوقوع في مشاكل اقتصادية،و بالتالي تسبب الخسارة لملاكها و للمجتمع ككل،و ذلك من خلال حرمانه من السلع والخدمات و مناصب العمل التي كانت توفرها.

2–الأهداف الاجتماعية: و يمكن تلخيص أهم هذه الأهداف فيما يأتي:

ا-توفير مناصب الشغل في المناطق التي تنشط فيها هذه المؤسسات الاقتصادية، مع ضمان مستوى مقبول من الأجور للعمال الذين تشغلهم.

ب- تحسين مستوى معيشة العمال، و ذلك من خلال الزيادة المستمرة في الأجور تماشيا مع زيادة تطور المؤسسة و نجاحها، و كذا مع الزيادة في الاحتياجات المعيشية لهؤلاء العمال.

ج- إحداث أنماط استهلاكية جديدة في المجتمع، و ذلك من خلال المنتجات الجديدة التي تقترحها المؤسسة على زبائنها و التي لم يتعودوا معلى استهلاكها من قبل.

د- العمل على ضمان تماسك العاملين و تآلفهم، و ذلك من خلال الحوار و التشاور بين كل الأطراف داخل المؤسسة و احترام نظامها.

هـ- توفير التأمين لسلامة العمال و صحتهم ، كالتأمين الصحي و التامين من الحوادث و التقاعد،كما توفر المرافق الضرورية لراحة العمال كالسكنات الوظيفية، المخيمات الصيفية و غيرها.

3- الأهداف التكنولوجية: و تعتبر من الأهداف الضرورية التي تسعى إليها المؤسسة لتحقيقها، لأنها تضمن لها التطور و النمو و البقاء، و أهم هذه الأهداف:

ا-البحث و التطوير في أساليب و طرق الإنتاج،و هذا من خلال إنشاء مصلحة و مخابر خاصة بهذا الجانب، الشيء الذي يسمح للمؤسسة بتحسين إنتاجها و الرفع من قدراتها التنافسية مقارنة بالمؤسسات الأخرى.

ب- المساهمة في الخطة العامة للبلاد في مجال البحث العلمي و التطوير التكنولوجي و ذلك من خلال التنسيق و التعاون في مختلف مؤسسات و مراكز البحث العلمي و الجامعي في مشاريع بحث مشتركة تعود بالفائدة على المؤسسة و المجتمع ككل.

[1]- ناصر دادي عدون، **مرجع سابق**، ص17-21.

4-الأهداف الثقافية و الرياضية: و يمكن إيجازها فيما يأتي:

أ- توفير الوسائل الترفيهية و التثقيفية التي تسمح لعمال المؤسسة و أولادهم بالترفيه و التثقيف من مسرح و مكتبات و رحلات، و ذلك لما لهذا الجانب من تأثير إيجابي و فعال على المستوى الفكري للعامل.

ب- تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى، و هذا ما يؤثر على مرد ودية المؤسسة بالإيجاب خاصة وعلى الدخل الوطني عامة.

ج- تخصيص أوقات للرياضة التي تعتبر من بين العناصر الجد مفيدة في الاستعداد للعمل و التحفيز عليه، و دفع الإنتاج و الإنتاجية.

الفرع الثاني :تصنيفات المؤسسة إلاقتصادية

يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب عدة معايير أهمها: المعيار القانوني، معيار الملكية، معيار الحجم و المعيار الاقتصادي...الخ

و فيما يأتي سنتطرق لأصناف المؤسسة الاقتصادية حسب كل معيار:

1-**تصنيف المؤسسة حسب المعيار القانوني**: حسب هذا المعيار يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية إلى صنفين هما:[1]

ا-**المؤسسة الفردية:** و هي المؤسسة التي يمتلكها شخص واحد، و هو المسؤول الأول و الأخير عن نتائج أعمالها،و عادة ما يتولى هو إدارة و تسيير شؤونها،و في الغالب ما تكون هذه المؤسسة من الحجم الصغير.

ب- **الشركة**: و هي عبارة عن مؤسسة يشترك فيها شخصان أو أكثر، حيث يقدم كل واحد منهما حصة من رأسمال أو قوة عمل، و يحصل في المقابل على نصيبه من الربح او الخسارة ، و يمكن تصنيف الشركة إلى نوعين رئيسين و هما:

* **شركة الأشخاص**: كشركات التضامن، شركات التوصية و الشركات ذات المسؤولية المحددة.

* **شركات الأموال:** كشركات التوصية بالأسهم و شركات المساهمة.

2-**تصنيف المؤسسة الاقتصادية حسب معيار الملكية**: و تصنف المؤسسات حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:[2]

ا-**المؤسسة الخاصة**: و هي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى شخص معين او مجموعة من الأشخاص ، مثل المؤسسات الفردية، شركات الأشخاص و شركات الأموال.

ب- **المؤسسة العمومية:** و هي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، و يمكن أن تكون هذه المؤسسات وطنية أو تابعة للجماعات المحلية.

ج- **المؤسسة المختلطة:** و هي المؤسسات التي تكون ملكيتها مختلطة بين الدولة والأفراد ، سواء كانوا أفراد وطنيين أو أجانب، و تنشأ عادة هذه المؤسسات نتيجة الخوصصة الجزئية للمؤسسات العمومية.

3-**تصنيف المؤسسة حسب معيار الحجم**: يعتبر معيار الحجم من أهم المعايير التي تصنف بها المؤسسات الاقتصادية ، و يمكن تصنيفها وفقا لهذا المعيار إلى نوعين هما[3]:

---

[1]- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، **ديوان المطبوعات الجامعية**، الجزائر، طبعة4، 1993، ص26.

[2]- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، **ديوان المطبوعات الجامعية**، الجزائر، طبعة4، 1993، ص ص 28،29.

[3]- ناصر دادي عدون، **مرجع سابق**، ص ص 64-65.

ا-المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: و تدخل ضمن هذا التصنيف كل المؤسسات التي تشغل أقل من 500 عامل و يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

- **المؤسسة المصغرة:** و هي التي تشغل أقل من 10 عمال .
- **المؤسسة الصغيرة:** و هي التي تشغل ما بين 10 و 200 عامل.
- **المؤسسة المتوسطة:** و هي التي تشغل ما بين 200 و 500 عامل.

و تتميز المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بأنها الأكثر انتشارا في كل دول العالم و خاصة المتقدمة منها، حيث تصل نسبتها إلى (99%) من مجموع المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان و الدول الأوربية و الرأسمالية.

ب –المؤسسة الكبيرة: و هي المؤسسات التي تشغل أكثر من 500 عامل، و هي ذات أهمية كبيرة في الاقتصاد و ذلك من خلال النشاط التي تقوم به، و الذي قد تعجز الدولة عن أدائه، كالتنقيب عن البترول و استخراجه و تكريره و تسويقه.

4- **تصنيف المؤسسة حسب المعيار الاقتصادي:** و يمكن تقسيم المؤسسات الاقتصادية حسب هذا المعيار إلى الأنواع الآتية[1]:

ا-المؤسسات الفلاحية: و هي المؤسسات الني تقوم بخدمة الأرض، و إنتاج المنتجات النباتية والحيوانية.

ب- المؤسسات الصناعية: و هي المؤسسات التي تنشط في ميدان استخراج المواد الأولية و تحويلها.

ج- المؤسسات التجارية : و هي المؤسسات التي تقوم بتوزيع المنتجات و إيصالها إلى الزبائن.

د- المؤسسات المالية: و هي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية، كالبنوك و مؤسسات التأمين وغيرها.

هـ- مؤسسات الخدمات: و هي المؤسسات التي تقوم بتقديم مختلف أنواع الخدمات كمؤسسات النقل، التعليم، الصحة و غيرها.

المطلب الثالث:مفهوم و أنواع المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر

تعددت تعاريف المؤسسة العمومية بتعدد أنواعها مع تغيرات التي مرت بها المؤسسة العمومي الاقتصادية الجزائرية

الفرع الأول:تعريف المؤسسة العمومية

تعددت تعاريف المؤسسة العمومية بتعدد و أنواع ذاتها، فمنها المؤسسات العامة الإدارية (EPA)والمؤسسات المهنية (EPP) و المؤسسات العامة الاقتصادية (EPE)و المؤسسات العامة الاقتصادية ذات الأسهم (SPA)، (EPE) كما تختلف تسميات هذه المؤسسات حسب تواجدها بين دول رأسمالية متقدمة، أو دول نامية، أو دول اشتراكية.[2]

الفرع الثاني:أنوع المؤسسة الاقتصادية العمومية

[1]- إسماعيل عرباجي، **مرجع سابق**، ص16.

[2] - الفضيل رتيمي، **المنظمة الصناعية بين التنشئة و العقلانية (الدراسة النظرية)**، جزء1، طبعة1، بن مرابط، الجزائر، 2009، ص 146.

وقبل تناول سيرورة التغيير التي مرت بها المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية. يجب التعريف بأنواع المؤسسات العمومية الاقتصادية و التي يمكن أن تصنف كالآتي.[1]

***شركات الأموال ذات المسؤولية المحدودة**: تتكون هذه الشركات من أسهم قابلة للتداول بين الأصول و الفروع و الشركاء و لا يمكن التنازل عن أسهمها للغير إلا بموافقة أغلب الشركاء، تسمى (ش.ذ.م.م) ولا تحل بمجرد انسحاب أحد الأعضاء أو وفاته لغيرها.

***شركات المساهمة:**

هي الشركات تقسم رأسمالها على أسهم متساوية بمقابل أوراق مالية هذه الأخيرة هي التي تتداول في سوق الأوراق المالية، تكون قيمة صوت الشريك بقيمه عدد أسهمه في الشركة،و يمكن أن تتأثر المؤسسة الاقتصادية بالعوامل الآتية:

1-عامل الحجم: لأن حدود المنظمة تصعب من عملية تحديد داخلي و خارجي للمؤسسة (العمال).

2- **عامل التكنولوجيا**:لقد بدأ الاهتمام بهذا العنصر كعنصر رئيسي في التحليل التنظيمي مع (وود وارد) 1958 و (لورنس) و لورش 1967، فقد بينت دراستهم أن طبيعة التكنولوجيا تؤثر بشكل قوي في هيكل إدارة الشركة.

ومنه فإن نجاح و فعالية المنظمة مرتبط بالتوافق بين التكنولوجيا و الهيكل فالشركات الناجحة هي التي تملك أنظمة تقنية و هيكلية مناسبة.

إن المؤسسة العمومية تعتبر بأنّها كل ما يمتلكه الشعب كملكية جماعية و تمويله و تقوم الحكومة بإدارته و توجيهه و الإشراف عليه لصالح الشعب و تحقيقًا لأهدافه الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية.[2]

ندرك بأن المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر كانت إرث استعماري أثرت و تأثرت بمحيطها وتغيره قبل و غداة الاستقلال و لم يتم إنشاء المؤسسات قبل 1945 إلا لغرض المجال الزراعي الذي يخدم الاستعمار.[3] أما بعد الاستقلال فلقد مرت بمراحل متعددة انطلاقًا من السير الذاتي و كذا الشركات الوطنية و المؤسسات الوطنية إلى الإصلاحات الجديدة التي أدخلت عليها حيث تميزت كل مرة تاريخية في دورة حياة المؤسسة العمومية بخصائص معينة.[4]

1- **التسير الذاتي و خصائصه:** إن التسيير الذاتي كتنظيم اجتماعي فرض نفسه بذهاب المعمرين وملاك المصانع حيث تهيكل ببناء و تنظيم و تسيره وفقًا للاعتبارات الآتية:

- **الجمعية العامة**: وهي التي تضم جميع العمال الدائمين للمؤسسة من جنسية جزائرية و البالغين من العمر ثمانية عشر سنة فما فوق، و تجمع باستدعاء من مجلس العمال أو لجنة التسيير مرة كل ثلاثة أشهر و هي تصادق على - مراقبة الحسابات في نهاية السنة.

---

[1] - **نفس المرجع**، ص 146-148.

[2] - الفضيل رتيمي، **مرجع سابق**، ص 148.

[3] - benachenhou (A**). formation de sous développement en Algérie**.opu.alger. 1976. P143

[4] عز الدين بوكربوط ، **المتبقين من العمال بعد عملية التقليص من عددهم و فعالية التنظيم في المؤسسة الاقتصادية العمومية**، أطروحة دكتوراه دولة (غير منشورة)، الجزء الأول، جامعة الجزائر،2008، ص 477.

- **لجنة التسيير**: وهي اللجنة المتكونة مخطط تنمية المؤسسة، كما تصادق على قانون تنظيم العمل فيما يخص تحديد و توزيع المهام.

- **مجلس العمال**: ينتخب من طرف الجمعية العامة، و يشكل ثلث أعضائه من عمال الإنتاج و تجتمع مرة في الشهر بطلب من لجنة التسيير و من مهامه:

- تبيين النظام الداخلي للمؤسسة.

- تقرير شراء أو بيع الأجهزة في إطار البرامج المعدة من طرف الجمعية العامة.

من ثلاثة إلى عشر عضو، و ثلث الأعضاء منتخبين من القطاع الإنتاجي و من مهامها:

- تأمين عمليات التسيير في المؤسسة.

- وضع مخططات التنمية.

- تنظيم العمل.

- حل المشكلات اليومية المتعلقة بالإنتاج.

- **المسير**: حددت لنا المراسيم السابقة الذكر بأن المدير هو ممثل الدولة في المؤسسة و يسهر على شفافية العمليات الاقتصادية و المالية و يضمن التطابق بين مخطط المؤسسة و المخطط الوطني كما يسهر على تطبيق قرارات لجان التسيير و مجلس العمال و ذلك طبقًا للقوانين سارية المفعول.[1]

- لقد اختلفت خصوصية هذا التسيير عن بقية التسييرات للمؤسسة العمومية الاقتصادية حيث بقية تسير العمال الذاتي شكليًا حيث توكل المهام للجمعيات العمال و أعضاء التسيير الذاتي بالإضافة أن مدير الإدارة هو الذي ينفرد بصورة عامة في تسيره للمؤسسة و يعتبره العمال غريبًا عنهم لأنه يعين من طرف السلطة المركزية، فتبقى بذلك مشاركة العمال في التسير شكلية فقط محصورة و مقيدة.[2]

المطلب الرابع:مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

لقد مرت المؤسسة بالاقتصادية الجزائرية بمراحل عديدة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، متأثرة بالسياسات المنتهجة من قبل الدولة و النظام الاقتصادي المعتمد، و فيما يلي سنتطرق إلى أهم مراحل تطورها:

المرحلة الأولى: من الاستقلال إلى نهاية السبعينات

و لقد مرت المؤسسة الاقتصادية في هذه المرحلة بثلاثة أطوار هي:

ا-الطور الأول: التسيير الذاتي للمؤسسات الاقتصادية: لقد تم الإقرار بنظام التسيير الذاتي و بدأ العمل به ابتداء من مارس 1963 باسترجاع المؤسسات الاقتصادية التي تركتها الاستعمار الفرنسي،

والتي كانت تقدر بـ 400 مؤسسة إنتاجية صغيرة تنشط نسبة (34.2%) منها في مجال إنتاج مواد البناء، نسبة (19.8%) في مجال صناعات الحديد والصلب و الميكانيكا و المعادن، نسبة (14.5%) منها في مجال الخشب و مشتقاته نسبة (14%) في الصناعات الغذائية،هذا إضافة إلى مجموعة من المزارع الفلاحية.[3]

---

[1]- عز الدين بوكربوط **نفس المرجع**،ص 478

[2] عز الدين بوكربوط - **نفس المرجع**.ص 480

[3]- عبد القادر مشدال، **أثر إستراتيجية التصنيع على التشغيل بالجزائر واقع و آفاق**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة) ، جامعة الجزائر، 1999/1998، ص 89.

و لم تدم مرحة التسيير الذاتي فترة طويلة،حيث بدأت عمليات التأميم و تحولت المؤسسات المسيرة ذاتيا إلى شركات وطنية محددة الوظائف (إنتاج، تسويق،...) و تحت الرقابة المباشرة لأجهزة الدولة.

