



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في نظام المؤسسة الأشغال العمومية

مستغانم

مقدمة من طرف الطالبان :

- لبوخ بوطالب

- مغيرات دادة العجال-

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	موزاوي عبد القادر	أستاذ محاضر	مستغانم
مقررا	اعمرستي أحمد	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	ياسين بن زيدان	أستاذة محاضرة	مستغانم

السنة الجامعية : 2024/2023



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : : تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في نظام المؤسسة الأشغال العمومية

مستغانم

مقدمة من طرف الطالبان :

- لبوخ بوطالب

مغنتات دادة العجال

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	موزاوي عبد القادر	أستاذ محاضر	مستغانم
مقررا	اعمرستي أحمد	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	ياسين بن زيدان	أستاذة محاضرة	مستغانم

السنة الجامعية : 2024/2023

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى أعز ما يملك الإنسان في هذه الدنيا إلى ثمرة نجاحي إلى من أوصى بهما
الله سبحانه وتعالى :

" وبالوالدين إحسانا " سورة الإسراء - الآية 23

إلى الشمعة التي تحترق من أجل أن تضئ أيامي إلى من ذاقت مرارة الحياة وحلوها، إلى قرّة
عيني وسبب نجاحي وتوفيقي في دراستي إلى

"أمي "

أطل الله في عمرها

إلى الذي أحسن تربيتي وتعليمي وكان مصدر عوني ونور قلبي وجلاء حزني ورمز عطائي

ووجهني نحو الصلاح والفلاح إلى

"أبي "

رحمه الله برحمته الواسعة وأمي الغالية

إلى أخواتي وجميع أفراد عائلتي وزوجتي وأبنائي

نذير، ماريا، محمد، نورالهدايات

خالي عبد الله وزوجته

إلى أستاذي " عمرستي أحمد " و جميع الأساتذة الأجلاء الذين أضاءوا طريقي بالعلم

وإلى كل أصدقاء الدراسة و العمل ومن كانوا برفقتي أثناء إنجاز هذا البحث إلى كل هؤلاء

وغيرهم ممن تجاوزهم قلبي ولن يتجاوزهم قلبي أهدي ثمرة جهدي المتواضع

الطائب / بقلول أحمد

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى أعز ما يملك الإنسان في هذه الدنيا إلى ثمرة نجاحي إلى من أوصى
بهما الله سبحانه وتعالى :

" وبالوالدين إحسانا " سورة الإسراء - الآية 23

إلى الشمعة التي تحترق من أجل أن تضيء أيامي إلى من ذاقت مرارة الحياة وحلوها، إلى
قرة عيني وسبب نجاحي وتوفيقي في دراستي إلى
"أمي "

أطل الله في عمرها

إلى الذي أحسن تربيتي وتعليمي وكان مصدر عوني ونور قلبي وجلاء حزني ورمز عطائي

ووجهني نحو الصلاح والفلاح إلى

"أبي "

أطل الله في عمره

إلى أخواتي وجميع أفراد عائلتي

إلى أستاذي "....." و جميع الأساتذة الأجلاء الذين أضاءوا طريقي بالعلم

وإلى كل أصدقاء الدراسة و العمل ومن كانوا برفقتي أثناء إنجاز هذا البحث إلي كل

هؤلاء وغيرهم ممن تجاوزهم قلبي ولن يتجاوزهم قلبي أهدي ثمرة جهدي المتواضع

طالبان نبوخ بوطالب

مفتات دادة العجال

شكر وتقدير

- الحمد لله على توفيقه وإحسانه، والحمد لله على فضله وإنعامه، والحمد لله على
جوده وإكرامه، الحمد لله حمدا يوافي نعمه ويكافئ مزيده

أشكر الله عز وجل الذي أمدني بعونه ووهبني من فضله ومكنني من إنجاز هذا العمل
ولا يسعني إلا أن أتقدم بشكري الجزيل إلى كل من ساهم في تكويني وأخص بالذكر
أستاذي الفاضل

"....."

الذي تكرم بإشرافه على هذه المذكرة ولم يبخل عليا بنصائحه الموجهة لخدمتي

فكان لي نعم الموجه والمرشد

كما لا يفوتني ان أشكر أعضاء لجنة المناقشة المحترمين الذين تشرفت لمعرفة
وتقييمهم لمجهوداتي

كما أشكر كل من قدم لي يد العون والمساعدة ماديا أو معنويا من قريب أو بعيد
إلى كل هؤلاء أتوجه بعظيم الامتنان وجزيل الشكر المشفع بأصدق الدعوات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الشكر

الإهداء

01.....	المقدمة.....
05.....	الفصل الأول : مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي.....
06.....	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.....
06.....	المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي.....
10.....	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي وأهدافه.....
14.....	المبحث الثاني: معايير التدقيق الداخلي ومنهجية تنفيذه.....
14.....	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.....
18.....	المطلب الثاني: منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي.....
20.....	المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي.....
20.....	المطلب الأول: المدقق الداخلي.....
22.....	المطلب الثاني: وسائل التدقيق الداخلي.....
29.....	خلاصة الفصل:.....

الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول نظام الأداء في المؤسسة ودور التدقيق الداخلي في تحسينه	31
المبحث الأول: ماهية المؤسسة	32
المطلب الأول: تعريف المؤسسة وأهدافها	32
المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسات	36
المبحث الثاني: ماهية الأداء	39
المطلب الأول: تعريف الأداء و العوامل المؤثرة فيه	39
المطلب الثاني: تعريف تحسين الأداء و أنماطه	42
المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة	44
المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات وقياس الكفاءة والفعالية	44
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر	45
الفصل الثالث ميزانية التسيير والتجهيز في مديرية الأشغال العمومية	50
المبحث الأول: مديرية الأشغال العمومية	51
المطلب الأول: تعريف بمؤسسة الأشغال العمومية	51
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم	54
المبحث الثاني: مصلحة الإدارة و الوسائل وأهم مكاتبا	56
المطلب الأول: مصلحة الإدارة و الوسائل	56
المطلب الثاني: أنواع الفروع الميزانية التسيير	57

60	المبحث الثالث: دراسة حالة لكل من فرع ميزانية التسيير والتجهيز.....
60	المطلب الاول : دراسة حالة تخص فرع ميزانية التسيير "طلب مجموعة لوازم مكتب".....
61	المطلب الثاني : دراسة حالة تخص فرع ميزانية التجهيز إنجاز طريق وطني.....
62	خلاصة.....
63	الخاتمة.....
66	قائمة المراجع والمصادر

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	رقم الشكل
75		1-3
81	الهيكل التنظيمي لمؤسسة	2-3

الفهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
08	التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه.	1-1

مقدمة

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي احد القضايا الهامة التي تشغل المجتمع المالي، حيث تعمل بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق نمو وتقدم المؤسسات، لما تضيفه من ثقة ومصداقية على المعلومات المقدمة للإدارة العليا، ونظرا لأهميتها البالغة في المؤسسات زادت الحاجة إلى توظيف أشخاص على درجة معتبرة من الكفاءة والاستقلالية و التأهيل العلمي والعملي، ليقوم بها و بإعداد تقارير دورية تتضمن التحاليل والآراء والتوصيات الملائمة والمتعلقة بالعمليات والنشاطات المفحوصة ثم إيصالها إلى إدارة المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم بفحص وتقييم النظم الرقابية ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وكذا تقديم الضمان المستمر على صحة ودقة البيانات المحاسبية بالاستناد إلى أدوات علمية متخصصة، ثم القيام بمطابقتها للمعايير المطلوبة لبلوغ الأهداف المحددة بكفاءة وفعالية وبذلك أصبح التدقيق الداخلي أداة إدارية يعتمد عليها لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها والكشف عن الانحرافات ومواطن الضعف وتنبيه إدارة المؤسسة بما تواجه من تهديدات وما يتاح أمامها من فرص.

فبعدها كانت هذه الوظيفة تسعى إلى تسهيل مهام التدقيق الخارجي إضافة إلى كشف أخطاء أو الغش المحتمل، تطورت وظيفتها لتصبح وظيفة استشارية تدعم إدارة المخاطر واستراتيجية المؤسسة. كما تهدف معايير التدقيق الداخلي بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تعتبر بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المدقق، ويمكن القول أن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي وتحديد المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن لنا أن نطرح إشكالية الموضوع على النحو التالي:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من التساؤل الرئيسي نجد الأسئلة الفرعية للدراسة تتمحور حول

1. ما هو المقصود بالتدقيق الداخلي؟ وماهي معاييرها؟

2 ماهية الأداء كمؤشر يبين لنا مدى فعالية المؤسسة الاقتصادية؟

. ما الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في سبيل تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

أهمية الدراسة

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية التدقيق الداخلي كأداة رقابية مهمة في تفعيل المتطلبات والركائز التي يقوم عليها الأداء الأمثل للمؤسسات الاقتصادية، وكفاءة مختلف عملياتها. وتنبع أهمية هذه الدراسة من خلال إبراز الأسس والضوابط التي تحكم أداء المدقق الداخلي في متابعة ومراجعة أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، وما يترتب عنها من فائدة للإدارة وانعكاسها الإيجابي على تطوير إدارة المؤسسة، وزيادة قدرتها التنافسية، وبالتالي إرشادها إلى تقييم نقاط الضعف في أنظمتها الرقابية، ومحاولة تصحيحها للرفع من مستوى الأداء، ودعم استقرار المؤسسة للوصول إلى تحقيق أهدافها المرجوة.