ب- الطور الثاني: إنشاء الشركات الوطنية: مع بداية سنة 1965 بدأ متخذو القرار في إنشاء الشركات الوطنية،حيث تم في هذه السنة إنشاء الشركة الوطنية للنفط و الغاز سونا طراك"،الشركة الوطنية للحديد و الصلب،الشركة الوطنية للصناعات النسيجية و الشركة الوطنية للتأمين،و لقد أنشأ ت هذه الشركات من خلال عملية التأميم الكلي أو الجزئي للشركات الأجنبية التي بقيت تعمل في الجزائر بعد الاستقلال، و أيضا من خلال تحويل بعض المؤسسات المسيرة ذاتيا إلى شركات وطنية.[1]

و في نهاية هذا الطور أي في سنة 1970 وصل عدد الشركات الوطنية إلى 30 شركة،و التي كانت تستحوذ على نسبة (90%) من المؤسسات (345 من أصل 393 مؤسسة) و حوالي نسبة (95%) من العاملين الأجراء (61600 من أصل 65000 عامل).[2]

ولقد كانت الشركات الوطنية بمثابة أداة أساسية للتحكم في الاقتصاد الوطني و الانطلاق في المرحلة التنموية،حيث كان تحديد وظائف و أهداف هذه الشركات يتم من طرف الجهاز المركزي للدول و ذلك في إطار الإستراتيجية العامة للتنمية و الشيء الذي ميز الشركات الوطنية في هذه المرحلة هو النقص الكبير في الإطارات الكفاءة و اليد العاملة المؤهلة، و لهذا لجت الدولة إلى إجراء إصلاحات جذرية في قطاع التعليم العالي حيث يأخذ على عاتقه مهمة تكوين الإطارات التي تحتاجها عملية التنمية التي شرعت فيها الدولة، هذا إضافة إلى إنشاء العديد من المعاهد التكنولوجية التي أوكلت نلها مهمة تكوين الإطارات المتوسطة لصالح الشركات الوطنية،و الأهم من هذا هو فتح ورشات داخل الشركات لتكوين العمال الذين كانوا في غالبيتهم أميين، و ليس لهم أي تكوين.

ج- الطور الثالث، التسيير الاشتراكي للمؤسسات: مع بداية سنة 1971، كانت الشركات الوطنية تنتج حوالي (85%) من إجمالي المنتجات الصناعية، و توظف حوالي (80%) من إجمالي القوى العاملة، ونظرا للأهمية التي أصبحت تحتلها هذه الشركات في الاقتصاد الوطني فإن الدولة فكرت بجدية في إيجاد نمط فعال لتسييرها، و بما أن النظام الاقتصادي الذي كانت تتبعه الجزائر هو النظام الاشتراكي، فقد كان نمط التسيير الاشتراكي هو الأنسب، و هذا من خلال إشراك العمال في تسيير ومراقبة المؤسسات التي يعملون فيها عن طريق مجلس العمال المنتخب، الذي يعمل بالاشتراك مع إدارة المؤسسة في رسم السياسة العامة لها، و مراقبة نشاطها، غير أن إشراك العمال في التسيير كان شكليا لأن القرارات الأساسية كانت تتخذ على مستوى الجهاز المركزي للدولة،بدعوى تحقيق التنسيق بين القرارات المتخذة على المستوى المركزي و إنجاز الأهداف المسطرة لتحقيق التنمية الشاملة.

و لقد تميزت المؤسسات في هذه المرحلة بكبر حجمها و ارتفاع عدد وحداتها و عمالها، و لعل هذا ما صعب من عملية التحكم في التسيير الجيد لها، فظهرت فيها عدة مشاكل كضعف الإنتاجية و انعدام

[1]- إسماعيل عرباجي، **مرجع سابق**، ص18.

[2]- عبد القادر مشدال، **مرجع سابق**، ص 90.

المردودية، إضافة إلى عدم التحكم في التكنولوجيا المستخدمة فيها، و أمام هذا الوضع الصعب لهذه المؤسسات قامت الدولة بإجراء إصلاحات عميقة عليها تمثلت في إعادة هيكلتها مع بداية الثمانينات[1].

المرحلة الثانية: إحداث المؤسسات العمومية (1980-1990): لقد توصلت عملية التشخيص التي قامت بها وزارة التخطيط للفترة ما بين سنتي (1967 و1980) مجموعة من النتائج،مفادها أن كبر حجم المؤسسات الاشتراكية يعتبر من أهم الأسباب التي صعبت عملية تسييرها، و بالتالي تم اتخاذ قرار يقضي بإعادة هيكلة هذه المؤسسات الكبرى إلى مؤسسات عمومية صغيرة الحجم، حتى يسهل تسييرها و التحكم فيها، و تتحسن وضعيتها المالية التي كانت سلبية، و لقد انطلقت عملية إعادة الهيكلة في الميدان بعد صدور مرسوم 04 أكتوبر 1980 ضمن المخطط الخماسي الأول للتنمية (1980-1984) حيث أنشأت على إثرها النخبة الوطنية لإعادة الهيكلة التي أوكلت لها مهمة القيام بهذه العملية،و لقد بدأت هذه العملية بإعادة الهيكلة العضوية والتي مفادها تقسيم كل مؤسسة كبيرة إلى مجموعة من المؤسسات الصغيرة، حتى يسهل تسييرها والتحكم فيها، وكنتيجة لهذه العملية ارتفع عدد المؤسسات من 100 مؤسسة اشتراكية إلى 460 مؤسسة عمومية.

وقد أعقبت عملية إعادة الهيكلة العضوية عملية أخرى سميت بإعادة الهيكلة المالية و التي شملت كل المؤسسات المنبثقة عن إعادة الهيكلة العضوية،و هذا لمساعدتها على الانطلاق في النشاط الاقتصادي من جديد.[2]

و لقد كان الهدف من إعادة الهيكلة هو التخلص من المركزية البيروقراطية التي كانت تعرقل المؤسسات الاشتراكية الوطنية عن النشاط الاقتصادي الفعال، وعن حرية تحديد إستراتيجيتها وتنفيذها و تحمل مسيري هذه المؤسسات لنتائج أعمالهم و بالتالي التخلص من العبء المالي الكبير الذي كانت تشكله هذه المؤسسات على خزينة الدولة، إلا أن هذه العبء بقي مستمرا، لأن إعادة الهيكلة لم تحقق النتائج المنتظرة منها و فشلت في تحسين وضعية المؤسسات العمومية و ذلك لعدة أسباب، فمثلا على مستوى الموارد البشرية لم يكن هناك إدماج فعلي للعمال و الإطارات في عملية إعادة الهيكلة و تم إجراءها بطرق غير شفافة، إضافة إلى استمرار تدخل الجهات المركزية في سياسة التشغيل والأجور في هذه المؤسسات أثر سلبا على تسيير الموارد البشرية فيها، حيث لم تكن لها الحرية في وضع سلم أجور خاص بها يمكنها من تحفيز عمالها و مكافأتهم حسب مردود يتهم، إضافة إلى سياسة التشغيل التي لم تكن تخضع لمعايير واضحة و موضوعية، حيث كان التوظيف يتم بعدد أكثر مما تحتاجه المؤسسة، والاختيار كان يتم على أساس المحسوبية و المحاباة وليس حسب الشهادات والكفاءات، زيادة على غياب طرق التسيير الحديثة في هذه المؤسسات، الشيء الذي ساهم في بقائها على الحالة التي كانت عليها قبل إعادة الهيكلة.[3]

المرحلة الثالثة، اقتصاد السوق من 1990 إلى يومنا هذا:

---

[1]- مصطفى زهرة، **إشكالية التكامل بين الجامعة و المؤسسات الاقتصادية في مجال تكوين الموارد البشرية**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة) ، جامعة البليدة، فيفري 2008 ، ص 68.

[2]- إسماعيل عرباجي، **مرجع سابق**، ص ص41،23.

[3]- ناصر دادي عدون، **مرجع سابق**، ص179.

لم تحقق عملية إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية التي تمت في المرحلة السابقة الأهداف المنتظرة منها، و أمام الوضعية الصعبة التي مر بها الاقتصاد الوطني خلال الثمانينيات، أين شهدت أسعار البترول انخفاضا كبيرا، الشيء الذي جعل الدولة في وضع مالي حرج، و للخروج من هذه الوضعية الصعبة جاءت الإصلاحات الاقتصادية التي ترافقت مع الإصلاحات الجذرية في المجال السياسي، والتي انبثقت عن الدستور الجديد لسنة 1989 الذي كرس التعددية السياسية و حرية التعبير، وقد تمثلت الإصلاحات الاقتصادية الجديدة في إعطاء الاستقلالية للمؤسسات العمومية، حيث تغير شكلها القانوني وأصبحت شركات مساهمة أو شركات محدودية المسؤولية تعود ملكية كل أسهمها أو حصصها للدولة، وبهذا أصبحت هذه المؤسسات ذات شخصية معنوية لها رأسمال و تتمتع بالاستقلالية المالية، و تسير طبقا لمبدأ الربحية[1]، وبالتالي تم الفصل بشكل واضح بين حق الملكية من جهة، و الإدارة والتسيير من جهة أخرى، فالدولة مالكة رأس المال هذه المؤسسات لكن لا تسيرها.

لكن رغم هذه الاستقلالية التي منحت للمؤسسات العمومية إلا أنها لم تستطيع الخروج من وضعية العجز و سوء التسيير التي ميزتها تراكمات ضعف ضبط تنظيم و تسيير المراحل السابقة،مما زاد في تأزم الاقتصاد الوطني وزاد من ثقل العبء المالي للدولة،خاصة أمام الضائقة المالية التي عرفتها البلاد خلال هذه المرحلة جراء انخفاض أسعار البترول، و ارتفاع حجم المديونية و خدمتها،مما تسبب في ارتفاع التضخم إلى أكثر من (30%) و ارتفاع نسبة البطالة التي تجاوزت (25%) وكذا اختلال في ميزانية الدولة الناتج عن عجز مؤسسات القطاع العام التي أصبحت تمتص 5/4 من إرادات الصادرات[2] ،وهذا كله ادخل الاقتصاد في حالة ركود شامل.

وأمام هذه الوضعية الصعبة قامت الدولة بإعادة الهيكلة الاقتصادية والصناعية للمؤسسات العمومية، و ذلك وفق ركيزتين أساسيتين[3]:

* **إعادة الهيكلة للمؤسسات الاقتصادية:** و هي تخص المؤسسات الإستراتيجية و التي ترغب الدولة في الاستغناء عنها، وذلك من خلال إتباع برنامج تعديل هيكلي وفق خطة متوسطة الأجل، عن طريق عقد نجاعة بين الجهات المعنية (البنوك، الوزارة الوصية،..) والهدف من هذه العملية هو الوصول بهذه المؤسسات لتحقيق فعالية وكفاءة تمكنانها من دخول اقتصاد السوق بكل ثقة.

* عملية الخوصصة: و تمس المؤسسات غير الإستراتيجية التي ترغب الدولة في التنازل عنها للخواص، ويمكن التمييز بين طريقتين للخوصصة هما :

أ- الطريقة الأولى: و هي الخوصصة التي لا تمس ملكية المؤسسة، بل تقتصر على تنازل الدولةفي تسيير هذه المؤسسة للقطاع الخاص، و ذلك عن طريق تأجيرها أو إبرام عقد تسيير معه أو طلب مساعدته في التسيير.

---

[1]- نفس المرجع، ص190.

[2]- ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص ص 186، 193.

[3]- نفس المرجع، ص ص196،195.

ب- الطريقة الثانية: و هي الخوصصة التي تمس ملكية الدولة للمؤسسة، و ذلك من خلال التحويل الجزئي أو الكلي لهذه الملكية للقطاع الخاص بواسطة عدة تقنيات منها: دخول العمال كشركاء في رأس مال المؤسسة العمومية أو بيع أصولها و تصفيتها.

و تطبيقا للمرسوم الرئاسي رقم 22/ 95 و المتعلق بخوصصة بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية تم الانطلاق في هذه العملية في أفريل 1996، حيث مست 200 مؤسسة عمومية محلية صغيرة ينشط معظمها في قطاع الخدمات، و بعد إنشاء 03 شركات جهوية قابضة في 1996 تسارعت عملية حل وخوصصة أكثر من 800 مؤسسة محلية إلى غاية أفريل 1998.

و لعل أكبر قطاع مسته عملية الخوصصة هو قطاع الصناعة بنسبة 54 % من مجموع المؤسسات، يليه قطاع البناء و الأشغال العمومية بنسبة 30 % من المؤسسات و قد بلغ عدد العمال المسرحين من عملهم إلى غاية 1998 حوالي 213 ألف عامل[1].

و إلى غاية 2009 مازالت هناك مجموعة كبيرة من المؤسسات العمومية لم يفصل في أمرها و تنتظر مصيرها إما الغلق أو الخوصصة، و هذا نتيجة عدم وجود عروض مقبولة لشراء هذه المؤسسات من قبل الخواص أو بسبب معارضة العمال لعملية الخوصصة.

وخلال هذه المرحلة بدأ يبرز دور القطاع الخاص في الاقتصاد الوطني شيئا فشيئا و ذلك من خلال شراء المؤسسات العمومية المخصصة، ومن خلال إنشاء مؤسسات جديدة خاصة بعد إنشاء الوكالة الوطنية للاستثمار الخاص سنة 1994 و القيام بإجراءات تحفيزية على الاستثمار كمنح الأراضي بأسعار رمزية و التخفيف من الضرائب و تقديم القروض البنكية و غيرها .

ولقد تدعمت مكانة القطاع الخاص في الاقتصاد الوطني بصورة واضحة خاصة قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، من خلال سياسة الإصلاح الاقتصادي التي شرعت فيها الجزائر منذ مطلع التسعينات، حيث أولت الدولة أهمية بالغة لترقية ودعم القطاع لأخذ مكانته في إنجاح عملية الإنعاش الاقتصادي، وإعادة الديناميكية للقطاع الصناعي الذي كان شبه معطل باعتباره من أهم القطاعات القادرة على خلق الاستثمارات، و توفير مناصب شغل جديدة، إضافة إلى مساهمته الفعالة في إعادة تنشيط المحيط الاقتصادي و تحقيق التنمية.

أما فيما يخص التشغيل، فإن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تساهم مساهمة فعالة في خلق مناصب عمل جديدة، فقد بلغت نسبة مساهمتها في التشغيل 18% سنة 1997 و هي نسبة جد معتبرة لم تستطع قطاعات هامة تحقيقها.[2]

ولقد واصل القطاع الخاص تطوره في مجال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع بداية الألفية الثالثة مقارنة مع القطاع العمومي، و هذا سواء من حيث عدد المؤسسات التي أنشأها أم من حيث عدد المناصب التي وفرها في إطار ما يسمى بالتدعيم للشباب و تشغيله.

---

[1]- زين الدين بن لوصيف، "**تأهيل الاقتصاد الجزائري للاندماج في الاقتصاد الدولي**"، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد حلب، البليدة، يومي 20-21 ماي 2002.

[2]- محمد غردي، ياسين قاسي، "**مكانة المؤسسة الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري**"، الملتقى الوطني الثالث حول القطاع الخاص في الجزائر، واقع و آفاق، جامعة سعد حلب، البليدة، يومي 26-27 أفريل 2005.

المبحث الثاني :ماهية الاداء المالي

يعتبر الاداء المالي احد المصطلحات المتداولة في المؤسسة حيث عرف تطور منذ بداية استعمالاته ،وذلك بالاختلاف العلوم فهو يمثل الهدف الأساسي بالنسبة لأي مسير مهما كان مستواه داخل المؤسسة.

المطلب الأول :مفهوم وأهمية الاداء المالي

يختلف مفهوم الاداء من ناحية الى ناحية أخرى حسب أفكار وأراء الباحثين فهو يعتبر المنبع الأساسي للمؤسسة، تتحدد أهمية الاداء المالي في المؤسسة كونه يساعد في تحقيق الأهداف المخطط لها مسبقا .

الفرع الأول :مفهوم الاداء المالي

قبل التطرق الى مفهوم الاداء المالي من الضروري أولا تحديد مفهوم الاداء

1/تعريف الاداء :

ان تحديد تعاريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها يعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها وخاصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ومن بين المصطلحات التي لم تلقي تعريفا وحيدا وشاملا لمصطلح الاداء، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة والفعالية ،الإنتاجية تعتبر كمرادفات له ولكن هذا غير صحيح في علوم التسيير والاقتصاد وإعطاء تعريفا وحيدا والاقتصار عليه يعد غير كاف للوصول الى مفهوم الاداء بل يجب عرض العديد من التعاريف للوصول الى المفهوم الذي يناسب البحث .

ان أصل كلمة أداء ينحدر الى اللغة اللاتينية أين توجد كلمة **performer** التي تعني إعطاء وذلك بأسلوب كلي شكل شيء ما بعد ما اشتقت منها لفظة **performan**ce وأعطتها معناها ويرى بعض الباحثين فيه ما يلي" أداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية و الإنتاجية التي يبلغ هذا المركز الأهداف التي قبلها الفعالية تحدد في أي مسؤولية تحقق الأهداف الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك.[1]

2/تعريف الأداء المالي

لقد تعددت تعاريف الأداء المالي لتعدد الجهة التي ينظر لها بحيث كل طرف يفسره بما يخدم مصالح ويمكن تعريفه على انه:

-يعرف الأداء المالي على انه قياس لمدى انجاز الأهداف من خلال استخدام المقاييس المالية.[2]

-يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث انه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الاداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم[3].

---

[1] عادل عشي، **الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم** ،مذكرة ماجستير ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2002، ص 42

[2] ناظم حسين عبد الصمد، **محاسبة الجودة مدخل تحليلي**،طبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان الأردن، 2009،ص 134

[3] طاهر منصور، حسين شهدة، **إستراتيجية التوزيع والأداء المالي دراسة ميدانية في منشاة عراقية** ،دراسة العلوم الإدارية، المجلد 30 ،العدد2 ، ،2003ص 296

ومما سبق فان الأداء المالي :

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

-أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي تظهر في نسيرة الشركة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر اذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية او ربحية او لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنحاز إدارتها 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 لكل او لجانب معين من أداء الشركة أو الأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة .

تعتبر الشركات عن أداءها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الاداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عددية وكمية بدال من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى للشركات تحديد مستوى الاداء بدقة وفعالية .[1]

الفرع الثاني: أهمية الاداء المالي

تتحدد أهمية الاداء المالي في المؤسسة كونه يساعد في تحقيق الأهداف المخطط لها مسبقا وهذا مايخدم متطلبات المسيرين والمساهمين في ان واحد بتوفير المعلومات حول الوظيفة المالية مما يساهم في تحديد مواطن القوة والضعف وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرارات المالية والتنبؤ باستمرار الاداء المالي وفي إجراء مقارنات سواء بين المؤسسة وتمثيلها في نفس القطاع او بين الوضعيات المالية لعدة سنوات لنفس المؤسسة.

وتكمن أهمية الاداء المالي في زيادة فرص الوصول لمصادر التمويل الخارجي وبالتالي فرص استثمارية اكبر وكذا تدني تكلفة رأس المال نظرا للأداء التشغيلي الناجم عن تخصيص أفضل للموارد المتاحة وخفض الأزمات المالية مع إمكانية التحكم فيها كما يقدم معلومات ملائمة من خلال التقارير مما يمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات الرشيدة والملائمة[2].

ويمكن حصر أهمية الاداء المالي في انه يلقي الضوء على الجوانب التالية: تقييم ربحية المؤسسة تقييم سيولة المؤسسة تقييم تطور نشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: خصائص وأهداف الاداء المالي

الاداء المالي له أدوات تحفيزية حيث تعمل على تحقيق أهداف في خدمة المؤسسة عامة والمستثمرين خاصة

الفرع الأول:خصائص الاداء المالي

√أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه شركة ناجحة .

[1] السعيد فرحات، **جمعة الاداء المالي لمنظمات الأعمال**، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر الرياض ،2002ص 37

[2] محمد محمود الخطيب ،**الاداء المالي و أثره على عوائد اسهم المؤسسات** ،الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2010،ص46

√أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة .
√أداة لتحفيز العاملين لبذل مزيد من الجهد يهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل.
√أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة. [1]

الفرع الثاني:أهداف الاداء المالي

1-السيولة واليسر المالي:

تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة أو بتعبير أخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة المخزونان والقيم القابلة للتحقيق إلى أموال متاحة فنقص السيولة او عدم كفايتها يقود المؤسسة الى عدم المقدرة على الوفاء او مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات وبصفة عامة قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الأضرار بثلاث مصالح هي:

المؤسسة :تحد السيولة من تطور ونمو المؤسسة وذلك بعدم تمكين المؤسسة او السماح لها مثلا من استغلال الفرص التي تظهر في المحيط كشراء مواد أولية بأسعار منخفضة ومقارنة مستوياتها الحقيقية الاستفادة من تخفيضات لقاء تعجيل الدفع او 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 الى تأخير تسديد الفوائد في دفع مستحقات الإجراء في تسديد ديون الموردين .

عملاء المؤسسة: قد تؤدي هذه المشكلة الى تغيير شروط تسديد العملاء بالتالي تناقلها من اليسر الى العسر وهذا الآمر ينتج عنه تدهور العلاقة التي يجب على المؤسسة تحسينها وخاصة في ظروف المحيط الحالي.

فكل هذه المشاكل المترتبة عن نفس 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 فهو يتعلق بالاقتراض الطويل والمتوسط الأجل الذي تقوم به المؤسسة .[2]

2/التوازن المالي:

يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لان يمس باستقرار المؤسسة 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 المتحصلات وبصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها"[3].

من التعريف يتضح ان رأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب ان تمول عن طريق الأموال الدائمة رأس المال الخاص مضافا إلى الديون الطويلة والمتوسطة الأجل وهذا يضمن عدم اللجوء

[1] السعيد فرحات ،مرجع سبق ذكره ،ص30

[2] السعيد فرحات، مرجع سبق ذكره،ص259

[3] JOSTTE PEYRARD ,ANALYSE FINANCIERE LIBRAIRE VUIBERT ,8EME ED PARIS 1999 ,P201

الى تحويل جزء منه الى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات وتحقيق الأموال الدائمة للأصول الثابتة يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات ومما سبق يظهر ان التوازن المالي في النقاط التالية:

*تامين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.

*ضمان تسديد جزء من الديون او كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي.

*الاستقرار المالي للمؤسسة اتجاه الغير .

*تخفيض الخطر المالي الذي تواجه المؤسسة. [1]

2/**المردودية:**

تعتبر من أهداف الرئيسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها فهي بمثابة كلي للمؤسسة ويرى (بيثر دراكر) بأنها هدف من الأهداف او المجالات الثمانية التي يجب ان تسعى المؤسسة أهدافها والمردودية كمفهوم علم يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعملها المؤسسة فتتمثل في الرأس المال الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية والمردودية المالية .

فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية وبصفة عامة فان اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية[2].

3- **إنشاء القيمة:**

إنشاء القيمة للمساهمين تعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حاليا والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل فإذا لم يتمكن فريق المسيرين من إنشاء القيمة فان المستثمرين يتوجهون الى توظيفات أخرى أكثر مردودية .

مما سبق يتبين ان إنشاء القيمة يمنح أهمية كبيرة بالنسبة للمساهمين او ملاك المؤسسة ويجعل أهميتهم تحتل الصدارة .

المطلب الثالث:معايير والعوامل المؤثرة في الاداء المالي

لأداء المالي معايير متعلقة بنسبة معيارية التي تتحكم بتغير النسب المالية للمنشاة وترتكز على أربع معايير وتصنف العوامل المؤثرة في الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الى عوامل خارجية وعوامل الداخلية .

الفرع الأول:معايير الاداء المالي

من المهم تحديد نسبة معيارية تستخدم في متابعة تغير النسب المالية للمنشاة لان الحكم على طبيعة تغيرها عبر الوقت يعتمد على قابلية المستفيدين منها على مقارنتها مع معيار معين وهناك أربعة أنواع رئيسة من النسب المعيارية وهي:[3]

---

[1] **LIBD,,, P199**

[2] **ALAIN CAPIEZ ELEMENT DE GESTION FINANCIERE MASSON 4EME ED PARIS 1994, P 121**

[3] حميد العلي اسعد، **الإدارة المالية الأسس العلمية والتطبيقية** ،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ،2012 ،ص 78

المعايير التاريخية: للمنشاة وتحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الاداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية

المعايير المطلقة: وتأخذ هذه المعايير شكل ثابت لنسب معينة مشتركة بين جميع المنشات وتقاس بها النسب ذات العلاقة في منشاة معينة مثل التداول مرتين والنسب السريعة مرة.

المعايير القطاعية:يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الاداء وهي معايير تمثل للأداء القطاع الذي تنتمي إليه المنشاة خاصة وان المنشات تتشابه في العديد من الصفات والخصائص.

المعايير المستهدفة:وهي نسب تستهدف إدارة المنشاة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات الخطط وبالتالي فان مقارنة النسب المتحققة مع تلك المستهدفة تبرز أوجه التباعد بين الاداء الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الاداء المالي

تواجه المؤسسة خلال قيامها بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها مما يدفع بالمسيرين الى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها، وهذا ما تهدف إليه عملية تقييم الاداء المالي للمؤسسة حيث تعمل على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة المعرفة أهم المشاكل والبحث عن أسبابها ومحاولة اقتراح قرارات تصحيحية ومن أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة نجد:[1]

العوامل الداخلية المؤثرة على أداء المالي للمؤسسة: تتمثل هذه العوامل مجموعة من المتغيرات تحدث نتيجة تفاعل المؤسسة الداخلية التي تؤثر على ربحيتها وأداءها المالي،حيث تستطيع المؤسسة التحكم فيها وسيطرة عليها بشكل يسمح لمؤسسة أن تقلل من أثارها السلبية وزيادة أثارها الايجابية اذا استطاعت المؤسسة تحكم فيها من خلال تنظيمها واستخدام أساليب التسيير الحديثة وكونها تتميز بالكثرة العوامل يصعب حصرها ويمكن تصنيفها إلى: [2]

العوامل التقنية: مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة والتي تضع وهي الخصوص ما يلي:

الهيكل التنظيمي: وهو وعاء او الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات داخل المؤسسة حيث يؤثر في أداءها من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأهداف ثم تخصيص الموارد لها مع تسهيل تحديد الأدوار الأفراد والتنسيق بينهم ،مما يسهل على المؤسسة اتخاذ القرار بأكثر فعالية وبالتالي يعتبر الهيكل التنظيمي عاملا حيويا وحاسما في تحديد كفاءة وفعالية أداء المؤسسة .

التكنولوجيا: فنوع التكنولوجيا سواء المستخدمة في الوظائف الفعالية او المستخدمة في معالجة المعلومات لها تأثير على حسن أداء المؤسسة .

العملية الإنتاجية :نوعية المنتوج شكله وتوافق منتجات المؤسسة ورغبات طالبتها ومستويات الأسعار

[1] شطارة نبيلة، **فعالية تقييم الاداء المالي للمؤسسة العمومية الاقتصادية**، مذكرة الماجستير ،تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ،2014ص ص67-66

[2] حميد العلي اسعد، **الإدارة المالية الأسس العلمية والتطبيقية** ،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ،2012 ،ص 78

الموقع الجغرافي للمؤسسة وحجمها الذي يؤثر إيجابا وسلبا على الاداء المالي ،لكن أجريت عدة دراسات بينت أن هناك علاقة طردية بين حجم المؤسسة واداها الإستراتيجية المتبعة والأسلوب المتبع من قبل الإدارة .

العوامل البشرية :يلعب العنصر البشري دورا فعالا في أداء المؤسسة باعتباره الموجه الذي يختلف من حيث السن والجنس مستوى تأهيل أفراد المؤسسة التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة أنظمة المكافآت والحوافز العلاقة بين العمال والإدارة .

نظام المعلومات السائد: تلعب المعلومات دورا هاما في متابعة وتقييم أداء المؤسسة حيث المعلومات ضمن محيط الداخلي للمؤسسة في نظام قائم بذاته يتفاعل مع مجمل الأنشطة والوظائف التي تطلع بها ومدى السرعة والفعالية في تحويل المعلومات من مواقع التنفيذ الى مواقع القرار او العكس، إضافة الى مدى نوعية هذه المعلومات ومدى الكفاءة العالية والدراية المعمقة بعملية جمع وتصنيف وتقييم البيانات المعبرة عن الاداء وتحويلها الى معلومات يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الكفيلة بتصحيح وتقييم مسار هذا الاداء.

العوامل الخارجية المؤثرة على الاداء المالي للمؤسسة: تتمثل هذه العوامل في مجموعة من المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق تحكم المؤسسة وعن رقابتها ويعبر عن كل ماهو خارج المؤسسة بمختلف أبعاده،مما يؤثر على أداءها وقد تكون خطرا يؤثر سلبا عليها مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف أثارها وبالأخرى رفع مستوى المؤسسة لاداءها برفع قدراتها على التكيف ومسايرة هذه المغيرات إما على فرص كانت او مخاطر وتتمثل هذه العوامل فيمايلي:[1]

العوامل الاقتصادية:التي تشكل أكثر العوامل تأثيرا على المؤسسة الاقتصادية لكون المحيط الاقتصادي، هو مصدر مختلف مواردها والمستقبل لمختلف منتجاتها ومن بين هذه العوامل الفلسفة الاقتصادية للدولة سياسة التجارة الخارجية معدلات التضخم وأسعار الفائدة، وهي عوامل اقتصادية عامة وهناك عوامل أخرى اقتصادية قطاعية تتمثل في الموارد الأولية الطاقة حرية المنافسة هيكل السوق ...الخ

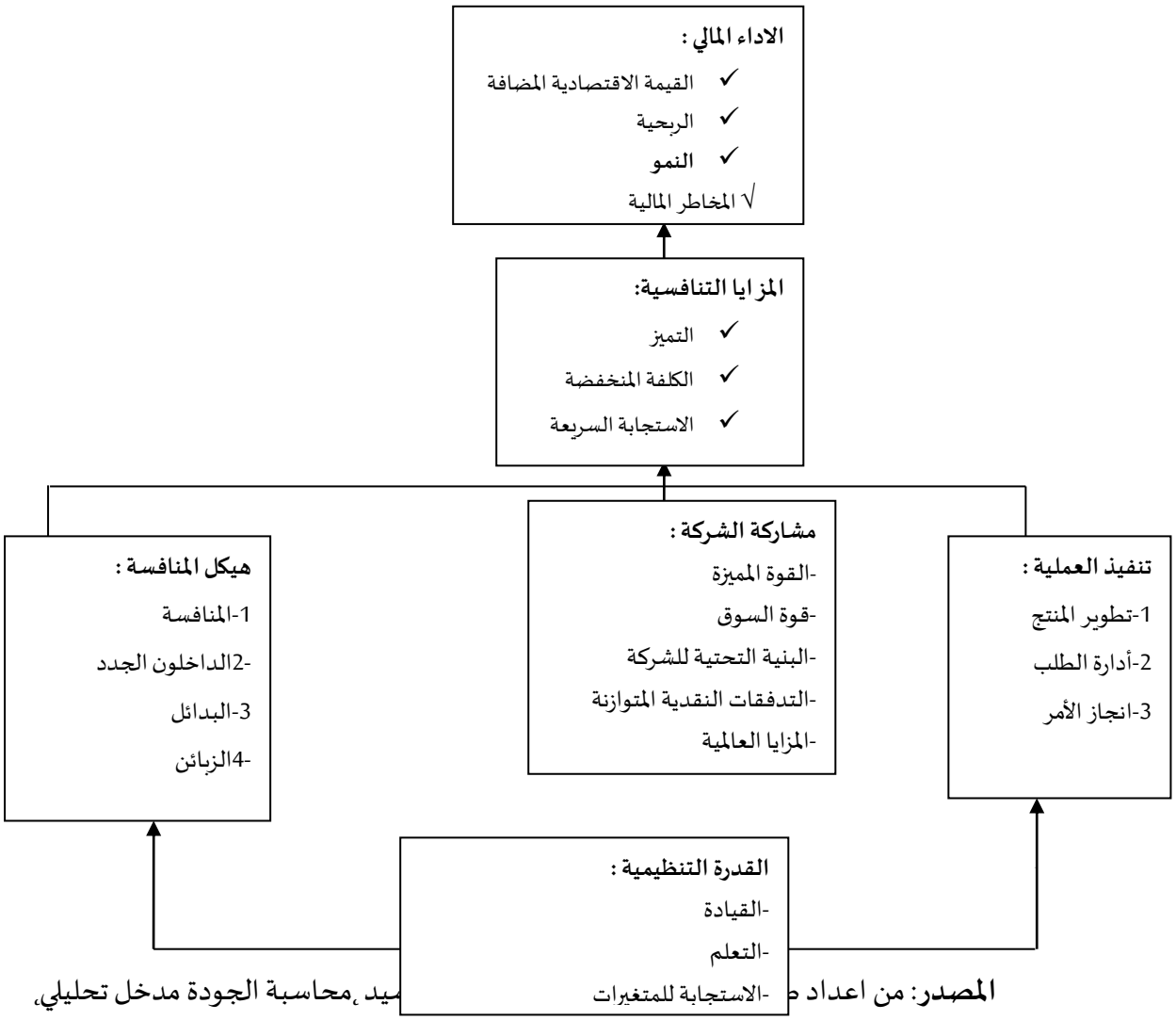
العوامل السياسية والقانونية: التي تتمثل في الاستقرار السياسي والأمني للبلاد وطبيعة القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة ،بالإضافة الى قوانين السوق والسياسات المالية والنقدية والاقتصادية للدولة كل هذا له اثر على أداء المؤسسة.