أهداف الدراسة:

بالإضافة للهدف الرئيسي والمتمثل في تبيان العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء الأمثل للمؤسسة

الاقتصادية، تهدف دراستنا أيضا إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأخرى هي:

- إبراز أهمية الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي من حيث المفهوم المبادئ، والأهداف، وما يقدمه من خدمات للمؤسسة الاقتصادية.
- تبيان أهمية التدقيق في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر، وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلي، وتجسيد الحوكمة وترشيد القرارات.
- تسليط الضوء على جوانب النقص في المؤسسات الاقتصادية، وحصص مختلف المخاطر التي تواجهها لأجل تحسين الأداء.
- التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحقيق الجودة لأجل التسيير والأداء الأمثل في المؤسسة الاقتصادية.

فرضيات الدراسة

- الأولى: المدقق الداخلي يساهم في تحسين فعالية أداء المؤسسة الاقتصادية
- الثانية التدقيق الداخلي هو الركيزة الأساسية في المؤسسة الاقتصادية بحيث يساعدها في إدارة المخاطر وترشيد القرارات، وتحسين الأداء واعطاءها ميزة تنافسية

منهج الدراسة

استندت الدراسة على المنهج الوصفي الذي يقوم على وصف الظاهرة من خلال المزج بين المعلومات النظرية المتعلقة بمختلف المفاهيم الخاصة بالدراسة والخروج بجملة من النتائج لأجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة .

تقسيمات الدراسة : من أجل إلمام بجميع جوانب الموضوع قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين نظريين و فصل تطبيقي كما يلي:

الفصل الأول : تطرقنا فيه إلى مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي، وبدوره قسمناه إلى 03 مباحث، تطرقنا في المبحث الأول لماهية التدقيق الداخلي أما المبحث الثاني إلى معايير ومنهجية تنفيذه أما المبحث الثالث فتناولنا فيه أساسيات التدقيق الداخلي الفصل الثاني: تناولنا فيه مفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية ودور التدقيق الداخلي في تحسينه، وبدوره هو أيضا انقسم إلى 03 مباحث، فخصصنا المبحث الأول لماهية المؤسسة الاقتصادية، أما المبحث الثاني خصصناه ماهية الأداء أما المبحث الثالث والأخير خصصناه لدور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

الفصل الأول

مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي حلقة من الحلقات الرقابية في المؤسسة، إذ تعتمد عليها الإدارة في التخفيف من المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة العليا فهي وظيفة تقوم بها وحدة متخصصة داخل المؤسسة، ومن مهمتها فحص وتقييم كافة العمليات المالية والإدارية للتأكد من أنها قد تمت وفقا للخطط والسياسات المرسومة، كما تعمل على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وكشف كل الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها، وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة. هما:

و للاحاطة بأهم المفاهيم المرتبطة بهذا الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي

المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني : معايير التدقيق الداخلي ومنهجية تنفيذة

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق وظيفة ظهرت نتيجة العديد من التطورات والأحداث التي ولدت الحاجة إليها، ككبر حجم المؤسسات وتعدد الخدمات والأنشطة التي تقوم بها وتعقد العمليات وتداخلها، حيث حظي بالعديد من التعاريف ويسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف. حيث سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى العناصر الآتية:

المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي

: التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي ، يقدم خدمات تأكيدية وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين أعمالها . يساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات ادارة المخاطر والرقابة والحوكمة .

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه

على العموم يمكن حصر التطور التاريخي للتدقيق حسب مختلف المراحل التاريخية في الجدول التالي:

الجدول رقم (1_1): التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه.

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطورية، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة

إبتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي
----------------	-----------------------------------	--	---

المصدر : محمد . التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2003، ص ص 87.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

التدقيق هو عملية فحص مستندات و دفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا إنتقاديا لزيادا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات الدالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية"¹.

- التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من اجل تقديم خدمات وقائية و علاجية للإدارة، وهو نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى. وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، وقد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية².

- التدقيق الداخلي نظام للتقييم الذاتي الداخلي في مؤسسة العمل تركز عليه أعمال المحاسبة الإدارية و إدارة الجودة؛ حيث يقوم موظفون الشركة أنفسهم بإجراء تقييم مستمر للتأكد من صحة الوضع المالي لعمليات الشركة و يطلق على هؤلاء الموظفون الذين ينفذون هذه المهمة اسم: "المدققين الداخليين.

وكتعريف شامل للتدقيق الداخلي من طرف المعهد الفرنسي للتدقيق والمراجعة الداخلية على

أنه: نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات، وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة و التي تساهم في خلق قيمة مضافة.

¹- أحمد حلم جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن ، 2000، ص 07

²- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سريا دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

الفرع الثاني: تاريخ التدقيق الداخلي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق "auditing" مشتقة من كلمة يونانية "audire" والتي معناها يدل على استماع أو يستمع¹.

وإن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق².

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي على حد سواء، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرن الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك هو المسير في نفس الوقت. غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجياً³.

¹ - خالد أمن عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحة النظرة والعلمة، دار وائل ، الأردن ، 7001 ، ص 81 ، 81.

² - رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص 18

³ - محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون- الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008،

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي وأهدافه

الفرع الأول: أنواع التدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي ثلاث أنواع كما يلي:

أولاً: التدقيق الداخلي المحاسبي والمالي : وهو يعني مراجعة العمليات والوثائق المالية و المحاسبية و الإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية¹ :

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة.
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير و موازين المراجعة.
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

ثانياً: التدقيق الداخلي التشغيلي: ويطلق عليه أيضا التدقيق الإداري و التدقيق الوظيفي و جميعها تشير لوصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين، وعلى اختلاف المصطلحات يشير التدقيق التشغيلي إلى الفحص و التقييم الشامل لعمليات المشروع بهدف إعلام الإدارة إذا كانت العمليات المخططة قد نفذت وفقا للسياسات و الخطة المتعلقة بالأهداف كما يتضمن أيضا تقييم كفاءة استغلال الموارد المتاحة، ويعد التدقيق التشغيلي أوسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز على التدقيق المالي والمحاسبي ، إذ يقوم المدقق بتدقيق كافة النشاطات داخل المؤسسة المالية و غير المالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء للعمل على معالجتها و الحد منها².

ثالثاً: التدقيق الداخلي الاستراتيجي:

يصوب التدقيق الاستراتيجي نحو إدارة المؤسسة و الاستراتيجيات المطبقة في مجالات نشاطها وعمل على تحليل الأنظمة الموضوعية من أجل تحديد و إدارة و توجيه الاستراتيجيات والحكم على أداء هذه المنظمة، وهو بذلك يفحص و يقيم مدى انسجامها و ترابطها مع واقع التسيير المؤسسة، كما يسمح التدقيق الاستراتيجي بتحديد و اكتشاف طبيعة الاستراتيجية التي تبنتها المؤسسة في فترة معينة لتعرف على مدى

¹ - خلف عبد الله الوردات دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 35

² - نعيم دهمش عفاف اسحق أبوزر مداخلة بعنوان الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونية، الأردن، 2005، ص 04

صياغته و تنفيذها بطريقة صحيحة، و هو ما يمكّن من توفير إطار تحليلي متكامل للإدارة العليا للمؤسسة من إعادة توجيه الاستراتيجية المتبقية بسرعة¹.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

قسم التدقيق الداخلي مهم جدا داخل الشركة حيث أنه يعتبر كعنصر أساسي في تطبيق نظام الرقابة الداخلي التي بدورها تساعد في تقييم عمل المؤسسة باعتباره العمود الفقري للتقرير الإدارية والمالية كما أنها الوظيفة التي تبقي كل الأعمال على صلة بأهداف بالشركة.

تساعد كفاءة التدقيق الداخلي على تطوير عمل الشركة استنادا على التقارير المالية التي تعكس جودة التدقيق الداخلي. وعلاوة على ذلك، فان التدقيق الداخلي يمثل جزء مهم من الهيكل التنظيمي للشركة.

تميز التدقيق الداخلي بميزات زادت أهميته حيث يمكن تقييمها من خلال ثلاث طرق هي²:

1- البعد الثقافي: لا يستطيع المدقق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال الا وتأقلم مع البيئة الثقافية للمؤسسة حيث انه لا يمكن ان يتم التدقيق الداخلي بصورة مجردة اي لابد ان تأخذ البيئة الثقافية بعين الاعتبار والتكيف معها.

2 - البعد الشامل: يهتم التدقيق الداخلي بجميع أنشطة المنظمة، لأنها بنيت بنفس الميزات، ويتم تقييمها بنفس الأدوات ونفس الأسلوب في جميع³.

المجالات.

3 - البعد النسبي: لا يمكن إنكار أن الشمولية ترافقها النسبية في التطبيق الرقابة الداخلية ليست غاية في حد ذاتها.