العوامل الاجتماعية والثقافية: حيث ان البعد الاجتماعي والثقافي قد يكون عائقا أمام تحسين الاداء المالي للمؤسسة نظرا للوزن الذي تحتله في محيط المؤسسة وقوة تأثيره فمثلا ثقافة المجتمع قد تمنع من انتشار منتجات المؤسسة مما ينعكس سلبا على أداءها المالي.

العوامل التكنولوجيا: فالتغير في المعارف العلمية والتكنولوجيا يؤثر على الاداء المالي للمؤسسة خاصة من خلال مساهمتها في تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات، لهذا يجب التشجيع على أعمال البحث والتطوير التي تنعكس بالإيجاب على نشاط المؤسسة، وبالتالي على أداءها هناك عوامل أكثر توسعا وشموليا في تأثير الاداء المالي سواء كانت ذات طبيعة داخلية او خارجية كما يعرضها الشكل الآتي:

[1] شطارة نبيلة ،مرجع سبق ذكره ،ص70

الشكل رقم (1-2) :العوامل المؤثرة في الاداء المالي



المصدر: من اعداد ط ميد ،محاسبة الجودة مدخل تحليلي، طبعة الأولى ،بدار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن ، 2009 ،ص 137

المبحث الثالث : التدقيق الداخلي وعلاقته بتحسين أداء المالي

ان نجاح مهمة تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية متوقف على ملائمة المعايير والمؤشرات والدقة على مدى قابليتها على القياس حتى يتمكن المدقق الداخلي تقييم أداء هذه المؤسسة وإبداء رأيه حول نتائجها .

المطلب الأول:تقييم أداء ومؤشراته

سوف نحاول التطرق الى أهم مفاهيم تقييم أداء و أداوته التي يعتمد عليها في القياس

الفرع الأول: مفهوم تقييم أداء المالي

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

تقييم أداء المالي هو استخدام المؤشرات المالية ،والتي يفترض إنها تعكس تحقق 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 والإرباح لكل حصة ...الخ"

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

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

الفرع الثاني: مؤشرات تقييم أداء المالي

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

1-تقييم أداء المالي من خلال مؤشرات التوازن المالي:

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

رأس المال =الأصول المتداولة –الخصوم المتداولة

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

-**توازن الخزينة** =رأس المال العامل –احتياج رأس المال العامل

2-تقييم أداء المالي من خلال مؤشرات السيولة والنشاط:

نسبة السيولة:وهي قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في مدى قصير في تاريخ الاستحقاق.

نسبة التداول =مجموع الأصول المتداولة /مجموع الخصوم المتداولة

نسبة النقدية وشبه النقدية = النقدية+الشبه النقدية/الخصوم المتداولة

نسبة التداول السريع = الأصول المتداولة-المخزون السلعي /الخصوم المتداولة

سيولة المخزون=متوسط المدة الزمنية لوصول البضائع للمخازن الى تحويلها نقديا وتحسب كما يلي:

متوسط فترة التخزين =عدد أيام السنة *رصيد المخزون /تكلفة البضاعة المباعة

سيولة الذمم= يتم الوصول لها بقياس متوسط فترة التحصيل وتحليل أعمال مفردات الحسابات المدينة

3-تقييم أداء المالي من خلال مؤشرات نسب النشاط:

[1] شعشوع احمد اخرون ،**دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة (دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافةEVA والمؤشرات المالية التقليدية ROE;ROI** مجلة التكامل الاقتصادي ،العدد01 مارس 2021،موقع الكتروني 252ASJP.CERIST.DZ،تاريخ الاطلاع 2024./03/11 على الساعة 20:54

نسب النشاط عبارة عن مؤشرات تعبر عن مدى فاعلية المؤسسة في استخدام موارد المتاحة تحسب كمايلي [1]:

-**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 الاجله/متوسط صافي المدينين

-**معدل دوران الذمم الدائنة**=المشتريات /رصيد الدائنين

-**معدل دوران المخزون** =تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزن

-**معدل دوران النقدية**=المبيعات /النقدية+شبه النقدية

-**معدل دوران الائتمان**=عدد أيام السنة/معدل دوران الذمم الدائنة[2]

4-تقييم الاداء المالي من خلال مؤشرات الربحية والمردودية:

-**نسبة الربحية**:تساعد على تحليل وتقييم القوة إرادية للمؤسسة وقدرتها على تحصيل الأرباح

-**نسبة المردودية**:العلاقة التي تربط بين الطرق إجراءات والنتائج التي تساعد على تحقيق النتائج المتوصل عليها وتنقسم الى نوعين مردودية اقتصادية ومردودية مالية.

5-تقييم أداء المالي من خلال مؤشرات النمو والرفع :

-**نسبة النمو**:عبارة عن مؤشرات لقياس مدى قدرة المؤسسة على التوسع وتحسين إجراءات الإنتاج والتحسينات الإدارية بزيادة الوظائف والأرباح وتعزيز الموظفين بالعلاوات والكفاءات كما يعطي دلائل على ان المؤسسة في خط نمو طبيعي يتناسب مع معدلات نمو الاقتصادي القومي.

-**نسبة الرفع**:وهي مؤشرات تبين مدى قدرة المنشاة على الافتراض لتمويل أنشطتها

-**المديونية** =إجمالي ديون المنشاة /إجمالي الأصول

-**نسبة الديون /حق الملكية:** هي عبارة عن النسبة بين إجمالي الديون / حق الملكية

-**مضاعف حق الملكية** =إجمالي الأصول /حق الملكية [3]

المطلب الثاني: مساهمة المدقق الداخلي في تحسين أداء المالي

---

[1] هبة حمادة ابو عرب ،أيمن سليمان ابو سويرح،**اثر تطبيق بطاقة الاداء المتوازن BSCعلى تقييم كفاءة أداء المالي في البلديات من وجه نظر رؤساء البلديات في الحافظة الجنوبية** ،فلسطين ،مجلة اقتصاد المال والأعمال ،العدد02،ديسمبر2020،ص331،موقع الكتروني ASJP.CERIST.DZ ،تاريخ الاطلاع 2024/03/11،على الساعة21:20

[2] هبة حمادة ابو عرب ،أيمن سليمان ابو سويرح،**اثر تطبيق بطاقة الاداء المتوازن BSCعلى تقييم كفاءة أداء المالي في البلديات من وجه نظر رؤساء البلديات في الحافظة الجنوبية** ،فلسطين ،مجلة اقتصاد المال والأعمال ،العدد02،ديسمبر2020،ص331،موقع الكتروني ASJP.CERIST.DZ ،تاريخ الاطلاع 2024/03/11،على الساعة21:27

[3] هبة حمادة ابو عرب ، مرجع سبق ذكره،ص ص331،332

يعتبر الهدف الرئيسي لنشاط التدقيق هو قياس وتقييم وتقديم التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية كعملية مساهمة في الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة.[1]

فتطبيق نظام التدقيق الداخلي لمدخل لتقييم الاداء الكلي للمؤسسة يحقق مزايا هامة للإدارة منها:[2]

*ان التقييم يشمل أوجه النشاط المختلفة بالمنشاة ولا يغفل شيئا منها.

*ان التقييم يتم على أساس الدراسة الفعلية والبيانات المداينة ومن ثم فهو يعكس حقيقة ما يجري في المنشاة.

*ان هذا الأسلوب يمكن تطبيقه بواسطة مديري الإدارات او الأقسام كل في المجال الذي يخصه .

*ان التقييم وان كان يعطي تقديرا عاما لأداء المؤسسة إلا انه يوضح أيضا نقاط الضعف والتميز فيها ومن ثم يساعد على تحديد أولويات الإصلاح والعلاج.

*ان نظام التقييم المقترح يتلقى العيوب التي تنشئ من استخدام أساليب جزئية مثل تقييم أداء الأفراد او تحليل النسب المالية التي تركز على جوانب المشروع الأخرى.

ولتحقيق تلك الفوائد يحتاج التدقيق الداخلي لمجموعة من المتطلبات الأساسية والتي نجملها فيمايلي:[3]

-ضرورة الاعتراف وقبول الإدارة العليا لفاعلية وأهمية التدقيق الداخلي .

-مناقشة الأفراد المعنيين في نتائج التدقيق الداخلي بغرض تحسين الاداء وإعادة توجيه الموارد وتصحيح المسارات المطبقة .

-ضمان التنسيق بين أدوات التدقيق الداخلي وأهمية كل أداة من خلال مشاركة مسؤولين عن الإدارات المختلفة في المشروع او المنظمة.

-إيجاد النتائج النهائية للتدقيق الداخلي للمؤسسة هذا العام مع نتائج الأعوام السابقة.

-مقارنة قيمة التدقيق الداخلي للمؤسسة هذا العام مع نتائج الأعوام السابقة.

ويعتبر التدقيق الداخلي أيضا أداة من أدوات الرقابة السلوكية أي الرقابة من خلال الأفراد ويكون تأثير التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال العمل على تحفيز الأفراد في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرغوبة،ويهتم المدققين الداخليين بالنواحي المالية والمحاسبة ثم امتد نطاق التدقيق الداخلي ليشمل النواحي التشغيلية بشكل مباشر او غير مباشر فان السجلات المحاسبية تعكس الأنشطة التشغيلية ويجب ان يتعامل المدقق الداخلي بشكل متوازن ومستقل مع كلا من النواحي المالية والتشغيلية يجب ان يحقق المدقق الداخلي منافع ومزايا من وراء الربط وإيجاد علاقات بين كلا من النواحي التشغيلية والمالية.[4]

المطلب الثالث: رأي المدقق الداخلي حول نتائج المؤسسة في تحسين أداء المالي

---

[1] بولنوار خيرة،**التدقيق الداخلي كاداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،2015 ص45

[2] توفيق محمد عبد المحسن ،**تقييم الاداء مداخل جديدة لعالم جديد**،بدون طبعة، دار الفكر العربي ودار النهضة العربية، مصر، 2004/2003،ص125

[3] توفيق محمد عبد المحسن، مرجع **سبق ذكره**،ص126

[4] [4] بولنوار خيرة،**التدقيق الداخلي كاداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**،مرجع سبق ذكره،ص 46

ان نتائج النهائية عند انتهاء عملية التدقيق تعتمد على النشاط الفعلي والأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها ،فالتدقيق الداخلي هو أداة مكن أدوات الرقابة فهو يساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة العمليات وأنشطة المؤسسة ومخرجاتها من خلال تقارير تقدم الى مجلس الإدارة او لجان التدقيق ،فهدف المدقق الداخلي مساعدة الأفراد على أداء مسؤولياتهم بكفاءة،لتحقيق هذه الغاية يوفر لهم التحليل والتقييم والتوصيات التي تتعلق بالأنشطة التي تم تدقيقها .[1]

وعليه يتضمن نطاق التدقيق فحص وتقييم كفاية وفاعلية الاداء يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص وتقييم الاداء بمقارنة الاداء الفعلي بالخطط وبالمعايير والأهداف والسياسات الموضوعة ويعتبر هذا النوع من التدقيق الاداء "ومن ناحية أخرى نستخدم مراجعة الاداء كجزء من عملية تقييم الاداء الكلي الذي تقوم به الإدارة ،وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من هدفه في مجال تقييم الاداء فانه بتعيين على المسؤولين عنه ان يتسم بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق ،وتمتد قائمة للمسؤوليات التدقيق الداخلي لتقييم الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد.[2]

ترتكز مراجعة الاداء على الكفاءة والفاعلية ويتطلب القيام بها وضع أهداف مقبولة تقارن بها نتائج الاداء الفعلي ،فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الاداء.

1/ خدمات المدقق الداخلي للاستشارات الإدارية :

نظرا لخبرة المدقق الداخلي نتيجة تدقيقه لعدة عمليات مختلفة وفضلا عن خبرته في تفسير وتحليل البيانات المالية فإننا نجد ان الكلب على خدمات المدقق في مجال الاستشارات في تزايد مستمر وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة حاليا.

تتعلق هذه الخدمات بالمجلات التالية:[3]

*نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم.

*القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل الجوانب المحاسبية والإدارية وإعداد التوصيات واقتراح خطط البرنامج وتقديم المساعدة لتنفيذها.

* تقييم او بالأحرى إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والعلاقات التنظيمية.

*تفهم احتياجات المؤسسة وتقديم خدمات التدقيق الداخلي لتلبية الاحتياجات.

---

[1] عثمان عبد اللطيف ،**دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة**، مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2015 ،ص 75

[2] عبد الفتاح الصحن ،رزق السوافري ،**الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية** ،بدون طبعة، الدار الجامعة، الإسكندرية ،2007 ،ص ص218-217

[3] بولنوار خيرة، **التدقيق الداخلي كاده لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ،مرجع سبق ذكره ص 54

*تشجيع الالتزام بالمعايير والإجراءات المهنية والمعايير الأخلاقية للمهنة ،يجب ان تساهم مهنة التدقيق الداخلي مساهمة كبيرة في هذه الخدمات الاستشارية التي تضمن لها القدرة على العمل في عدة من الأنشطة المتعلقة بالاستشارات الإدارية وهي:

ا-تطوير المؤسسة ووضع سياستها:فنظرا لخبرة المدقق يستطيع ان يحدد نواحي الضعف والقوة وتقديم مشورة بشان تكوين وتنظيم أي وظيفة في المؤسسة .

ب- إدارة الإنتاج: وهنا يستطيع المدقق تحديد الآثار المالية للعمليات القائمة وتخطيط الإنتاج وسياسات المخزون والرقابة عليه.

ج- نظم المعلومات الإدارية ومعالجة البيانات : فنظرا لان برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختيار الجوانب التنظيمية في النظم والمعدات الخاصة لمعالجة البيانات وكذلك الإلمام الكبير بالعمليات المحاسبية لان المدقق تتوفر فيه القدرة والمعرفة في هذا المجال .