يعتبر من أولويات المسيرين الذين يعلمون أن التدقيق الداخلي محدود بالتكلفة والمنفعة أثناء

تنفيذه للعمليات المخططة حيث ارتبطت أهمية التدقيق الداخلي بالعناصر الأربعة التالية :

¹ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 39

² - Jacques renard, theorie et pratique de l'audit interne, edition groupe Eyrolles, saint germain, 2010, p140-143

³ - سولاف حيدر خير الدين أثر المراجعة الداخلية او التدقيق الداخلي في تحقيق الاهداف المحاسبية للمستشفيات الصحية، مذكرة ماجستير، غير منشورة ، الجامعة الاسلامية في لبنان، 2005، ص 12

- توفير البيانات الموثوقة التي تستوجب وجود القدرة على حيازة معلومات دقيقة تمكنها من القيام بعملياتها، وتستخدم إدارة التدقيق الداخلي مجموعة واسعة من المعلومات تمكن من المساهمة في صنع القرار¹.
- حماية الأصول والسجلات التي قد تتعرض للسرق أو سوء الاستعمال أو التلف الغير متعمد إلا إذا كانت محمية بجهاز رقابة مناسب
- تعزيز فعالية العمليات بهدف التدقيق داخل المؤسسة إلى منع الازدواج غير الضروري للجهود وحمايتها في جميع جوانب النشاط ؛
- تشجيع التقيد بالسياسات المرسومة إذ من المفترض أن تضع الإدارة إجراءات وقواعد لتوفير الوسائل اللازمة لبلوغ أهداف الشركة.
- لقد زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أداة تتيح للمؤسسات إصلاح وتطوير نفسها ذاتيا من خلال التقييم والتحليل والمشورة والدراسات والاقتراحات، وهناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على زيادة أهميتها منها :
- زيادة اللامركزية والاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي؛
- التطور الذي شهدته وظيفة التدقيق الداخلي واتساع نطاقها ليشمل مراجعة وفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات التي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها².
- شمول النظام لخطوط اتصال أفقية وعمودية وحاجة التغذية و التغذية العكسية إلى مسؤولين يتولون التدقيق؛
- حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط المؤسسة ومدى التزامها بمسؤولياتها.
- تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات و أصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن

¹ - Ebrahim mohammed al-matari,abdullah kaid al-swidi, faudziah hanim binti fadzil, the effect of the internal audit and firm performance, international review of management and marketing, university ultara malaysia, 2009, p1

² - محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط. 2012 ص 26-27.

المراجع الخارجي، و أهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتظافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي¹ :

- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها ؛

- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة؛

- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛

- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال الشركة من الغش السرقة و الأخطاء ؛

حاجة الجهات الحكومية وغيرها لبيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية والتسعيرة؛

- تطور إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى اختباريه تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

وفي الآونة الأخيرة ازدادت أهمية التدقيق الداخلي وذلك لعدة عوامل وهي² :

- التناثر الجغرافي وتزايد نطاق العمليات الدولية مع كبر المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المدقق الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وأطلق عليه اسم "المدقق المتجول" وهذا لمتابعة التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات ؛

- لامركزية الإدارة: بسبب التناثر الجغرافي للمؤسسات اضطرت إلى استخدام التدقيق الداخلي لتقييم ومراجعة أداء مديري الفروع حتى تتأكد من مدى التزامهم بالسياسات المرسومة؛

- التوسع في احتياجات الإدارة : تركيز وظيفة التدقيق الداخلي على الجانب المالي واهتمامه الواسع بتحليل مخاطر الأعمال، وان الوظيفة التقليدية أصبحت من مسؤوليات المدقق الداخلي والتوسع في الخدمات التي تقدم للإدارة ؛

- التحول إلى المراجعة الاختيارية من طرف المدقق الخارجي أدت إلى حتمية وجود مدقق داخلي في المؤسسة؛

- يوفر التدقيق الداخلي معلومات للإدارة يمكنها من إدارة مخاطرها وإضافة قيمة وزيادة العائد للمؤسسة.

¹-رماش عز الدين دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014 ، ص 6 ،

²- زوبيري الطاهر، دور المراجعة الداخلية في تحسين ورفع الاداء، مذكرة ماستر ، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010، ص.ص 3-

تظهر في الأخير أهمية التدقيق الداخلي من خلال فعاليته في تسيير المؤسسة وفق مجموعة من الأسس والمعايير التي يمكن من خلالها التقليل من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة¹.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الداخلي ومنهجية تنفيذه

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسات أو من خارجها، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فإن التقييد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم.

الفرع الأول: ماهية معايير التدقيق الداخلي

عرف المعيار كمصطلح على أنه درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوبة لغرض معين كقياس أو ميزان، على الأخرى التماثل معه ومسايرته، ويتم بواسطته الحكم على دقة أدائهم.

ويعرف معيار التدقيق بأنه " أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية، ودرجة الاتساق التي يصل إليها المدققون عند أدائهم لوظائفهم² .

أما معايير التدقيق الداخلي تحديدا فتعرف بأنها: " المقاييس و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون ، وذلك وفقا لما تم التوصل إليه و اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين 2." IIA

الفرع الثاني: معايير التدقيق

تعتبر من الإصدارات الرئيسية لمعهد المدققين الداخليين و الذي يعد الإهتمام بها أمراً ضرورياً وفي من خلال المدققين الداخليين بالالتزامتهم الوظيفية حيال المنظمة، وهي تهدف إلى³.

¹- الصديقي فاتح، فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة، مذكرة، لسانس غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013

²- مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، رقم 3، 2002 ، ص، 252.

³- أحمد محمد العمري فضل عبد الفتاح عبد المغني مرجع نفسه، ص 342.

. تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛¹

- وضع إطار لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي؛

- وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي؛

- تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية للمنظمة.

وفيما يلي فإن المعايير الدولية الجديدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي و التي تم الموافقة عليها في 01 جانفي

2013 من قبل مجلس معايير التدقيق (IIASB) تنقسم إلى² .:

مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلية

:أولا: معايير السمات (Attribute standard) :

هي مجموعة من المعايير التي تحدد الصفات التي واجب توفرها في كل من إدارة و القائمين بممارسة

نشاط التدقيق الداخلي وهي تتضمن:

(1000) الأهداف والصلاحية والمسؤولية ينبغي تحديد الأهداف والصلاحيات و المسؤوليات فيما يتعلق بأنشطة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في القانون عن طريق 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 أية تبعية أو6 تدخل من طرف الإدارة ليتمكن من أداء عمله بكل أمانة واستقامة تصل إلى حد إمكانية الوصول إلى السجلات والممتلكات و إنجاز أية أعمال أو التبليغ عنها كلما كان ذلك ضروريا، إلى جانب ذلك على المدقق الداخلي أن يكون موضوعي غير متحيز أثناء أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي، ليقوم بها بأسلوب يقنع معه بصدق و سلامة النتائج المتواصل إليها الموضوعية عدم تأثره بالبيئة الخارجية لكي لا يجعل حكمه خاضع لأحكام الآخرين.

¹ - أحمد حلي جمعة الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان .2002. ص،34

² - Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute Of Internal Auditors,2015,pp,2-72

(1200) البراعة وبذل العناية المهنية على المدققين الداخليين الالتزام بالعناية المهنية و المهارة المتوقعة من المدقق داخلي مختص وخبير في أدائه لأعماله و التعامل مع الأفراد و القدرة على الاتصال و الالتزام بالمعايير المهنية.

- (1300) الرقابة النوعية وبرنامج التحسين على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع برنامج للرقابة النوعية، وبرنامج للتحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي من أجل التقييم الدوري لجودة أعمال التدقيق الداخلي التي تمت و التأكد من سيرها وفقا للمعايير ومراقبة كل جزء من هذا البرنامج الذي يضمن توافق نشاط التدقيق مع المعايير الخاصة به¹.

ثانيا: معايير الأداء (Performance standards :: هي معايير 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:

(2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خط 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 الخط ومتطلبات تنفيذها بما في ذلك التغيرات الزمنية الهامة، بغرض فحصها والاطلاع، كما ينبغي عليه التأكد من أن موارد التدقيق كافية ومناسبة وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الأهداف المرسومة.

- (2100) طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق تقييم و تحسين عمليات الحكومة و المساهمة في تقييم أنظمة إدارة الخطر التي من خلالها نستطيع تقييم مدى كفاية وفاعلية الأدوات الرقابية التي تضمن التحكم بالمؤسسة، لتأكد في الأخير من أن إدارة الأداء التنظيمي فعال وأن هناك توصيل فعلي للمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المختصة².

- (2100) التخطيط للمهمة: يلتزم المدققون الداخليون بوضع وتسجيل خطة عمل لكل مهمة، وتشمل الأهداف والوقت وتوزيع الموارد من أجل تقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط تحت التدقيق، ولتحقيق ذلك

يجب وضع نطاق مهمة كاف لإشباع أهداف المهمة و الذي يتضمن اعتبارات خاصة بالأنظمة الملائمة وبالعاملين و النواحي المادية بما فيها تلك التي تحت سيطرة طرف ثالث.

¹ - أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 39

² - أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 42

- (2300) تنفيذ المهمة على المدققين الداخليين 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 المتواصل إليها.

- (2400) إيصال النتائج على المدققين إيصال نتائج تلك المهمة بتقرير مكتوب أو شفوي يشمل أهداف المهمة ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات وخط العمل إلى الأطراف الذين يضمنون إعطاء تلك النتائج العناية اللازمة.

- (2600) مراحل الإنجاز: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة من خلال إنشاء عملية متابعة للمراقبة للتأكد من فعالية تنفيذ الأعمال الإدارية، ومن أن سير نتائج المهام الاستشارية تتم على النطاق المتفق عليه.