د- إدارة الموظفين والتعيينات :يستطيع المدقق ان يساهم بفعالية وكفاءة في اختيار العاملين في الحسابات كما انه يستطيع الإسهام في تطوير السياسات العامة والخاصة بالقوى البشرية ونظام دفع الأجور والرواتب .

2/مراحل خطوات الاستشارة الإدارية :تتمثل فيما يلي:[1]

ا-**تحديد المشكلة**: وتعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة وهي تحديد المشكلة والهدف من تقديم الخدمة والنتائج المتوقعة والعمل الذي ينبغي انجازه.

ب- انجاز المهمة او الخدمة الاستشارية :والواقع يحتم إتباع المراحل الفرعية التالية:

***تقضي الحقائق**:ان الخطوة المتعلقة بتقصي الحقائق تحوز على جانب كبير من الأهمية والخطورة وذلك نظرا لان المدقق يتاكد من خلالها من صحة او خطأ البيانات الأولية ،وإدخال التعديلات اللازمة.

***تحليل الحقائق**: وتحتوي على تطبيق الحقائق وتحليل العلاقات والأسباب وإجراء المقارنة ويعني ان يتسم أسلوب المدقق بالجمع بين العناصر .

***صياغة الحلول والمقترحات والتوصيات**:وتمثل هذه الخطوة في صياغة الحلول وطرحها غلى الجهة المسؤولة بأسلوب منطقي ويتطلب إيجاد الحلول البديلة واختيار الحل المناسب لذلك ،يجب ان يتمتع المدقق بالخبرة والإبلاغ والقدرة على قياس البدائل المناسبة.

* **مرحلة التنفيذ:** وتعد الخطوة الأخيرة وتمثل توزيع العمل وتحديد الزمن والتكلفة لكل عميل وإبداء النصح والتوجيهات الى موظفي المؤسسة وتوفير المساعدة اللازمة.

ان الخدمات الاستشارية تسمح لإدارة التدقيق الداخلي بالتركيز على الهدف العام لتقييم الاداء وتحسينه،كما تساعد الإدارة التدقيق الداخلي الوصول الى أداء كفء وفعال للخدمات المهنية.[2]

---

[1] جميل باشا منصورية، **دور التدقيق الداخلي في مراقبة وتحسين أداء المؤسس**ة، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ،2012 ،ص108

[2]جميل باشا منصورية، **دور التدقيق الداخلي في مراقبة وتحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ،2012 ،ص ص 109-110

خلاصة:

التدقيق الداخلي يحتل مرتبة مهمة وأهمية كبيرة في المؤسسة إلاقتصادية،حيث يعتبر وظيفة ضرورية لتحقيق أهدافها لأنه يتناول الفحص والدقة والتنظيم المنظم، فيقوم التدقيق الداخلي تقييم أداء المالي وتحسينه من خلال كفاءة أداء العمليات والإشراف على الرقابة الإدارية لتحسين أداء على مستوى الوحدات التنظيمية من اجل توجيه ومساعدة الموظفين في تأدية مهامهم على اكمل وجه بطريقة فعالة وذلك من اجل ضمان السير جيد للمؤسسة وزيادة فعاليتها من اجل وصول الى مرحلة سيطرة وتحكم وترقيتها لمكانة أفضل .

الفصل الثالث

دراسة الميدانية في مجمع تربية الدواجن للغرب GAO

تمهيد:

حولنا من خلال الفصلين السابقين تقديم إطار نظري حول التدقيق الداخلي والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية،مبرزين أهداف كل منهما التي تصب في خدمة أهداف المؤسسة ثم حولنا توضيح العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي مركزين على دور التدقيق في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وسنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب قصد التعرف على وظيفة التدقيق الداخلي وكيفية تقييم وتحسين أداء داخل المؤسسة .

وانطلاقا مما سبق قسمنا محتوى هذا الفصل الى مبحثين الى ما يلي :

المبحث الأول:تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب

المبحث الثاني:علاقة التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمجمع تربية الدواجن للغرب GAO

المبحث الأول: تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب GAO

يعد مجمع تربية الدواجن للغرب من المؤسسات الناجحة وهذا راجع الى عدة عوامل ونماذج يسيرها ويتتبعها .

المطلب الأول: تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب و التعرف على فروعها

خلال مدة تربصنا بالمديرية العامة لمجمع تربية الدواجن للغرب كان لنا الشرف بالاحتكاك عن قرب والتعرف على وظيفة تسيير الموارد البشرية (قسم الإدارة العامة)

الفرع الأول:نشأة المؤسسة وتطورها

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات ألاثني والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري الموزعة عبر الوطن تم تأسيس أول وحدة مستغانم سنة 1952 من طرف الشركة الأسبانية «**makala**» ورممت من طرف الديوان القومي الأغذية الأنعام بتاريخ 04/04/1969 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي الأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قرب 7000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت ب ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث ORAVIO وOREV و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار و إفلاس فقررت ONAB دمجهم ليصبحوا شركة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80 % والشركات الأخرى ساهمت ب 20% من رأس المال وهذا كله كان بتاريخ ماي 1998 و حولت:

ORAVIO إلى GAO مجمع تربية الدواجن للغرب تقع في ناحية الغرب.

OREVI إلى GAEمجمع تربية الدواجن للشرق وتقع ناحية الشرق.

ORA حولت إلى GAC مجمع تربية الدواجن للوسط وتقع هذه الأخيرة في الوسط .

كل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية (الشركة القابضة ONAB)

يتولى مجمع تربية الدواجن للغرب GAO الإشراف بطريقة مباشرة على 8 وحدات لإنتاج أغذية الأنعام و الدواجن وهي:

-وحدة مستغانم UAB MOSTA

-وحدة بني ياحي – عين النويصي – مستغانم UAB BEN – YAHI

-وحدة سيدي براهيم ولاية سيدي بلعباس UAB SIDI- BRAHIM

-وحدة وادي تليلات ولاية وهران UAB OUED-TLELAT

-وحدة الرمشي ولاية تلمسان UAB REMCHI

-وحدة العبادلة ولاية بشار UAB ABADLA

-وحدة الرحوية ولاية تيارت UAB RAHOUIA

-وحدة بوقطب ولاية البيض UAB BOOGTOB

UAB(Unite Aliments de Betails)

كما تتولى أيضا الإشراف بطريقة غير مباشرة على أربع (فروع) مؤسسات مختصة في تربية الدواجن والبيض بأنواعها الموجهة للاستهلاك أو تلك الموجهة للإنتاج وهي:

-مؤسسة موستافي عين النويصي مستغانم SPA- MOSTAVI

-مؤسسة دواجن مستغانم عين النويصي مستغانم SPA- SAP MOSTAGANEM

-مؤسسة الرمشافي ولاية تلمسان SPA- REMCHAVI

-مؤسسة أفي كاب ولاية سيدي بلعباس SPA- AVICAB

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي الخاص بالوحدات التابعة مباشرة للمجمع UABوالهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمجمع تربية الدواجن للغربGAO

يتكون مجمع تربية الدواجن للغرب الى الهيكل التنظيم بالوحدات التابعة مباشرة للمجمع UABوالهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمجمع تربية الدواجن للغربGAO

الفرع الأول:الهيكل التنظيمي الخاص بالوحدات التابعة مباشرة للمجمع UAB :

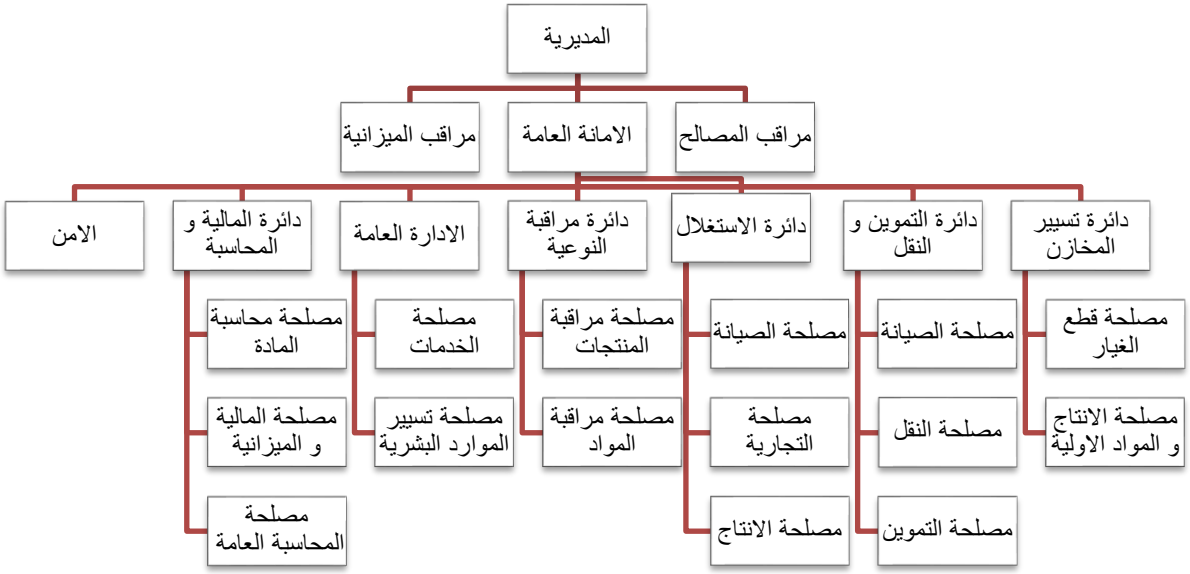
تعريف التنظيم: تعني كلمة التنظيم التجديد و هو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

الرئيس المدير العام والمساعدون:مهامهم وضع الأهداف والسياسات.

رؤساء الأقسام والدوائر والمصالح: وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بانجاز الأهداف والسياسات المسطرة ومراقبتها.

الهيكل التنظيمي: هو مخطط يمثل مجموعة هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح كما أنه وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤدا من طرف المصالح و الأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ و بالبساطة والسهولة .

الشكل رقم(1-03) : الهيكل التنظيمي الخاص بالوحدات التابعة مباشرة للمجمع UAB :



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي للوحدات يتضح أن الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام.إن حجم هذه المجمع من النوع الكبير حيث يبلغ عدد عماله2005 عامل خلال سنة عامل موزعين حسب أعمالهم و ذلك ما يظهره الجدول الموالي:

الجدول رقم(1-3):عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم في كل وحدة

البيان	عدد العمال	النسبة%
الإدارة	750	%37.4
الأمن	342	%17.06
عمال الإنتاج	913	%45.54
المجموع	2005	%100

المصدر:من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

التعليق:

بالرغم من أن الطابع المهني للمجمع يعتمد بالدرجة الأولى على عمال الإنتاج و الذي يأخذ أكبر نسبة من مجموع العمال إلا أن الوظائف الإدارية لا تقل أهمية عنه حيث أن نسبة العمال الإداريين تقارب نسبة عمال الإنتاج .

الدراسة النظرية للدو ائر بالوحدات UAB :

1/دائرة تسيير المخازن تحتوي على مصلحتين هما:

1-مصلحة الإنتاج التام و المواد الأولية:

مخازن المواد الأولية : تخزن في هذه الأخيرة جميع المواد التي تم شراءها من طرف المؤسسة مثل : الذري ، القمح الصوجا ... الخ وعند اقتراب نفاذ هذه المواد تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة وتقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة وفيما يلي الجدول الذي يبين أهم معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستوردهما المؤسسة.

الجدول رقم(2-3): معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستوردهما المؤسسة

المادة الأولية	قيمة المخزون أول السنة(دج)	القيمة السنوية للمدخلات (دج)	القيمة السنوية للمخرجات (دج)	قيمة مخزون أخر السنة (دج)
الذرى	11659421	35312626	359272457	5519590
الصوجا	16740728	21559027	244512903	7822852

المصدر:من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

ملاحظة :

لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن 1000 طن من الذري و 7000 طن من الصوجا.

مخازن المواد التامة :تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في الأغذية الدواجن والأبقار وتقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات تامة الصنع بناء على طلب من المصلحة التجارية وهذا مع إعداد وصل الخروج وتسلم نسخة منه لكل من مصلحة المحاسبة العامة ومحاسبة المواد ومصلحة التوزيع ومصلحة التخزين.

2 – مصلحة قطع الغيار: تقوم هذه المصلحة بتخزين قطع الغيار بمستحقات المؤسسة وعند الحاجة إليها ترسل إذن طلب إلى المصلحة التجارية

2/ دائرة التموين والنقل: وتتفرع إلى ثلاث مصالح:

1-مصلحة التموين: ويقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها فيحرر طلب من ورئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة حيث يكون مقيدا هذا الطلب بالكمية والنوعية اللازمة من المادة المراد شرائها.

2-مصلحة النقل: تتكلف هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك ونقل المادة الأولية من الموردين.

3 -مصلحة الصيانة:هي صيانة وسائل النقل والموافقة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة.

3/ دائرة الاستغلال: تتكون من ثلاث مصالح وكل مصلحة مرتبطة بالأخرى:

1-مصلحة الإنتاج:تصنع في هذه المصلحة أغذية الأنغام والدواجن حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن.

ملاحظة:

في حالة وجود نقص في المادة الأولية تقوم المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن تعلن عن نقصها لتلبي هذه المصلحة الأخيرة طلبها و تسدد حاجاتها بشرائها للمادة الأولية.

2- المصلحة التجارية:وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن الطلب وتسلمه وصل السحب حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج ويتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون والنوع المراد شرائه الكمية و النوعية.

ثم بعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فتشمله هذه الأخيرة وصل تسليم وادن لإخراج المشتريات بشرائها ثم يعود الزبون إلى مصلحة التجارية ليتسلمها وصل الإخراج وتعطيه بدورها الفاتورة شرط أن المعلومات الخاصة بالمنتوج المشتري وتقدم منها نسخة إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها.

3-مصلحة الصيانة: يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج والمحركات الكهربائية تقوم هذه المصلحة برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبية تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار وتكلفة اليد العاملة ومصاريف إدخال تغيرات على الآلات....

4/دائرة مر اقبة النوعية: مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الداخلة للمؤسسة والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها.

5/الإدارة العامة: تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية وعلى مصلحتين هما : تسيير الموارد البشرية ومصلحة الخدمات أما وظيفتها فتتمثل في تسيير ملفات المستخدمين وتحضير سجلات الأجور والعلاوات

والإنذارات وملفات التقاعد والضمان الاجتماعي وكذلك دفع الاشتراكات والمنح العائلية كما نقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية المستحقة.

6/ دائرة المالية والمحاسبة : تتكون من ثلاث مصالح وهي:

1- مصلحة المحاسبة العامة: تشمل أقسام ثلاث:

1.1 قسم الموردين: يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية للوحدة مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الاستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد منها يمضيها وتسجيل في اليومية الخاصة بالمشتريات ثم تسلم من هذه الوثائق نسخ إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد قيد قيمة المبالغ .

2.1 قسم الزبائن: ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج وإذن الإسلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أبن يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاصة بالزبون وفي آخر المطاف تسلك الطريق إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل.

3.1 قسم الأجرة:تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وتراجع من طرف المحاسب ثم تسجل على قسمين هما:

أ- قسم خاص بالبنك: يستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفاتر الإيرادات والنفقات و توجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه وبعد تسجيلها في دفتر النفقات والإيرادات و في الأخير ترسل إلى البنك يكون هناك اتصال شهري بين المصلحة و البنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة للتأكد صحة تسجيلاتها الدفترية.

ب- قسم خاص بالصندوق:لابد أن تحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المتمرنين تسديد ثمن شراء الطوابع ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها من 150 دج وجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا .

2- مصلحة المالية والميزانية: يقتصر عمل هذه الأخيرة حسب كلفة الشراء المواد الأولية وسعر التكلفة.

3- مصلحة محاسبة المواد(المحاسبة التحليلية): و تهتم هذه المصلحة بجرد المخزونان و حساب التكاليف المتعلقة بالدخول حسب الطرق المنتهجة من طرف المؤسسة أو حسب طبيعة المواد الأولية و تتمثل هذه الطرق في:

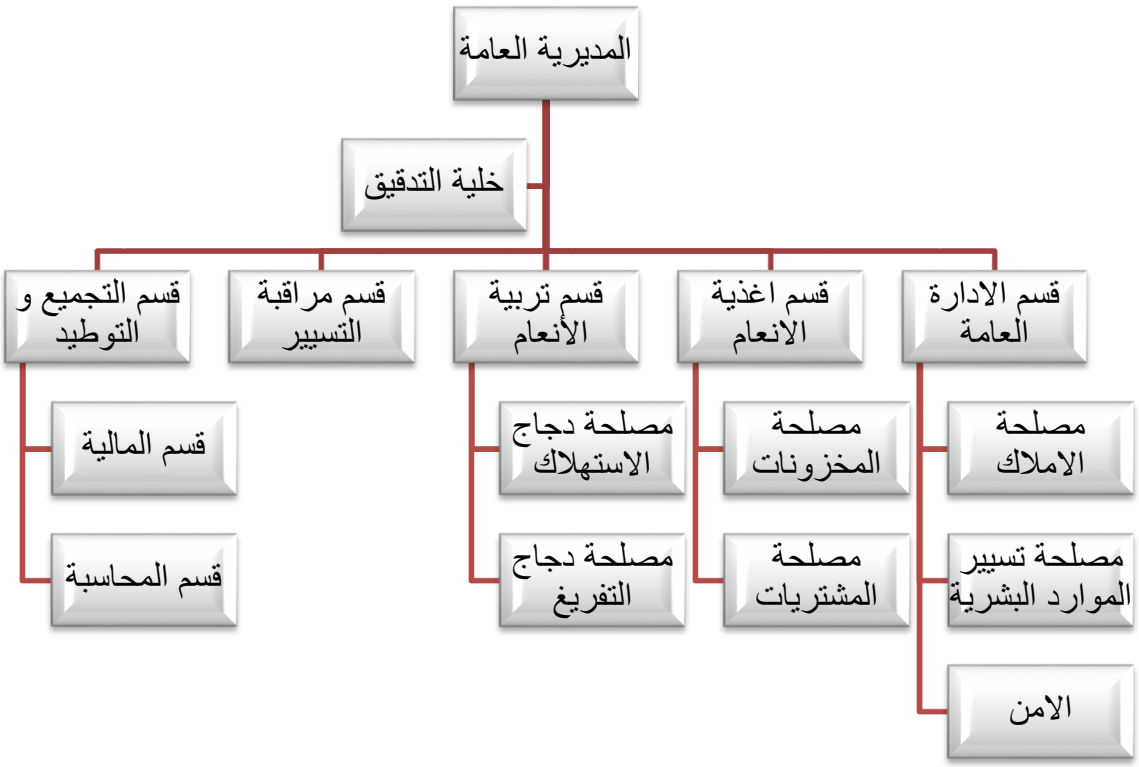
التكلفة الوسيطية المرجحة للوحدة CUMP

-ما دخل أولا يخرج أولا FIFO

-ما دخل أخرا يخرج أولا LIFO

سابعا:مصلحة الأمن:من مهامه مراقبة المؤسسة والسهر على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي و خارجي.

الشكل رقم (2-3):الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO

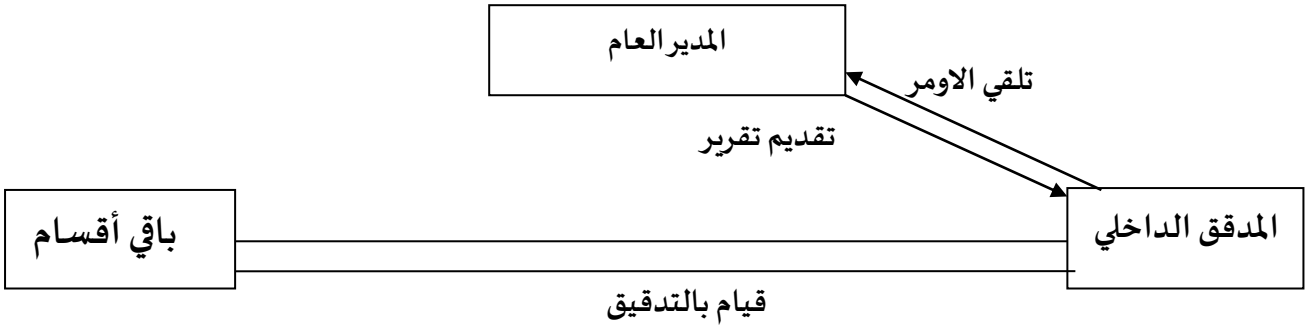


المصدر:من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: تقديم التدقيق الداخلي للمجمع GAO

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة للإدارة المؤسسة وهي تعبر عن نشاط داخلي مستقل فهو يتميز من أساسيات لسير الجيد للمؤسسة ومن خلاله يمكنه بممارسة مهمته بصفة جيدة ومتميزة ،حيث يكون التدقيق الداخلي بصفة دورية وعلى مستوى المديرية العامة وهذا من خلال تقديمه وفق موقعه في الهيكل التنظيمي التي يوضح مكانه ومختلف فروعها.

الشكل رقم (3-3) :مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمجمع



المصدر:من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الشكل ان المدقق الداخلي يأتي بعد مرتبة المدير العام ولديه المكتب خاص به الذي يقوم بعملية التدقيق وكتابتها في شكل تقرير لتقديمه للمدير العام في الأخير .

المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بتحسين أداء المالي لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO

يتم قياس الاداء المالي والحكم عليه بمؤشرات مالية يتم احتسابها من خلال القوائم المالية التي تقوم بها المؤسسة بإعدادها وعرضها سنويا وإضافة الى دراسة حالة مجمع

المطلب الأول:الميزانية المالية مجمع تربية الدواجن للغرب

سنعرض من خلال الجدول التالي عناصر الميزانية المالية للمؤسسة سنة (2016-2017)

جدول رقم (03-03)الميزانية المالية لمجمع تربية الدواجن للغرب جانب الأصول سنة (2016-2017)

الأصول	2016	2017
الأصول الغير الجارية تثبيتات معنوية تثبيتات عينية تثبيتات مالية	173000.00 361375627.35 541803941.02	316500.00 391907261.83 890559404.58
مجموع الأصول الغير الجارية	**903352568.37**	**890559404.58**
الأصول الجارية المخزونات	180604313.67	196111880.91
الزبائن	451503284.18	490279702.29
المدينون الآخرون	270901970.51	294167821.39
البنك	471524692.50	489167982.19
الصندوق	75275.00	105770.00
مجموع الأصول الجارية	**1374606535.86**	**1559833156.78**
المجموع الأصول الكلي	**2277786104.25**	**2450392561.36**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم(04-03):الميزانية المالية لمجمع تربية الدواجن للغرب جانب الخصوم لسنة(2016-2017)

الخصوم	2016	2017
رؤوس الأموال الخاصة		
النتيجة السنة المالية	42 03 6078.86	4664903.70
ترحيل من الجديد	565697.39	9608016.37
مجموع	**42601776.25**	**56257054.07**
الخصوم الغير الجارية		
القروض والديون المالية	335277649.2	288376260.83
المجموع الغير الجارية	**335277649.2**	**288376260.83**
الخصوم الجارية		
موردون حسابات أخرى	1229351380.4	1691808579.75
الضرائب	670555298.4	413950666.35
المجموع الجارية	**1899906678.8**	**2105759246.1**
المجموع الكلي للخصوم	**2277786104.25**	**2450392561.36**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم (05-03) :جدول حسابات النتائج لمجمع تربية الدواجن للغرب لسنة(2016-2017)

البيان	2016	2017
المبيعات والمنتاجات الملحقة	466459596.19	450318517.4
الإنتاج المخزن	428366848.55	424308741.10
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1-إنتاج السنة المالية	**894826444.74**	**874627258.5**
المشتريات المستهلكة	382313008.9	344615043.47
الخدمات الخارجية	4524465.98	4376934.37
الاستهلاك الأخرى		
2-استهلاك السنة المالية	**386847474.88**	**348991977.84**
3-القيمة المضافة للاستغلال	**507978969.86**	**525635280.66**
أعباء المستخدمين	42966294.13	57568983.37
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	5394410.98	4851866.74
4- إجمالي فائض للاستغلال	**459618264.75**	**463214430.55**
المنتوجات العملياتية الأخرى	6854033.61	3575428
الأعباء العملياتية الأخرى	2833369.42	2026277.42
المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	6230929.01	6904041.93
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	6059940.66	7604057.76
5-النتيجة العملياتية	**463467940.59**	**465463596.96**
المنتوجات المالية		
الأعباء المالية	703642060	7036409.44
6-النتيجة المالية	**-703642060**	**-7036409.44**
7-النتيجة العادية قبل الضرائب	456431519.99	458427187.52
الضرائب الواجب دفعها عن الناتج العادية	757731.68	1151811.72
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**455673788.31**	**457275375.8**
عناصر غير عادية- منتوجات	—	—
عناصر غير عادية –أعباء	—	—
النتيجة الغير العادية	**—**	**—**
صافي النتيجة سنة المالية	**455673788.31**	**457275375.80**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم (06-03): الميزانية المالية المختصرة للأصول مجمع تربية الدواجن للغرب سنة (20172016)

الأصول	2016	2017
الأصول الثابتة	903352568.37	890559404.58
النسبة	**39,65%**	**36,34%**
أصول متداولة	—	—
النسبة	—	—
قيم الاستغلال	18060131367	196111880.91
النسبة	**7,92%**	**8%**
قيم محققة	722405254.60	78447523.68
النسبة	**31,71%**	**32,01%**
قيم جاهزة	471599967.5	489273752.19
النسبة	**20,70%**	**19,96%**
مجموع الأصول المتداولة	**1374433535.88**	**1559833156.78**
النسبة	**60%**	**63%**
مجموع الأصول	**2277786104.25**	**24503925561.37**
النسبة	**100%**	**100%**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم (07-03):الميزانية المالية المختصرة للخصوم مجمع تربية الدواجن للغرب سنة (2017-2016)

الخصوم	2016	2017
أموال دائمة أموال الخاصة	42601776.25	5627054.43
النسبة	187	229
ديون طويلة الأجل	335277649.2	288376260.38
النسبة	**14,71%**	**11,76%**
مجموع أموال دائمة	377879425.45	344633315.26
النسبة	**17%**	**14%**
ديون قصيرة الأجل	1899906678.8	2105759246.1
النسبة	83,41%	85%
مجموع الخصوم	**2277786104.2**	**2450392562.36**
النسبة	**100%**	**100%**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

ملاحظة:

من خلال الاطلاع على الأصول والخصوم للمؤسسة لسنة 2016-2017

-تناقص مستمر في قيم الأصول المؤسسة لسنة 2016تقدر ب9033525108.37دج مقارنة مع سنة 2017قدرت 89559404.58دج ،السبب الانخفاض هو تنازل المؤسسة على بعض الأصول بينما نلاحظ ارتفاع مستمر في قيم الأموال الخاصة خلال سنتين 2016-2017حيث قدرت لسنة 2016 ب42601776.25دج ارتفعت سنة بمبلغ قدر 56257054.43دج وهذا يمكن راجع الى زيادة في النتيجة الصافية التي حققتها .

-نلاحظ تطور ملحوظ لأصول المتداولة بنسبة سنة 2016التي قدرت ب180601313.67دج أما سنة 2017قدرت ب196118800.91 دج بسبب ارتفاع في القيم الجاهزة للمؤسسة مما حدث انتعاش في الخزينة المؤسسة ،بينما نلاحظ من خلال الجدول الخصوم انخفاض في مجموع الأموال الدائمة خلال سنتي الدراسة 2016-2017وهذا يعني ان المؤسسة تعتمد في التمويل على ديون طويل الأجل لتمويل أنشطتها .

-نلاحظ في جدول الأصول ان مجموع الأصول المتداولة تطور لسنة 2016التي قدرت بمبلغ2277786104.25 دج ووصلت 2450392561.36دج الى لسنة2017 ويعود الزيادة في قيم الأصول المتداولة حيث قدرت نسبتها ب60%من الأصول لسنة 2016 وارتفعت الى 63% بينما سجل ارتفاع في

ديون قصيرة الأجل لسنة 2017مقارنة لسنة 2016وهذا يعني تعتمد على ديون قصيرة الأجل لتمويل مشاريعها

المطلب الثاني: قياس وتحليل الاداء المالي في المؤسسة

1-باستخدام نسبة الهيكلة المالية:

جدول رقم (08-03):نسبة الهيكلة المالية للمجمع تربية الدواجن للغرب

النسبة	العلاقة	2016	2017
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة /الأصول الثابتة	**41,83%**	**38,68%**
نسبة التمويل الذاتي	الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	**4,71%**	**6,31%**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

1-**نسبة التمويل الدائم**:تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل الأصول الثابتة باستخدام حيث نلاحظ ان الأموال الدائمة نسبة التمويل في كلا من السنة 2017و2016 اقل من 1اي ان الأموال الدائمة غير كافية لتمويل أصولها وبالتالي فان المؤسسة تلجا الى الديون القصير الأجل لتمويل أصولها الثابتة وهي وضعية غير سليمة .

2-**نسبة التمويل الذاتي**:وبالنسبة للتمويل الذاتي فإنها كذلك اقل من 1وهذا يعني ان المؤسسة لا تستطيع تمويل أصول المؤسسة بأموالها الخاصة وإنما تلجا الى الاستعانة بالديون الطويلة والقصير الأجل وبالتالي المؤسسة في وضعية غير سليمة .

جدول رقم(09-03): نسبة السيولة لمجمع تربية الدواجن للغرب

النسبة	العلاقة	2016	2017
نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة /ديون قصيرة الأجل	**72%**	**74%**
نسبة السيولة المنخفضة	ا الأصول لمتداولة –المخزون /ديون قصيرة الآجل	**62%**	**64%**
نسبة السيولة الحالية	قيم جاهزة /ديون قصيرة الأجل	**24%**	**23%**
نسبة سيولة الأصول	الأصول المتداولة/ مجموع الأصول	**60%**	**63%**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

-**نسبة السيولة العامة**:تمثل مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون القصيرة المدى الأصول المتداولة التي يمكن للمؤسسة تحويل الى سيولة نقدية حيث نلاحظ ان نسبة السيولة خلال لسنتي -2017 2016اكبر من 1 أي ان المؤسسة لها القدرة على تسديد ديونها ولديها إمكانية الحصول على قروض ويمكن القول ان المؤسسة استطاعت مواجهة التزاماتها في تاريخ استحقاق راجع الى السيولة التي تمتلكها المؤسسة .

-**نسبة السيولة المنخفضة**:تمثل هذه نسبة على مدى الكفاءة المؤسسة على تغطية التزاماتها الجارية ،فنلاحظ ان نسبة ارتفعت جدا خلال السنة 2017و2016مقارنة مع النسب المعيارية فان المؤسسة في الوضعية سيئة .

-نسبة السيولة الحالية:تمكن هذه النسبة مقارنة بين مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون قصيرة الأجل وجدنا ان النسبة ضمن المعايير أي ان المؤسسة قادرة على تغطية أصولها الثابتة بواسطة أموالها .

-نسبة سيولة الأصول:تمكن هذه النسبة من تقييم رؤوس الأموال بمجموع الأصول وهذه النسبة تغيير بنشاط المؤسسة ومن خلال سنتين 2016و2017 فوجدنا ان هذه النسب متقاربة مما يدل على ان المؤسسة في حالة استقرار .

جدول رقم (10-03) :نسبة المديونية لمجمع تربية الدواجن للغرب

النسبة	العلاقة	2016	2017
نسبة قابلية السداد	مجموع الديون /مجموع الخصوم	**98%**	**%81**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ ان نلاحظ نسبة قابلية السداد أكثر من 50% يعني ان المؤسسة ديونها تمثل أكثر من50 مجموع أصول المؤسسة وبالتالي أكثر من 50%من أصولها ممولة بالديون .