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

ثالثاً: معايير التنفيذ (Implémentation standards): هي تطبيق لكل من معايير الخواص ومعايير الأداء في الحالات اختيارات الالتزام التحقيق بالغش والاحتيال و التقييم الذاتي للرقابة. ويتم وضع معايير التطبيق على أساس عاملين هما أعمال التوكيد و أعمال الاستشارة¹.

¹- أحمد حلي جمعة الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 42

المطلب الثاني منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي

إن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة و اعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج وكذلك أثر العمليات على نتائج المؤسسة، و بالتالي فالتدقيق الداخلي خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة و إنجازها، سنتطرق إليها في الفروع التالية:¹.

الفرع الأول: التخطيط الأولي

وهو المرحلة التمهيديّة في التدقيق، حيث يقوم المدقق بالاطلاع على المؤسسة بغرض كسب معرفة و معلومات عنها و هذا من أجل تكوين الملف الدائم للمؤسسة؛ و يعد التخطيط أول الخطوات الضرورية لتحقيق الأهداف الموضوعية لأي وحدة تنظيمية، ومهمة التخطيط تقع على عاتق مسؤول التدقيق الأول الذي يحدد المجالات التي يجب تدقيقها، مع تحديد فريق العمل الذي يقوم بالتدقيق.

الفرع الثاني: المعرفة العامة للمؤسسة

على المدقق الداخلي قبل الشروع في عملية التدقيق أن يحصل على معرفة عامة حول المؤسسة، حيث يطلع على الوثائق الخارجية للمؤسسة، مما يسمح له بالتعرف على محيطه و القوانين و التنظيمات الخاصة بالقطاع، كما يقوم بزيارات ميدانية ليتعرف على المسؤولين و مسيري مختلف المصالح و يجري حوار معهم و مع من سيشتغل معهم أثناء أدائه للمهمة و بالتالي سيحصل المدقق الداخلي على نظرة عامة شاملة و كاملة حول المؤسسة

الفرع الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

في هذه الخطوة يقوم المدقق بعمله بصفة فعلية و تطبيق مختلف الإجراءات المتعلقة بها و كما تم تحديدها في البرنامج، وقد تختلف الإجراءات تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة و نوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها.

¹ - العيشي إسماعيل واقع التدقيق الداخلي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على ضوء معايير التدقيق الداخلي: دراسة حالة مؤسسة ميناء سكيكدة"، مذكرة ماستر كلية علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017/2018، ص22

كما تمر هذه الخطوات بعدة مراحل أهمها فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة لغرض تخطي التدقيق التقييم المبدئي¹.

الفرع الرابع: تقرير التدقيق الداخلي

يعد إعداد و عرض تقرير التدقيق الداخلي أهم مرحلة في عملية التدقيق الداخلي، و الوسيلة الرئيسية التي يتمكن من خلالها الأفراد داخل و خارج المؤسسة من معرفة عمل التدقيق الداخلي، و يمثل هذا التقرير الدليل الأكثر استمرارية على الطابع المهني لأنشطة التدقيق، وهو الخطوة الأخيرة التي تمثل حوصلة المجمع ما قام به المدقق الداخلي من فحوصات لمختلف البنود مشيراً إلى مدى تقوم المؤسسة باحترام الإجراءات الداخلية وتطبيق لمختلف القوانين المتعارف عليها، كما يبين فيه نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ونقاط القوة و الضعف الموجودة فيه، و السبل التي تؤدي إلى التحسين مدعماً كل هذه النتائج بإثباتات وبراهين، مقنعة وفي ختام تقريره يبدي التوصيات اللازمة لتصحيح وتحسين الأداء بصفة موضوعية سواء بالإيجاب أو بالسلب. و تتمثل أهداف تقارير التدقيق الداخلي

- الإفصاح عن النتائج يجب على تقارير التدقيق تلخيص الظروف التي تم ملاحظتها أو إيجادها سواء الجيدة أو السالبة، باعتباره وسيلة لإعلام الإدارة فيما يتعلق بعمليات المنظمة.

- وصف النتائج اعتماداً على ما سبق يجب أن يصف التقرير ما هي الأخطاء التي تم إيجادها، و يبرز مختلف الانحرافات و نقاط الضعف في حالة وجودها.

- اقتراحات للتصحيح (التوصيات) تخدم توصيات التدقيق كإطار عمل للموقف لتصحيح الأخطاء و الانحرافات وأسبابها مع وجود هدف لتحسين العمليات.

- عرض آراء الخاضعين للمراجعة أحياناً يأمل الخاضعين للمراجعة في عرض آراءهم حول الأعمال محل التدقيق أو توضيح القضايا المتعلقة بالأمور التي تم التقرير عنها بشكل لا يتفق مع وجهة نظرهم، و اعتماداً على شكل التقرير فإن ذلك يتيح مجالاً لهم يوضح خط التصرفات التصحيحية بشكل رسمي استجابة للنتائج وتوصيات التدقيق².

¹ - العيشي إسماعيل، مرجع سابق، ص 23

² - العيشي إسماعيل، مرجع سابق، ص 23.

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة و متنوعة ، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف و الحجم و التعقيد و الهيكلة ، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسات أو من خارجها ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فان التقييد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمرا أساسيا لكي يتمكن المدققون الداخليون من نشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم

المطلب الأول: المدقق الداخلي

الفرع الأول: تعريف المدقق الداخلي

المدقق الداخلي يقوم بإجراء التدقيق الكامل على إدارة المخاطر والرقابة على فعالية العمليات والموثوقية المالية وتطبيق اللوائح المحاسبية والقانونية وتحديد نطاق التدقيق الداخلي مع وضع الخطط السنوية والحصول على تحليل وتقييم للوثائق المحاسبية وتقارير البيانات ومخططات التدفق المادي وتحليل وتقييم الوثائق المحاسبية.

المدقق الداخلي لديه مهارات تميزه، من أهمها اجادة التعامل مع برامج المحاسبة وقواعد البيانات وبرامج مايكروسوفت أوفيس؛

- القدرة على معالجة كميات كبيرة من البيانات وتجميع تقارير مفصلة؛

- معرفة معايير التدقيق والإجراءات والقوانين والقواعد¹.

- الاهتمام الشديد بالتفاصيل والمهارات التحليلية الممتازة.

الفرع الثاني: مهام المدقق الداخلي

تتمثل المدقق الداخلي فيمايلي:

- مراقبة أداء دورة التدقيق الكاملة بما في ذلك إدارة المخاطر وإدارة الرقابة على فعالية العمليات المالية

¹ - الموقع الإلكتروني، <https://www.tanqeeb.com/career/job> مقالة بعنوان وصف مهنة المدقق تاريخ الإطلاع: 29/05/ 2024، على الساعة

- رصد ومتابعة الامتثال لجميع التوجيهات واللوائح القانونية والمحاسبية؛
- تحديد نطاق التدقيق الداخلي مع وضع الخطط السنوية؛
- الحصول على وتحليل وتقييم الوثائق المحاسبية والتقارير السابقة والبيانات ومخططات التدفق؛
- إعداد وتقديم التقارير التي تعكس نتائج التدقيق؛
- العمل كمصدر موضوعي للمشورة المستقلة لضمان صحة المشروعية وتحقيق الأهداف؛
- تحديد الثغرات وتقديم التوصيات الخاصة بالمخاطر والتكاليف؛
- التواصل بشكل دائم مع لجنة الإدارة والتدقيق؛
- توثيق العملية وإعداد مذكرة نتائج التدقيق؛
- إجراء مراجعة الحسابات لرصد تدخلات الإدارة؛
- الانخراط في التطوير المستمر للمعرفة فيما يتعلق بقواعد القطاع واللوائح.
- الاطلاع الدائم على متغيرات المجال وأفضل الممارسات والأدوات والتقنيات ومعايير الأداء؛¹.

¹ - الموقع الإلكتروني، مرجع سابق

المطلب الثاني: وسائل التدقيق الداخلي

يعتمد المدقق الداخلي عن مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته بحيث يفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشكلة المارده معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة، وهي تضم أدوات الاستفهام، الوصف، والتنظيم¹.

الفرع الأول: أدوات الاستفهام

وتتمثل في مجموعة من العناصر وذلك كما يلي:

أولاً: المعاينة الإحصائية: يقصد بالمعاينة أن يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 2% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات تقييماً بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض لاوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع².

ومن اجل هذا يمكننا الإشارة إلى المصطلحات أو المفاهيم المتعلقة بالمعاينة الإحصائية³:

1. المجتمع وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج أو اختيار العينة منها.

2. الدقة : وهي درجة التطابق أو اتفاق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع.

3. الثقة وهي قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعة والمقترحة في شكل نسبة مئوية.

4 الخطر: وهي تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولاً ، إذا كانت نسبة الخطأ في هذا الحجم تعادل أو تقل عن نسبة الخطأ المحدد مسبقاً، فتقول مثلاً الخطأ مقبول

5. المفاضلة: هو حاصل قسمة عدد عناصر المجتمع على حجم العينة المأخوذة من الجداول.

¹ -ALIANE MEROUANE ،L'audit Interne Bancaire, Diplôme Supérieur D'études Bancaire, Ecole Supérieur De Banque, Alger, Algérie, Octobre 2004, P 70.