2-قياس الاداء المالي بواسطة المردودية :

جدول رقم (11-03):مردودية مجمع تربية الدواجن للغرب 2016-2017

النسبة	العلاقة	2016	2017
المردودية التجارية	نتيجة الدورة الصافية /رقم الأعمال	**1,84%**	**1,90%**
المردودية المالية	نتيجة الدورة الصافية /الأموال الخاصة	**9,86%**	**8,2%**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

بالنسبة لمعدلات المردودية التجارية فنلاحظ أنها موجبة مما يدل على ان المؤسسة قادرة على تحقيق المردودية التجارية ويعد سبب ذلك الى النتيجة الصافية الموجبة التي حققتها المؤسسة.

بالنسبة للمرد ودية المالية فهي تعبر عن قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة وتحقيق الأرباح ومن خلال الجدول نلاحظ أنها موجبة وهذا يدل على مساهمة المسيرين في تحقيق هذه النتيجة .

جدول رقم(12-03): نسبة المديونية

النسبة	العلاقة	2016	2017
نسبة المديونية	إجمالي الديون / إجمالي الموجودات	**71%**	**58%**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

تقيس هذه النسبة حجم الديون على عاتق المؤسسة ونلاحظ في سنوات الدراسة بان نسبة المديونية مرتفعة بالرغم من تناقصها في سنة2017 إلا أنها تبقى مرتفعة وهذا يعتبر سيء بالنسبة لوضعية المؤسسة .

جدول رقم(13-03): تقييم الاداء المالي باستخدام نسب النشاط

النسبة	العلاقة	2016	2017
معدل دوران إجمالي الأصول	صافي المبيعات /مجموع الأصول	20,47%	18,37%
معدل دوران الأصول الثابتة	صافي المبيعات / الأصول المتداولة	51,63%	50,56%
معدل دوران الأصول المتداولة	صافي المبيعات / الأصول المتداولة	33,93%	57 %

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

هذه النسب تقيس الكفاءة في إدارة أي تقوم بتحليل عناصر الموجودات ومعرفة مدى كفاءة الإدارة في تحويل هذه العناصر الى مبيعات ثم الى سيولة

المطلب الثالث:دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب

سنتطرق في هذا المطلب الى تحليل رقم الأعمال حسب الشركات الفرعية التابعة لمؤسسة تربية الدواجن للغرب في ديسمبر 2015انظر **الملحق (01)**

جدول رقم(14-03) :يبين رقم الأعمال حسب الشركات الفرعية التابعة لمجمع تربية الدواجن للغرب

AVICAB ;DAHRAVIP ;AVIP; MOSTA VI ;SAO

الشركة الفرعية	التقديرات			النتائج المحققة			معدل النتائج المحققة			الفرق		
	رع د	رع ج	المج	رع د	رع ج	المج	رع د	رع ج	المج	رع د	رع ج	المج
MOSTA VI	892506	62851	955357	999431	160214	1159644	111.98%	254.91 %	121.38 %	106925	97362	204287
DAHRA VIP	500520	3828	504345	480678	.....	480678	96.04	000	9531	19842	3825	23667
HAVIP	34494	18330	217800	42291	169977	212268	1226	9273	9746	7797	13330	5533

المصدر:من اعداد طالبة اعتمادا على الوثائق المؤسسة

تحليل الإنتاج المباع في ديسمبر2015 انظر الملحق (02)

دراسة سبعة (7) أنواع من المنتجات :

تحليل المنتوج PATE:

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 7,78 بالنسبة للكمية و 6,15بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 18,80-

تحليل المنتج ABATS(حوصلة الطائر):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 69,37بالنسبة للكمية و65,76 بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة9,35-

تحليل المنتج POUSSION CHAIR(لحم الكتكوت):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 79,28بالنسبة للكمية و 71,93بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة3,71-

تحليل المنتج PAULET ABATTU(الدجاج المذبوح):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل61,91 بالنسبة للكمية و95,78 النسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 18,80-

تحليل المنتج COPS(الديك):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل475,72 بالنسبة للكمية و5530,8 بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 13,91

تحليل المنتج DIVERS(منتجات مختلفة):

كانت النتائج المحققة أكثر من التقديرات بنسبة 263,73وبالنسبة للقيمة

تحليل المنتج POULARDEABATTU(صنف أخر من الدجاج المذبوح):

لم يوضع لهذا النوع من المنتجات التقديرات ولم يتم إنتاجها لسببين :

-لأنه لم يتم تدوينها ضمن رقم الأعمال السنوي

-لأنها منتجات استثنائية

الاستنتاج:

نستنتج بان الإنتاج المباع التقديري كان أكثر من الحقيقي في أغلبية المنتجات إذن المجمع قد حقق خسارة بالمقارنة مع التقديرات

استنتاج بعض المعطيات من جدول حسابات النتائج النهائيTCR :انظر الملحق (03)

1-إنتاج السنة المالية

ديسمبر2014:919814747.90-

-**ديسمبر2015**:433011863.38-

2-استهلاك السنة المالية

- **ديسمبر2014**:6425750885.63

-**ديسمبر2015**:5031944167.15

3-القيمة المضافة للاستغلال(2-1)

- **ديسمبر2014**:319865411.98

-**ديسمبر2015**:757086904.12

4-إجمالي فائض الاستغلال

- **ديسمبر2014**:694463317.39-

-**ديسمبر2015**:223474630.06-

5-النتيجة العملياتية

- **ديسمبر2014**:928578106.30-

-**ديسمبر2015**:430227715.59-

6-النتيجة المالية

ديسمبر2014:1798757.68-

-**ديسمبر2015**:1690715.93-

7-النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)

-**ديسمبر2014**:930376863.98-

-**ديسمبر2015**:431918431.52-

8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية

-**ديسمبر2014**:919814747.90-

-**ديسمبر2015:**433011863.90-

9-النتيجة غير العادية

-**ديسمبر2014:0.00**

-**ديسمبر2015**:0.00

10-صافي النتيجة السنة المالية

-**ديسمبر2014:**919814747.90-

-**ديسمبر2015**:433011863.90-

11-النتيجة الصافية

-**ديسمبر2014:90**.919814747-

-**ديسمبر2015:**433011863.38-

نستنتج في الأخير بان المؤسسة حققت خسارة وخاصة بالمقارنة بين ولتغطية الخسارة يقترح المدقق في حالة وجود خسارة في جدول حسابات ا النتائج لنقاط التالية:

-وضع أهداف جديدة

-وضع تقديرات جديدة

-زيادة الإنتاج أي ضعف الإنتاج

-التقليل من التكاليف

-زيادة عدد ساعات العمل

خلاصة :

من خلال الفصل حاولت تسليط الضوء على المؤسسة تربية الدواجن للغرب ، وكانت النتيجة ان مؤسسة تحاول مواكبة التطور من خلال إعادة هيكلتها واعتمادها على التدقيق الداخلي التي يعتبر عنصر مهم في إعطاء الصورة الصحيحة للمؤسسة،يمكن القول ان عملية تحسين الاداء المالي هي عملية تساعد المؤسسة على اكتشاف نقاط الضعف والقوة وكشف الانحرافات ومحاولة علاجها ،كما تساعد على التعرف على المركز المالي للمؤسسة ،ثم محاولة تقديم نتائج واقتراحات تساعد على تحسين وضعيتها وتحقيق غايتها وأهدافها المسطرة ،ومن خلال تقييمنا ودراستنا للمؤسسة أظهرت النتائج التقييم بعض الجوانب الايجابية التي يجب على المؤسسة تعزيزها وبعض الجوانب السلبية التي يجب على المؤسسة تداركها والعمل على تحسينها.

خاتمة

خاتمة:

تسعى المؤسسات بصفة عامة للحفظ على ممتلكاتها وحمايتها خاصة مع كبر حجمها وبالتالي يؤدي ذلك الى ضمان بقاءها واستمراريتها ،حتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها تساعد على معرفة الأخطاء والغش والعمل على الحد من حدوثها ،فنجد ان الكثير من المؤسسات الكبرى تهتم بالتدقيق الداخلي من اجل المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة ولتحقيق الأهداف الكلية لها وحماية أملاكها وكذا مواجهة محيطها الاقتصادي المليء بالمتغيرات والتطورات خاصة وأننا في عصر العولمة والتغيرات العالمية السريعة وكذا حماية موجوداتها من مختلف أعمال الغش والتلاعبات وسلامة العمليات والوثائق المالية .وبما ان غرض التدقيق الداخلي تحسين وزيادة كفاءة المؤسسة لابد من ذكره وربطه بموضوع الاداء المالي للمؤسسات وهذا ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة حاولنا معالجة موضوع الدراسة ،الممثل في دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ممثلة في مؤسسة تربية دواجن للغرب ،وبمعالجة إمكانية البحث من خلال الربط بين الدراستين النظرية والميدانية على المؤسسة والممثلة في وما لحضناه من الدراسة الميدانية ان موضوع التدقيق نادر يكاد يكون معدوم ،بسبب انه موضوع حساس يلم بجوانب عدة منها الجانب المحاسبي والمالي للمؤسسة .

1/نتائج اختبار الفرضيات:

بناء على مخرجات الدراسة تم التوصل الى عدة استنتاجات باختبار الفرضيات التي قمنا بوضعها مسبقا وهي كالأتي:

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي هو فحص انتقادي يقوم به المدقق الداخلي لتأكد من صحة وسلامة الحسابات في الدفاتر والسجلات المحاسبية والإجراءات التسييرية المعمول بها في المؤسسة وتكمن أهميته في الكشف الانحرافات والتلاعبات ومحاولة تصحيحها.

تعتبر صحيحة التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقيمي مستقل يقوم به المدقق الداخلي من اجل إبداء الرأي حول صحة وسلامة الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى فعالية الأنظمة والإجراءات القائمة في المؤسسة وتكمن أهميته في مجموعة الخدمات التي يقدمها للمؤسسة

الفرضية الثانية:الاداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمواجهة المستقبل .

تعتبر صحيحة الاداء المالي هو قيام الإدارة بفحص وتشخيص المركز المالي ومقارنته مع ما حققته من نتائج وما ضيعته مقارنة بالسنة الأخرى

الفرضية الثالثة :لأداء المالي أداة للتعرف على الوضع للمؤسسة.

تعتبر صحيحة حيث ان الاداء المالي له أهمية بالغة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وذلك من خلال قدرتها على تحقيق أهدافها التي تم من خلال استخدام أدوات المالية والنسب المالية .

الفرضية الرابعة: التدقيق الداخلي له دور في تحسين الاداء للمؤسسة تربية الدواجن للغرب خلال اتخاذ القرارات وقياس الكفاءة والفعالية وتطبيق اقتراحات وتوصيات.

تعتبر صحيحة فالتدقيق الداخلي له دور في تصحيح انحرافات في قياس الاداء كما يساهم في الحد من تكاليف العمل ونفقاته ويؤثر بشكل ايجابي في تحسين نوعية المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية .

2-النتائج الدراسة:

-يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية بهدف حماية ممتلكاتها من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة وكذا تحفيز العمال على الاداء الجيد على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار التغيرات السلبية في المؤسسة .

-يعتبر التدقيق الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق القوانين الصادرة في مجلس الإدارة.

-يعتبر التدقيق أداة إدارية تابعة للإدارة العليا للمؤسسة.

3- الاقتراحات والتوصيات:

بناءا ما تم التوصل من نتائج في هذه الدراسة نوصي بالتالي:

-ضرورة إدراك جميع المؤسسات الجزائرية لأهمية التدقيق الداخلي في رفع مستوى الاداء .

-ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الوطنية مما يضمن استقلاليتها وموضوعيتها وكذا كفاءة وفعالية عملياتها .

-يجب ان يكون أكثر من مدقق واحد في المؤسسة لكبر حجمها وفروعها .

-عدم حصر الاهتمام بالأداء المالي فقط من خلال القيام بعملية تقيميه بل يجب القيام بتحسينه فان هذا سيؤدي حتما في تحسين الاداء المالي .

4-أفاق الدراسة:

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الداخلي او مجال أداء المؤسسة لذا نقترح المواضيع التالية:

-علاقة التدقيق الداخلي بنظم المعلومات الإدارية في المؤسسة العمومية (دراسة حالة في المؤسسة العمومية).

-اثر التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية في المؤسسات الإنتاجية (دراسة حالة في المؤسسة الإنتاجية).

-دور التدقيق الداخلي في تطوير الإستراتيجية المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة في المؤسسة الاقتصادية)

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا:مراجع بالغة العربية

الكتب:

-علي عبد القادر الذنبيات ،تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية،دار النشر جامعة الأردنية ،الطبعة الخامسة، 2015

-عبد الله الواردات،دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA،دار النشر الوارق ،الطبعة الأولى،عمان،2014

-محمود الفيومي،عوض لبيب ،أصول المراجعة المكتب الجامعي،مصر ،1998

-ناصر دادي عدون،اقتصاد المؤسسة،دار المحمدية العامة، الجزائر ،طبعة الأولى،1988

-عرباني، اقتصاد المؤسسة ،بدون دار النشر، طبعة الثانية ،بدون سنة النشر

-عبد الرزاق بن حبيب،اقتصاد وتسيير المؤسسة ،دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998

-عمر صخري، اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،طبعة الثانية ،1993

-عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ،طبعة الرابعة ،1993

-الفضيل رتيمي ،المنظمة الصناعية بين التنشيئة والعقلانية (الدراسة النظرية)،جزء 1 ،طبعة 1، بن مرابط، الجزائر، 2009

-ناظم حسين عبد الصمد ،محاسبة الجودة مدخل تحليلي، طبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2009

-السعيد فرحات ،جمعة الاداء المالي لمنظمات الأعمال، الطبعة الأولى ،دار المريخ للنشر ،الرياض ،2002

-محمد محمود الخطيب، الاداء المالي وأثره على عوائد اسهم المؤسسات ،الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ،عمان، 2010

-حميد العلي سعد، الإدارة المالية الأسس العلمية والتطبيقية ،الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر ،2012

-توفيق محمد عبد المحسن ،تقييم الاداء مداخل جديدة لعالم جديد، بدون طبعة ،دار الفكر العربي ودار النهضة العربية،مصر ،2004/2003

عبد الفتاح الصحن، رزق السوافري ،الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، بدون طبعة، الدار الجامعة، الإسكندرية ،2007

مذكرات والأطروحات :

1-أطروحات الدكتوراه:

-عامر حاج وحو ،التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ،أطروحة دكتوراه ،تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة احمد دارية ،ادرار ،2018

-لياس قلاب، التدقيق المالي ،أطروحة دكتوراه، تخصص مالية المؤسسة، جامعة 08ماي 1945،2020

-إبراهيم بختي ،دور الانترنت وتطبيقاته في المؤسسة ،أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر،2002

-عز الدين بوكربوط، المتبقين من العمال بعد عملية التقليص من عددهم وفعالية التنظيم في المؤسسة الاقتصادية العمومية،أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)، الجزء الأول ،جامعة الجزائر ،2007

مذكرة ماجستير:

-لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ،مذكرة ماجستير ،منشورة ،تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر3،2004

-عبد القادر مشدال، اثر إستراتيجية التصنيع على التشغيل بالجزائر واقع وأفاق ،رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، (غير منشورة)،جامعة الجزائر ،1999-1998

-مصطفى زهرة، إشكالية التكامل بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية في مجال تكوين الموارد البشرية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ،(غير منشورة)،جامعة البليدة ،فيفري 2008

- عادل عشي،الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم ،مذكرة ماجستير،جامعة خيضر ،بسكرة،2002

- شطارة نبيلة ،فعالية تقييم الاداء المالي للمؤسسة العمومية الاقتصادية ،مذكرة ماجستير ،تخصص علوم التسيير ،جامعة الجزائر 3،2014