² -Aperçu Dans L'audit, Voir Le Site: Www.Univ-Setif.Dz, Consulter Le 12/05/2023

³ - خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره، ص202

6. العينة هي جزء من المجتمع، أي مجموعة من المفردات تم اختيارها بطريقة معينة، وفقا لأسلوب معين بهدف دراسة مشكلة أو ظاهرة معينة تخص هذا المجتمع .

7. المقابلات تقنية تستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي وهي ليست محادثة أو استجوابا وتعتبر من التقنيات غير الرسمية، وذلك من أجل أخذ فكرة وأري أولي على مختلف الأنظمة داخل المنشأة. من أجل القيام بالمقابلة يجب احترام الشروط التالية:¹

يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء مقابلة مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية؛

- يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة والمنتظرة من واره إجراء هذه المقابلة؛

- المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها؛

- تلخيص مستوى المقابلة وابلغه إلى الشخص محل المقابلة والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسؤولي المؤسسة.

8. تحقق من ملفات الكمبيوتر أن استعمال الآلة الحاسبة وتالية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من خلال:²

- دقة وسرعة المعالجة؛

- سهولة الحصول على المعلومات؛

- توفير الوقت؛

- تدعيم العمل بكفاءة؛

- خفض تكلفة المعالجة؛

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة، التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص220

² - Jacques renard, OP.CIT, P: 309

- التحكم في المعلومات.

ومن أجل استعمال هذه الأداة يجب أن تتوفر ثلاثة شروط وهي:

- أن يكون الملف الآلي ناجعا وأن يحتوي على كل المعلومات المراد فحصها على الا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛

- امتلاك اشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي، فإذا قام المدقق بهذا العمل لابد أن تكون له مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا وجب اصطحاب مختصين في هذا المجال؛

- يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة بالنتائج المنتظرة منه.

ثانيا: الاستبيان (الاستقصاء): ي

يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بان تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق، حيث إن الإجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية واجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية، يستطيع المدقق استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر الوقت والجهد، ولا يتطلب منه الأمر ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المؤسسة.

ويتم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام، القسم العام الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية قسم لصندوق المصروفات ، قسم للمتحصلات النقدية وقسم للمدفوعات النقدية¹. وتنقسم قوائم الاستبيان إلى نوعين²:

- قوائم استقصاء لتحصيل المعلومات: هي عبارة عن اسئلة يطرحها المدقق الداخلي خلال المرحلة التمهيديّة التي تدفعه إلى التعرف على الوظيفة محل التدقيق، وهذه الاسئلة تسمح له بتحديد نطاق إشرافه تنظيم عمله، ثم السماح له بإعداد أسئلة المرحلة الموالية.

¹ - غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 227

² -Jacques renard, OP.CIT, P: 231.

- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية: هذه القائمة يتم بناؤها لاحقا عند تحضير برنامج العمل، بحيث يسمح كل سؤال بالتعرف على نقاط الرقابة الداخلية، وذلك لتقييمها لكشف نقاط الضعف وتقديم البدائل.

الفرع الثاني: أدوات الوصف:

وتتمثل فيما يلي:

1 الدارسة الوصفية يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الاسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية¹.

2. الملاحظة المادية : هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم أري المدقق في أمور معينة، وتوضح أية نقاط خلافية في نتائج وتوصيات المدقق.

يكون التركيز على الملاحظات الهامة والتي يكون لها تأثير مادي على سير أعمال المنشأة، أما الملاحظات الأقل أهمية فيمكن نقلها بشكل غير رسمي².

3. شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي أولا بإحصاء وتسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام وتسجيلهم على شبكة تحليل المهام، وعند اكتمال ملاء شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي بتحديد الخطأ والتدخل في أداء المهام.

4- خرائط التدفق عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دوارت الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده، بالمؤسسة وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدوارت والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفحات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييمها.

¹ - محمد يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق، عمان ، 2000، ص 220

² - خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره، ص ص 113-114

يتم استخدام خرائط التدقيق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها، يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

- أن يقوم المدقق بدراسة الوجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها؛
- بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛
- يقوم بأعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين واجاباتهم على استفسارات المدقق.

عند قيام مدقق الحسابات بأعداد خرائط التدفق يجب أن يراعي ما يلي¹:

- أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق التدفق الخاصة به، وكذلك اسم المنشأة ونوع النظام؛
- يتم ذكر اسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة؛
- أن توضع مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم.

الفرع الثالث: أدوات التنظيم:

وتتمثل فيما يلي:

1. الهيكل التنظيمي من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينها².

¹ -Batude. D, L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, P 58.

² - محمد التهامي طواهر ، الصديق مسعود ، مرجع سبق ذكره، ص 90.

وعليه يظهر دور الهيكل التنظيمي في دعم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية:

- حجم المؤسسة
- طبيعة النشاط ؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديریات؛
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛
- البساطة والمرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات.

2- مخطط التدقيق يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات واجراءات المراجعة في شكل برامج مراجعة داخلية يتضمن النواحي التالية:

- الأنشطة على مستوى الأقسام المختلفة والمطلوب مراجعتها .
- الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها أولا بأول وتنفيذ عملية التدقيق في شكل إجراءات مكتوبة ترشد العاملين في قسم التدقيق الداخلي؛
- التخطيط الزمني لإجراءات التدقيق على مدار السنة المالية؛

تحديد عدد الأفراد الذين يساهمون في عملية التدقيق الداخلي بما يتفق وتنفيذ برامج التدقيق.

3 ميثاق التدقيق: إذ يجب تحديد صلاحيات وسلطة ومسؤولية المدقق الداخلي بما يتماشى مع تعريف وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وتحديد الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا واضحا.¹

¹ - محمد السيد سريرا ، مرجع سابق ، ص: 200.

4. دليل التدقيق: عبارة عن وثيقة مرجعية داخل المؤسسة، تتعلق بالأفراد الممارسين لعملية التدقيق الداخلي، من خلال تحديد نطاق العمل والإشراف والتدريب للمدققين الجدد.

خلاصة الفصل:

ومن خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل اتضح أن المدقق الداخلي شخص مستقل داخل المؤسسة، يتميز بالمؤهلات العلمية والعملية الواجب توفرها لممارسة عملية التدقيق الداخلي، وذلك بأتباع منهجية وخطوات مستمدة من المعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي، وانتهاء بإعطاء رأي فني محايد حول صدق وصحة حسابات المؤسسة وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمالها، وتقديم التصحيحات والتوصيات ومتابعة تنفيذها وعموماً فإن مهنة التدقيق الداخلي وظيفية مهمة داخل المؤسسة، تهدف إلى حماية أصول وأموال المؤسسة ومساعدة الموظفين للقيام بأعمالهم مسؤولياتهم، وتنفيذ الخطط والإجراءات الإدارية المرسومة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوجيهات والإرشادات والتحسينات، وهذا من أجل المحافظة على أداء المؤسسة وتحقيق مختلف الموضوعات.

الفصل الثاني

مفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية ودور التدقيق الداخلي في تحسينه

بعد ماترقنا في الفصل الأول إلى ماهية التدقيق الداخلي الذي هو بمثابة نشاط : نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات، وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة و التي تساهم في خلق قيمة مضافة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى دوره في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية في 03 مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: ماهية الأداء

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية وأهدافها

الفرع الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية

إن عملية إعطاء ووضع تعريف موحد وواضح للمؤسسة الاقتصادية يعتبر أمر بالغ الصعوبة، فقد تعددت وتباينت آراء الاقتصاديين حول مفهوم المؤسسة الاقتصادية، وهناك جملة من الأسباب التي أدت إلى عدم الوقوف على تعريف موحد للمؤسسة الاقتصادية أهمها¹:

- التطور المستمر الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية في طرق تنظيمها، وفي أشكالها القانونية منذ ظهورها، وخاصة في هذا القرن.

- تشعب واتساع نشاط المؤسسة الاقتصادية، سواء الخدماتية منها أو الصناعية، وقد ظهرت عدة مؤسسات تقوم بعدة أنواع من النشاطات في نفس الوقت وفي أماكن مختلفة مثل المؤسسات المتعددة الجنسيات والاحتكارات.

- اختلاف الاتجاهات الاقتصادية والإيديولوجية، حيث أدى ذلك إلى اختلاف نظرة الاقتصاديين في النظام الاشتراكي إلى المؤسسة عن نظرة الرأسماليين، وعليه إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة. ومن هنا جاءت تعاريف شاملة تشمل مختلف أنواع المؤسسات، سواء من ناحية الأنظمة الاقتصادية أو نوعية النشاط والأهداف.

وفيما يلي ندرج بعض التعاريف الشاملة الخاصة بها:

- تعرف على أنها اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، وهذا في إطار قانوني ومالي اجتماعي معين ضمن شروط تختلف تبعاً لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به، ويتم هذا الاندماج لعوامل الإنتاج بواسطة تدفقات نقدية

حقيقية وأخرى معنوية وكل منها يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأفراد. وتتمثل الأولى في الوسائل والمواد المستعملة في نشاط المؤسسة، أما الثانية فتتمثل في الطرق والكيفيات والمعلومات المستعملة في تسيير ومراقبة الأولى¹.

¹ - ناصر دادي عدون ، إقتصاد المؤسسة دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998، ص: 08.

- وتعرف كذلك على أنها شكل اقتصادي وتقني وقانوني واجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الاجتماعي بهدف إنتاج سلع أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة²

- كما تعرف " أنها مجموعة من الطاقات البشرية والموارد المادية (طبيعية كانت أو مادية أو غيرها) والتي تشغل فيما بينها وفق تركيب معين وتوليفة محددة قصد إنجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع³.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة الاقتصادية

إن أصحاب المؤسسات الاقتصادية سواء كانت عمومية منها أو خاصة، يسعون وراء إنشاءهم للمؤسسة، إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي تختلف وتتعدد، باختلاف أصحاب وطبيعة وميدان نشاط المؤسسات، ويمكن تلخيص هذه الأهداف في النقاط التالية:

أولاً: الأهداف الاقتصادية

1. تحقيق الربح

يعتبر تحقيق الربح المبرر الأساسي لوجود المؤسسة لأنه يسمح لها بتعزيز طاقتها التمويلية الذاتية التي تستعملها في توسيع قدراتها الإنتاجية و تطويرها أو على الأقل الحفاظ عليها وبالتالي الصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى والاستمرار في الوجود⁴.

2. عقلنة الإنتاج⁵ .:

أي الاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجيتها من خلال التخطيط المحكم والدقيق للإنتاج و التوزيع ثم مراقبة تنفيذ الخطط والبرنامج وذلك بهدف تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية و المالية والإفلاس في آخر المطاف نتيجة لسوء استعمال عوامل الإنتاج.

3. تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمع

¹ - المرجع السابق، ص: 10.

² - صمويل عبود ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982، ص: 58.

³ - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص: 15.

⁴ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 17، 18.

⁵ - المرجع السابق، ص: 18.

وهذا من خلال تحقيق كامل عناصر الإنتاج لتلبية الحاجات المتزايدة، ويجب أن يحقق الإنتاج مايلي: مستوى عالي من المرونة؛

- أن يتم الإنتاج في وقته المحدد دون تقديم أو تأخير؛

- أن يتم تسليمه لطالبيه في الوقت المحدد.

ثانيا الأهداف الاجتماعية

من بين الأهداف الاجتماعية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية على تحقيقه مايلي:

1. ضمان مستوى مقبول من الأجور:

يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجورا

مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا، إذ يعتبر العمال العنصر الحيوي والحي في المؤسسة إلا أن مستوى وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسة وطبيعة النظام الاقتصادي ومستوى المعيشي¹..

2. تحسين مستوى معيشة العمال

¹ - عمار زيتوني مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 09، مارس 2006، ص: 43.

إن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتوجات جديدة بإضافة إلى التطور الحضاري لهم¹.

3. توفير تأمينات ومرافق للعمال :

تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي والتأمين ضد حوادث العمل وكذلك التقاعد، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الاستهلاك والمطاعم... الخ.

4. تأهيل العمال² :

حيث يتم تدريب وتطوير العاملين ورفع مستويات مهاراتهم المهنية وهذا عن طريق إخضاع العمال إلى دورات تكوين وتدريب من أجل رفع المستوى المهني والتخصص حسب القدرة المهنية للعمال.

ثالثا الأهداف التكنولوجية

من بين الأهداف التكنولوجية التي تؤدها المؤسسة³.

- البحث والتنمية حيث مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا وترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح، ويمثل هذا البحث نسبة عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة، وخاصة في السنوات الأخيرة، إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية وأحسن وسيلة، تؤدي إلى التأثير على الإنتاج ورفع المردودية الإنتاجية في المؤسسة.

كما أن المؤسسة الاقتصادية تؤدي دورا مساندا للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث والتطور التكنولوجي نظرا لما تمثله من وزن في مجموعها وخاصة الضخمة منها من خلال الخطة التنموية العامة للدولة المتوسطة الأجل، التي يتم من خلالها التنسيق بين العديد من الإجراءات ابتداء من مؤسسات البحث العلمي، والجامعات والمؤسسات الاقتصادية⁴.

المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسات الاقتصادية

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 19.

² - إبراهيم بختي دور الإنترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر ، 2002-2003، ص: 05.

³ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 21.

⁴ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 60، 59.

الفرع الأول: تصنيف المؤسسات الاقتصادية تبعاً للمعيار القانوني

1. المؤسسات العمومية وهي المؤسسات التي يعود رأس مالها للقطاع العام، فهي تعتبر مؤسسات الدولة بالإشياء أو التأميم و يكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهة الوصية، ينقسم هذا النوع من المؤسسات إلى قسمين¹:

- مؤسسات تابعة للوزارات:

وتسمى أيضا " المؤسسات الوطنية " فهي تخضع للمركز مباشرة أي لإحدى الوزارات و هي صاحبة إنشاءها، والتي تقوم بمراقبة تسييرها بواسطة عناصر تعيينها، تقدم إليها تقارير دورية عن نشاطها ونتائجها.

- مؤسسات تابعة للجماعات المحلية :

وتتمثل هذه المؤسسات في الولاية و البلدية أو تجمع بين البلديات أو الولايات أو منهما معا، وتكون عادة ذات أحجام متوسطة أو صغيرة ويشرف عليها منشيها عن طريق إدارتها ، وتحبذ عادة مجال النقل والبناء أو الخدمات العامة.

2 - مؤسسات مختلطة :

وهي تلك المؤسسات التي تترك الدولة أو إحدى هيئتها مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى في ملكيتها، مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات وأحكام خاصة.

3. المؤسسات الخاصة

وهي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص، كالمؤسسات الفردية ومؤسسات الشركات على أن كل نوع من هذه المؤسسات يحكمه نمط قانوني معين يحدد طرق و إجراءات تسييرها، ويتم تقسيم المؤسسات الخاصة إلى²:

- المؤسسات الفردية

¹- أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، مرجع سابق، ص:17.

²- المرجع السابق، ص:17.

تنشأ هذه المؤسسات عن جمع شخص يعتبر رب العمل أو صاحب رأس المال لعوامل الإنتاج الأخرى، حيث تختلط فيها شخصيتها القانونية بشخصية صاحب رأس المال الذي يقوم بإنشاء هذه المؤسسة، ويأخذ هذا النوع من المؤسسات أنواع تتباين من مؤسسات إنتاجية إلى وحدات تجارية أو خدماتية.... إلخ ، وغالبا ما يكون عدد العاملين فيها منخفضا¹.

- مؤسسات الشركات

يعرف المشرع الجزائري الشركة على أنها عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك².

وتنقسم الشركات على ثلاث أقسام رئيسية هي :

1- شركات الأشخاص

2- الشركات ذات المسؤولية المحدودة .

3- شركات الأموال.

الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية اقتصاديا

توزع المؤسسات الاقتصادية استنادا لهذا المعيار إلى ثلاث قطاعات رئيسية:

قطاع الفلاحة - قطاع الصناعة - قطاع الخدمات. ويضم كل قطاع مايلي³:

1- مؤسسات القطاع الأول " الفلاحة":

وتجمع المؤسسات المتخصصة في كل من الزراعة بمختلف أنواعها و منتجاتها، و تربية المواشي، بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري و غيره من النشاطات مرتبطة بالأرض و الموارد الطبيعية القريبة إلى الاستهلاك، وعادة ما تضاف إليها أنشطة المناجم

¹- ناصر دادي عدون مرجع سابق، ص: 54

²- المادة 416 من القانون المدني ، القانون رقم 88-14 المؤرخ في 03 مايو 1988.

³- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 70، 71.

2 - مؤسسات القطاع الثاني "الصناعة":

وتجمع مختلف المؤسسات التي تعمل في تحويل المواد الطبيعية إلى منتوجات، وتشمل بعض الصناعات المرتبطة بتحويل المواد الزراعية إلى منتوجات غذائية وصناعية مختلفة، وكذلك صناعات تحويل و تكرير للمواد الطبيعية من معادن و طاقة وغيرها، وهي ما تسمى بالصناعات الإستخراجية ومؤسسات الصناعات الاستهلاكية بشكل عام، ومؤسسات صناعة التجهيزات وسائل الإنتاج المختلفة، ونلاحظ أن توزيع هذه المؤسسات يمكن أن تجمع في فرعين رئيسيين:

- الصناعات الخفيفة

و في أغلبها استهلاكية و غير دافعة للاقتصاد بشكل واضح .

- الصناعات الثقيلة أو المصنعة:

هي مختلف الأنشطة الصناعية التي تعمل منتجاتها على دفع الاقتصاد أماميا ، حيث تعتبر كمستعمل لموارد و منتوجات قطاعات مثل الإستخراجية والطاقة ، و منتج لوسائل إنتاج تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية وهي بذلك دافعة إلى الأمام .

3 - مؤسسات القطاع الثالث :

هذه المؤسسات تشمل مختلف الأنشطة التي لا توجد في المجموعتين السابقتين و هي ذات أنشطة جد مختلفة وواسعة انطلاقا من المؤسسات الحرفية النقل البنوك، المؤسسات المالية، التجارة الصحة وغيرها¹.