مذكرة ماستر:

-الهاشمي حمزة ،فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة ،مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ،2017

-رزرق إيمان، التدقيق الداخلي أداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماستر ، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2016

-الدهبي وردة ، بن بيه ميمونة ،التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الاداء في المؤسسة، مذكرة الماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسير ،جامعة احمد دراية، ادرار ،2017

-جمال جعجيع، حسام شوق ،دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإنتاجية، مذكرة الماستر ،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،

-زحاف احمد ،دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة ماستر ،تخصص التدقيق ومراقبة التسير ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم، 2020

-عبد الباقي المقدم، التدقيق الداخلي ودوره كاداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار ،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسير ،جامعة قاصدي مرباحة، ورقلة ،2016

-مروة بوقرن، شافية ريشي ،دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، تخصص اقتصاد وتسير المؤسسات، جامعة 48 ماي1945،قالمة، 2022

-غادة بوقرطابة ،دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم ،2023

-العشي إسماعيل، واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على ضوء معايير التدقيق الداخلي، مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر ،2018

-خالد المعتز بالله ،مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية ،مذكرة ماستر ،تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،2011
-شريفة لكبير ،عائشة بوعلالة ،التدقيق الداخلي بين المتطلبات النظرية والتحديات العملية، مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة ادرار، 2014
-قرشال بنت النبي ،حلحالي حياة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر ،تخصص محاسبة وجباية ،المركز الجامعي بلحاج بوشعيب ،تموشنت، 2017
-بلال عيمون، دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماستر ،تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة ،جامعة جيجل ،2016
-بولنوار خيرة، التدقيق الداخلي كاداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ،2015
-عثمان عبد اللطيف، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة ،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2015
جميل باشا منصورية، دور التدقيق الداخلي في مراقبة وتحسين أداء المؤسسة ،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم ،2012

المجالات والملتقيات:

المجالات:

-تامر مزيد رفاعة ،أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشاة، تاريخ نشر 2023/08/18
-طاهر منصور، حسين شهدة ،إستراتيجية التوزيع بالأداء المالي دراسة ميدانية في منشاة عراقية ،دراسة العلوم الإدارية ،المجلد30،العدد2003،2
-شعشوع احمد، اخرون ،دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة (دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة EVAوالمؤشرات المالية التقليديةROE;ROI)،مجلة التكامل الاقتصادية، العدد1مارس 2021،موقع الالكتروني ASJP.CE 252 RIST.DZ،تاريخ الاطلاع 2024/03/11 على الساعة20:54
- هبة حمادة ابو عرب ،أيمن سليمان ابو سويرح،اثر تطبيق بطاقة الاداء المتوازن BSCعلى تقييم كفاءة أداء المالي في البلديات من وجه نظر رؤساء البلديات في الحافظة الجنوبية ،فلسطين ،مجلة اقتصاد المال والأعمال ،العدد02،ديسمبر2020،ص331،موقع الكتروني ASJP.CERIST.DZ ،تاريخ الاطلاع 2024/03/11،على الساعة21:27

- الملتقيات:

-زين الدين بن لوصيف، "تأهيل الاقتصاد الجزائري للاندماج في الاقتصاد الدولي "،الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ،جامعة سعد حلب البليدة، يومي 20-21ماي 2002

- محمد غردي ،ياسين قاسي، "مكانة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري "،الملتقى الوطني الثالث حول القطاع الخاص في الجزائر واقع وأفاق، جامعة سعد حلب البليدة ،يومي 27- 26أفريل 2005

اللغة الأجنبية :

Benachenhou (A). formation de sous développement en Algérie.opu. alger. 1976. P143-

-JOSTTE PEYRARD ,ANALYSE FINANCIERE LIBRAIRE VUIBERT ,8EME ED PARIS 1999 ,P201

LIBD, P199

-ALAIN CAPIEZ ELEMENT DE GESTI ON FINANCIERE MASSON 4EME ED PARIS 1994, P121.

قائمة الملاحق

COMPTE DE RESULTAT
DU MOIS 01 AU MOIS 12

RUBRIQUES	TOTAL		AVICAB		HAVIP		DAHRAVIP	
	déc-14	déc-15	déc-14	déc-15	déc-14	déc-15	déc-14	déc-15
Chiffre d'affaire	4 599 499 568,48	4 225 507 585,78	517 183 750,72	645 750 289,09	207 205 974,63	214 576 978,99	424 478 121,06	412 021 002,0
Variation stock produits fini et encours	9 720 045,73	180 458 047,89	98 684 720,50	8 263 939,34	5 144 633,07	656 637,80	29 417 484,91	85 039 294,0
Productions immobilisée	10 843 646,45	24 134 551,77	194 392,80					
Subventions d'exploitation	47 831 822,92	10 791 630,84						
Cession Fournie	2 077 721 213,03	1 340 139 332,04	63 537 230,80	45 179 276,00	134 922 545,00	134 957 790,00	239 316,00	192 307,5
I- Production De L'Exercice	6 745 616 297,61	5 789 031 071,27	679 600 093,22	699 192 504,43	347 273 252,70	350 151 406,79	454 134 926,77	497 251 603,5
Cession Reçue	2 077 721 213,03	1 340 139 332,84	63 537 230,80	45 179 276,00	134 922 545,00	134 957 790,00	239 316,00	192 307,5
Cession Production Stockée	0,00	0,00						
Achats consommés	3 868 176 946,40	3 306 085 594,23	534 383 336,59	444 426 563,36	129 064 681,77	142 621 781,60	345 681 432,13	329 789 775,4
Services extérieurs et autres consommations	479 852 726,20	385 719 240,08	31 753 935,42	28 143 629,57	21 550 263,58	20 681 849,58	40 336 150,07	44 240 138,0
II- Consommation de L'exercice	6 425 750 885,63	5 031 944 167,15	629 674 522,01	517 747 855,93	285 537 590,35	298 261 421,18	386 256 898,17	374 224 221,2
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	319 865 411,98	757 086 904,13	49 925 571,21	181 444 644,50	61 735 662,35	51 929 985,61	67 878 028,60	123 027 382,3
Charges de personnel	944 883 428,48	920 853 509,63	102 936 562,29	103 465 282,32	60 103 499,73	60 695 763,13	77 259 248,12	81 597 411,4
Impôts, taxes et versements assimilés	69 445 308,89	59 708 033,55	7 783 550,27	8 336 858,13	3 891 764,94	3 901 396,47	7 454 905,00	6 669 891,2
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-694 463 317,39	-223 474 638,05	-60 794 561,35	69 642 512,08	-2 259 602,32	-12 861 173,97	-16 836 124,52	34 760 079,6
Autres produits opérationnels	149 217 303,42	132 114 727,81	16 437 619,38	40 371 806,89	6 328 136,04	7 340 087,50	7 634 161,06	24 577 878,5
Autres charges opérationnelles	187 029 986,39	151 395 753,06	52 262 224,99	19 187 380,40	462 229,72	411 135,72	46 447 568,85	42 441 383,5
Dotation aux amortissements et aux provisions	269 343 427,98	208 009 637,52	16 205 542,47	13 280 533,34	21 550 609,24	23 240 000,00	35 914 678,89	17 847 384,2
Reprise sur perte de valeur et provision	73 041 322,04	20 536 977,24	8 538 854,36		3 659 512,17	3 597 237,46	13 011 339,99	15 098 124,4
V- RESULTAT OPERATIONNEL	-928 578 106,30	-436 227 715,59	-104 315 855,07	77 845 603,03	-14 224 792,67	-25 574 974,71	-78 552 878,21	14 147 314,4
Produits financiers	0,00	0,00						
Charges financières	1 798 757,68	1 690 715,93	1 652 960,34	1 502 691,00			6 377,65	5 681,5
VI- RESULTAT FINANCIER	-1 798 757,68	-1 690 715,93	-1 652 960,34	-1 502 691,00	0,00	0,00	-6 377,65	-5 681,5
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V	-930 376 863,98	-431 918 431,52	-105 968 815,11	76 342 912,03	-14 224 792,67	-25 574 974,71	-78 559 255,86	14 141 632,5
Impots exigibles sur résultat ordinaires	0,00	10 600,00		10 808,00				
Impot différé (Variations) sur résultat ordinaire	-10 362 116,08	1 083 431,86	-1 356 770,37		-1 330 782,27	296 772,17	-2 768 468,65	1 647 146,1
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	6 967 824 923,67	5 941 682 776,32	704 546 596,96	739 563 511,32	357 260 901,81	361 128 731,77	474 700 420,82	536 927 606,1
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	7 887 689 670,57	6 374 694 639,70	809 158 603,10	663 230 599,29	370 154 912,21	386 983 478,65	551 079 716,03	524 433 119,7
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIR	-919 814 747,90	-433 011 863,38	-104 612 036,14	76 332 912,03	-12 894 010,40	-25 854 746,88	-76 298 295,21	12 494 486,8
Elements extraordinaires (Produits) (A Préciser)	0,00	0,00						
Elements extraordinaires (Charges) (A Préciser)	0,00	0,00						
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-919 814 747,00	-433 011 863,38	-104 612 036,14	76 332 912,03	-12 894 010,40	-25 854 746,88	-76 298 295,21	12 494 486,8
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équiv	0,00	0,00						
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDES (1)	-919 814 747,90	-433 011 863,38	-104 612 036,14	76 332 912,03	-12 894 010,40	-25 854 746,88	-76 298 295,21	12 494 486,8
Dont Part des minoritaires (1)		0,00						
Part du groupe (1)		0,00						
RESULTAT TRANSFERE		0,00						
RESULTAT NET	-919 814 747,90	-433 011 863,38	-104 612 036,14	76 332 912,03	-12 894 010,40	-25 854 746,88	-76 298 295,21	12 494 486,8
RESULTAT A FIN NOVEMBRE	-693 813 740,60	-408 397 025,48	-118 280 601,25	80 685 030,27	-7 985 893,22	-19 802 338,21	-60 214 367,16	11 688 168,4
RESULTAT MOIS DECEMBRE	-226 001 007,30	-24 614 839,90	13 668 565,11	4 352 118,24	-4 908 117,18	-6 052 416,67	-16 075 928,05	806 317,3

NB : RESULTAT EXERCICE 2014 APRES INVENTAIRE

NB : RESULTAT EXERCICE 2015 AVANT INVENTAIRE

A fin décembre 2015

TOTAL AVICULTURE

Production vendue aux tiers

Produit	Prévision		P.U	Réalisation		P.U	Taux		Ecart		
	QTE	VAL		QTE	VAL		QTE	VAL	QTE	VAL	P.U
Œuf à couver chair	3 121 245	78 031 125	25,00	3 662 980	90 607 682	24,74	117,36%	116,12%	541 735	12 576 557	- 0,26
Œuf à couver ponte	1 138 590	18 786 735	16,50	914 920	13 822 975	15,11	80,36%	73,58%	- 223 670	- 4 963 760	- 1,39
Œuf de consommation	40 059 825	360 538 425	9,00	13 655 550	95 053 644	6,96	34,09%	26,36%	- 26 404 275	- 265 484 781	- 2,04
Poussin chair	16 976 816	679 072 622	40,00	14 564 872	646 134 318	44,36	85,79%	95,15%	- 2 411 944	- 32 938 305	4,36
Poussin ponte	1 163 000	75 595 000	65,00	359 200	25 017 074	69,65	30,89%	33,09%	- 803 800	- 50 577 927	4,65
Poulette démarrée	2 540 800	1 092 544 000	430,00	2 081 794	943 607 477	453,27	81,93%	86,37%	- 459 006	- 148 936 523	23,27
Poulette repro-chair	5 344	6 947 200	1 300,00	232	69 400	299,14	4,34%	1,00%	- 5 112	- 6 877 800	- 1 000,86
Poulet chair vif	-	-	#DIV/0!	34 029	9 719 134	285,61	#DIV/0!	#DIV/0!	34 029	9 719 134	#DIV/0!
Poulet abattu	10 286 486	3 106 518 827	302,00	4 909 083	1 414 012 282	288,04	47,72%	45,52%	- 5 377 403	- 1 692 506 545	- 13,96
Pâté	124 200	26 764 000	215,49	24 265	5 333 164	219,79	19,54%	19,93%	- 99 935	- 21 430 836	4,30
Abats	551 442	108 138 629	196,10	230 528	45 857 257	198,92	41,80%	42,41%	- 320 914	- 62 281 372	2,82
Autres prod,charcut ,	191 700	70 293 989	366,69	164 933	31 744 296	192,47	86,04%	45,16%	- 26 767	- 38 549 693	- 174,22
Cheptel réforme (poularde)	315 832	58 025 717	183,72	352 395	62 230 236	176,59	111,58%	107,25%	36 563	4 204 519	- 7,13
Cheptel réforme (coquelet)	11 010	4 342 403	394,41	79 288	19 942 720	251,52	720,14%	459,26%	68 278	15 600 317	- 142,88
O A C déclasse	1 882 468	9 150 453	4,86	1 936 544	9 779 574	5,05	102,87%	106,88%	54 076	629 121	0,19
O A P déclasse	1 480 326	8 881 956	6,00	1 091 190	3 176 108	2,91	73,71%	35,76%	- 389 136	- 5 705 848	- 3,09
Qoqs	-	-	#DIV/0!	3 112	4 269 208	1 371,85	#DIV/0!	#DIV/0!	3 112	4 269 208	#DIV/0!
Divers	-	4 080 000	#DIV/0!	-	16 329 151	#DIV/0!	#DIV/0!	400,22%	-	12 249 151	#DIV/0!
Qoq réformé	55 135	2 756 766	50,00	47 964	6 112 693	127,44	86,99%	221,73%	- 7 171	3 355 927	77,44
Pâté pour animaux	-	-	#DIV/0!	3 331	186 384	55,95	#DIV/0!	#DIV/0!	3 331	186 384	#DIV/0!
Autres	-	-	#DIV/0!	-	- 145 550	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	-	- 145 550	#DIV/0!
Total 1		5 712 255 562			3 442 859 226			60,27%		- 2 269 396 335	

الملحق (03)

A fin décembre 2015 **Chiffre d'affaires par filiale (H.T)**

val=kda

Filiale	Prévision			Réalisation			Taux de réalisation			Ecart		
	CA. EXT. GRP	CA .INT. GRP	TOTAL . CA	CA. EXT. GRP	CA .INT. GRP	TOTAL . CA	CA. EXT. GRP	CA .INT. GRP	TOTAL . CA	CA. EXT. GRP	CA .INT. GRP	TOTAL . CA
S A O	1 713 170	3 955	1 717 125	447 825	140 745	588 569	26,14%	3558,45%	34,28%	- 1 265 346	136 790	- 1 128 556
MOSTAVI	892 506	62 851	955 357	999 431	160 214	1 159 644	111,98%	254,91%	121,38%	106 925	97 362	204 287
REMCHAVI	1 562 422	90 486	1 652 908	949 123	255 823	1 204 945	60,75%	282,72%	72,90%	- 613 299	165 336	- 447 963
TOTAL CHAIR	4 168 098	157 293	4 325 391	2 396 378	556 781	2 953 159	57,49%	353,98%	68,27%	- 1 771 720	399 488	- 1 372 232
HAVLP	106 687	176 703	283 390	48 719	165 858	214 577	45,67%	93,86%	75,72%	- 57 968	10 845	- 68 813
DAHRAVIP	538 059	-	538 059	412 021	-	412 021	76,58%	#DIV/0!	76,58%	- 126 038	-	- 126 038
AVICAB	929 155	-	929 155	641 697	4 053	645 750	69,06%	#DIV/0!	69,50%	- 287 458	4 053	- 283 404
TOTAL PONTE	1 573 901	176 703	1 750 603	1 102 437	169 911	1 272 348	70,04%	96,16%	72,68%	- 471 464	- 6 791	- 478 255
TOTAL G	5 741 999	333 996	6 075 994	3 498 815	726 692	4 225 508	60,93%	217,58%	69,54%	- 2 243 183	392 696	- 1 850 487