المبحث الثاني: ماهية الأداء

المطلب الأول: تعريف الأداء والعوامل المؤثرة فيه

الفرع الأول: تعريف الأداء

يعود أصل كلمة الأداء لغة إلى اللفظة اللاتينية Performare التي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما، واشتقت منها اللفظة الانجليزية Performance التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم

¹ - عبد المللك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر

أهدافه، وهو نفس المعنى الذي ذهب إليه قاموس 1. Petit Larousse وكان مفهوم الأداء مقتصرًا فقط على المورد البشري والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل، إلا أنه مرتبط بالموارد الأخرى للمؤسسة¹.

وللأداء عدة تعاريف من بينها أنه الصورة الحية التي تعكس نتيجة ومستوى قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وقابليتها في تحقيق أهدافها من خلال أنشطتها المختلفة، فهو يعكس كيفية استخدام المؤسسة لمواردها المادية والمالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها².

3 - وهناك من عرفه بالأخذ بالبعد الاستراتيجي على أنه قدرة المؤسسة على تنفيذ استراتيجياتها وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية³.

كما عرف حسب معاييره الأساسية وهي الجودة الوقت، والتكلفة، وهناك من يضيف المرونة، سرعة رد الفعل، الإبداع... الخ.

ورغم اختلاف وجهات نظر الباحثين والكتاب على وضع تعريف موحد إلا أنهم يشتركون في أنه مفهوم يعكس نجاح أو فشل المؤسسة وفي مدى قدرتها على تحقيق أهدافها.

و غالبًا ما يرتبط مفهوم الأداء ببعض المفاهيم التي تعتبر قريبة منه أهمها الكفاءة، الفعالية والإنتاجية إلا أن هناك اختلاف بينها، وهذا ما سيتم التطرق إليه مع تحديد العلاقة بينها وبين الأداء كما يلي:

1. الكفاءة Efficacité، تعني إنجاز النتائج (المخرجات) بأقل استخدام للموارد (المدخلات)، فهي تركز على مفهوم الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بأقل الكلف⁴.

2. الفعالية Efficience، وهي مصطلح مرتبط بتحقيق الأهداف، كما يعني التأكد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والمقاصد والأهداف المرجوة منه⁵.

3. الإنتاجية، تعبر عن كفاءة المؤسسة في تحويل المدخلات إلى مخرجات وبالتالي تقوم على دراسة العلاقات القائمة بين الموارد المستخدمة وبين النتائج المحققة¹.

¹ - الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء مجلة الباحث العدد السابع 2009-2010، ص 217

² - وائل محمد صبيح إدريس وطاهر محسن منصور الغالي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2009، ص. 38

³ - عبد المليك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص 87

⁴ - يحيى إي إلهام الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسة الصناعية الجزائرية مجلة العلوم الباحث، العدد السابع، 2007، ص 46

⁵ - وائل محمد صبيح إدريس وطاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص 46

ومما سبق تمثل كل من الكفاءة والفعالية والإنتاجية مؤشرات للحكم على الأداء، خاصة الفعالية والكفاءة التي تعتبر من أهم محاور الأداء، وهذا من خلال ما يوضحه الشكل أدناه.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء الوظيفي

يتأثر الأداء بعدة عوامل منها خارجية وأخرى داخلية تتمثل في:

أولاً العوامل الخارجية، تتمثل هذه العوامل في مجموعة من المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق تحكم المؤسسة وعن رقابتها وتعتبر عن كل ما هو خارج عن المؤسسة (المحيط) بمختلف أبعاده، مما تؤثر على أدائها إما في شكل فرص يسمح لها بتحسين أدائها أو قد تكون خطراً يؤثر سلباً عليها مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف آثارها، وبالأحرى رفع مستوى المؤسسة لأدائها يرجع لقدرتها على التكيف ومسايرة هذه المتغيرات إما فرص كانت أو مخاطر، وتتمثل هذه العوامل في العوامل الاقتصادية، الاجتماعية، الثقافية السياسية، القانونية والتكنولوجية².

ثانياً: العوامل الداخلية تتمثل في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، حيث يمكن للمؤسسة التحكم فيها لحد ما والسيطرة عليها بشكل يسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية إذا ما أحكمت المؤسسة تنظيمها وأهلت عمالها واستخدمت أساليب التسيير الحديثة، وكونها تتميز بالكثرة يصعب حصرها، التي يمكن تصنيفها إلى³:

ثالثاً: العوامل التقنية وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة والتي تضم على الخصوص الهيكل التنظيمي مدى التنسيق والتكامل بين الوظائف المختلفة للمؤسسة، التكنولوجيا، العملية الإنتاجية نوعية المنتج شكله وتوافق منتجات المؤسسة ورغبات طالبها ومستويات الأسعار الموقع الجغرافي للمؤسسة، وحجمها والاستراتيجية المتبعة من قبل الإدارة.

¹ - عطية عبد العي، مرعي المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 49.

² - نعيمة يحيى مرقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009، ص ص 220-221.

³ - محمد محمود الخطيب الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات دار الحماد ، الطبعة الأولى، 2010، ص 48.

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

خامساً: نظام المعلومات السائد، تلعب المعلومات دوراً مهماً في متابعة وتقييم أداء المؤسسة، حيث يتجسد إنسياب المعلومات ضمن المحيط الداخلي للمؤسسة في نظام قائم بذاته، يتفاعل مع مجمل الأنشطة والوظائف التي تضطلع بها ومدى السرعة والفعالية في تحويل المعلومات من مواقع التنفيذ إلى مواقع القرار أو العكس، إضافة إلى مدى نوعية هذه المعلومات ومدى الكفاءة العالية والدراية المعمقة بعملية جمع وتصنيف وتقييم البيانات المعبرة عن الأداء، وتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في إتخاذ القرارات الكفيلة بتصحيح أو تقييم مسار هذا الأداء¹.

ويبقى مجال العوامل المفسرة للأداء واسعاً جداً ولا يمكن تحديده وضبطه، غير أن الدراسات والأبحاث بينت أن أهم العوامل التي تحقق الأداء المرتفع تأتي من المؤسسة نفسها قبل محيطها (مواردها)².

المطلب الثاني: تعريف تحسين الأداء وأنماطه

يعتبر فلسفة تحسين الأداء سياسة عامة تنتهجها المؤسسات الحديثة، حيث يسود الاقتناع بضرورة التحسين المستمر لكافة العوامل التنظيمية المتبعة في المؤسسة، حيث تعتمد على إيجاد أفضل طرق الانسجام بين التنظيم الداخلي ونمط الإدارة المتبنى وبين المحيط الخارجي.

الفرع الأول: تعريف تحسين الأداء

ويعرف تحسين الأداء على أنه استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى. ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء نذكر ما يلي:

- الوعي بتحقيق احتياجات وتوقعات الزبون (داخلي خارجي)؛

- إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين وخاصة ذوي الكفاءة والمهارة والإبداع؛

¹ - أحمد طرطار الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2001 ص 57

² - السعيد بريش ونعيمة يحيوي أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات

الجزائرية، العدد الأول 2011-2012، ص 30

- التركيز على النظم والعمليات؛

- القياس المستمر ومتابعة الأداء؛

الفرع الثاني: دوافع تحسين الأداء

من بين العديد من الأسباب التي تدفع المؤسسة إلى تحسين أداؤها نذكر¹.

1- معدلات التغيير السريعة تمثل مجموعة القوى الخارجية، التي تؤثر على نشاط وقرارات المؤسسة وتتأثر بها، والبيئة الخارجية هي نقطة البداية والنهاية للمؤسسة ؛ فمن حيث كونها نقطة البداية، فهي المصدر الأساسي للحصول على الموارد التنظيمية مثل المواد الخام، رؤوس الأموال، العمالة والمعلومات عن السوق، أما من حيث كونها نقطة النهاية، فإن بيئة الأعمال هي المستهلك الأساسي لمنتجات وخدمات المؤسسة، فكما تميزت البيئة بعدم التأكد نتيجة لكثرة عدد المتغيرات البيئية وعدم استقرارها، عندها تعمل المؤسسات على تحسين أداؤها لمواجهة ظروف الغموض البيئي وذلك من خلال الابتكار².

2. الحفاظ على المكانة

تعكس مكانة المؤسسة الموقع التنافسي للمؤسسة بين بقية المؤسسات العاملة في نفس المجال، ويمكن لها أن تحقق ميزة تنافسية عندما تقوم بتطبيق الاستراتيجيات التي تخلق القيمة للمستهلك، والتي لا يمكن للمنافسين الحاليين أو المرتقبين تطبيقها، وهذا من خلال المزج الدقيق بين المهارات والكفاءات البشرية والأصول المادية ، بطريقة فريدة تؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية؛

3. الاهتمام بالجودة : إ

ن المتغيرات السريعة التي تحيط بنشاط المؤسسات، خاصة الهادفة للربح، تحتم على المؤسسات أن تجد لنفسها الأسلوب الذي يمكنها من دمج معارفها وكفاءاتها المختلفة لتحقيق مستوى عال من الأداء، وذلك

¹ - مسغوني منى البعد الاستثماري للكفاءات ودوره في تحسين أداء المؤسسات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الرابع 2014 ، ص ص 30-31.

² - محمد فلاق، المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية شركتي " سوناطراك الجزائرية، أرامكو السعودية" نموذجا، مجلة الباحث عدد 12، 2013، ص 31.

مع الحرص على التركيز على الجودة الشاملة والتي تعبر عن الأساس الذي ينطلق منه استهداف ذلك المستوى من الأداء، إضافة إلى ضرورة مراعاة شروط التنمية المستدامة؛

4. المنافسة :

تعبّر المنافسة عن حالة الصراع الموجود بين المؤسسات ومحاولة كل منها كسب الريادة في السوق، وذلك باعتماد عدة استراتيجيات تمكنها من تحقيق مستويات مرتفعة من الأداء، لذلك على المؤسسة القيام التحديث المستمر لاستراتيجياتها وتتبع متغيرات البيئة الخارجية¹.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

أصبح التدقيق الداخلي يلعب دوراً مهماً في استمرار نشاط المؤسسة وتحسين أدائها المالي، فهو وظيفة رقابية من جهة واستشارية من جهة أخرى، وبالموازاة مع هذه العلاقة الوثيقة بين التدقيق الداخلي وتحسين الأداء، هناك علاقات عديدة أخرى تربط بينهما، وتتجسد في مختلف الأدوار التي يؤديها التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات وقياس الكفاءة والفعالية

الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات

يلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً في ترشيد القرارات داخل المؤسسة، وذلك بسبب تطور مفهوم التدقيق منذ ظهوره واختلاف أدواره، فقد انتقل من مرحلة اكتشاف الغش والخطأ إلى مساعدة الإدارة في القيام بمهامها، وأخيراً تقديم توصيات واستشارات ومتابعة تنفيذها، وبالتالي أصبح للتدقيق الداخلي دور في اتخاذ القرار لأجل تحقيق أهداف المؤسسات والتقليل من المشاكل والمخاطر فيها، وذلك بالتخطيط الجيد، واستخدام الموارد المتاحة واستغلالها بكفاءة للحصول على التمويل المالي، ومراجعة كافة النشاطات والعمليات المتعلقة بالمؤسسة والعمل على ضبط الأداء، وتقديم استشارات وتوجيهات في حالة حدوث خطر أو انحراف في تنفيذ العمليات، وذلك من خلال التقارير التي تساهم في إضافة القيمة للمؤسسة، فالتقارير

¹ - محمد فلاق، مرجع سابق، ص 32

المقدمة من طرف المدقق الداخلي بالغة الأهمية بالنسبة للأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بالمؤسسة بسبب احتوائها على معلومات ذات مصداقية تؤثر على اتخاذ القرارات¹.

الفرع الثاني: دور التدقيق الداخلي في قياس الكفاءة والفعالية

يعتبر التدقيق الداخلي عنصرا فعالا في قياس الكفاءة والفعالية في المؤسسة، والكشف عن معوقات العملية التشغيلية واقتراح توصيات، وتقديم استشارات لأجل تحسين الأداء، والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتحقيق الأهداف المرجوة.

عرف التدقيق الفاعلية بأنها التأكد من تحقيق عمل ما أو هدف ما بحسب الخطة المرسومة، مما يستدعي أن تكون الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها محددة مسبقا وفي جميع الأقسام، وعلى جميع أوجه النشاط².

كما عرف التدقيق الكفاءة بأنها عملية التدقيق التي تركز على التأكد من تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام أقل قدر من المدخلات أو الموارد وبالجودة المطلوبة.

تتطلب عملية التدقيق الداخلي استخدام المعايير الوصفية والكمية في فحص وتقييم الأداء الإداري، فأما الوصفية فهي ما يجب أن يكون عليه نوعية الإداري، وأما الكمية فهي المعايير التي يمكن إخضاعها للقياس العيني، وعليه فإن فحص المدقق وقياسه لكفاءة وفعالية الأداء يشمل ما يلي:

- مراجعة شاملة للمعلومات المالية والتشغيلية للتحقق من مدى إمكانية الاعتماد عليها.

- تدقيق العمليات والبرامج للتأكد من مدى موافقة النتائج للأهداف المخطط لها.

- مراجعة الأنظمة الموضوعية لمعرفة والتأكد من الالتزام بالخطط والقوانين والإجراءات واللوائح التي لها أثر جوهري على العمليات والتقارير.

وأشار المجمع العربي للمحاسبة أنه لتحقيق الأهداف السابقة لابد على المدقق الداخلي أن يقوم بمراجعة شاملة لكفاءة أفراد الفريق التكاليف حجم الإنتاج وجودته وشرعية وصحة التقارير المالية¹.

¹ - فريدة امزال عبد الكريم شناي التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية مجلة الإقتصاد الصناعي، المجلد 12، العدد 01،

سنة 2022، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 534

² - فريدة امزال عبد الكريم شناي مرجع سابق، ص 535

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر

الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المدقق الداخلي منهجية منتظمة في عملية تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتي يعتمد فيها على مجموعة من الوسائل والتقنيات التي تسمح له بجمع الأدلة الكافية والملائمة لدعم حكمه على هذا النظام، لأجل تقويته وتفعيله عن طريق التقارير التي يقدمها إلى الإدارة العليا وينحصر دور التدقيق الداخلي في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وبالخطط الموضوعية، أي التأكد من الوجود الفعلي للنظام وجودته وفعاليتها، وتحديد نقاط قوته وضعفه، وذلك بوضعه لآليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاءة تلك الآليات، وتشجيع استمرار تطبيق نقاط القوة، وتقديم توصيات لمعالجة نقاط الضعف، مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة وزيادة قدرتها على التحكم والسيطرة والتنافس في القطاع الذي تنشط فيه وحماية أصولها، وضمان دقة وصحة البيانات، وزيادة الإنتاجية، والتسيير الجيد وفقا للسياسات الموضوعية، وإضافة قيمة للمؤسسة .

كما تعد لجنة التدقيق أحد أهم محاور الارتكاز لآليات رفع درجة كفاءة مهنة التدقيق الداخلي، ووجود هذه اللجنة يدعم استقلال المدقق الداخلي ويشكل ضمانات لالتزام إدارة المؤسسة بتنفيذ توصيات المدقق الداخلي².

الفرع الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر:

العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر علاقة تكاملية تعتمد على الترابط والتفاعل فيما بينها، ويكمن دور التدقيق الداخلي لتفعيل إدارة المخاطر في جميع مراحل عملية التدقيق التالية:

1. مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

جمع المعلومات هي الخطوة الأولى في عملية التخطيط وذلك من خلال المقابلات والاستفسارات بالإضافة إلى دليل المخاطر والذي يمثل الهيكل العام للمخاطر، حيث يقوم بتحديد العمليات

¹ - فريدة امزال عبد الكريم شنائي، مرجع سابق، ص 536

² - فريدة امزال عبد الكريم شنائي، مرجع سابق، ص 539

المعرضة للمخاطر المقبولة، ثم تأتي الخطوة التالية وهي تعديل الخطة المرسومة للتدقيق بناء على أهداف المؤسسة¹.

2. مرحلة تنفيذ عملية التدقيق

تهتم إدارة التدقيق الداخلي في هذه المرحلة باختبار مدى التزام المؤسسة بالضوابط الداخلية والخطط الموضوعة، وكذلك تطبيق نظام الرقابة الداخلي بكفاءة وفعالية، والقدرة أيضا على تحديد وتجنب وتقليل المخاطر، وبناء عليه يتم وضع استشارات وتوصيات لازمة من قبل المدقق ألا داخلي لزيادة الضوابط الداخلية الموضوعة.

3. مرحلة إعداد التقرير

ر بعد أن يدون المدقق الداخلي استنتاجاته وملاحظاته في أوراق عمله، يفصح عن التقرير النهائي لإبلاغه إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا عن كل المخاطر، فتقوم الإدارة بإصدار تعليمات إلى إدارة المخاطر لكي تقوم هذه الأخيرة بإجراء أهم التقييمات لحجم المخاطر ومدى احتمالية التعرض للخسارة، ثم وضع الحلول اللازمة حول كيفية تفاديها أو التقليل منها إلى الحد الأدنى المقبول².

4. مرحلة المتابعة والمراقبة: أي متابعة التوصيات والاستشارات الواردة في تقرير المدقق الداخلي، حيث يتم متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية عن طريق الاختبار على أساس المخاطر بالتنسيق مع الإدارة التنفيذية لأجل السيطرة على المخاطر الهامة وإدارتها بكفاءة

¹ - نفس المرجع، ص 540

² - فريدة امزال عبد الكريم شناي مرجع سابق، ص 541.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل وبالضبط في المبحث الأخير يتضح لنا الدور الذي الأساسي للمدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية داخل المؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل نظام إدارة المخاطر، من أجل التسيير الأمثل للمؤسسة والأداء الكفء لعملياتها.

الفصل الثالث

دارسة ميدانية مؤسسة ميناء عنابة

تمهيد

تعتبر مديرية الأشغال العمومية إحدى هيئات العمومية للدولة ذات الطابع الإداري و قد تستند دراسة المحاسبة العمومية في تسيير نفقات التسيير والتجهيز على مجموعة من المبادئ والتقنيات المحاسبية الضرورية لإدارة النفقات المالية بشكل فعال ومستدام، وتشمل هذه المبادئ الإجراءات المحاسبية والمالية القياسية والترحيلات المحاسبية والتقارير وغيرها من الأدوات التحليلية والتقنيات المهمة. وتتضمن هذه الدراسة أيضاً المبادئ الأساسية لإعداد تقارير الميزانيات وتحليلها، وكيفية التحقق من صحة الحسابات المالية

يحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث نذكرها:

المبحث الأول : مديرية الأشغال العمومية.

المبحث الثاني: مهام فرع التسيير و التجهيز .

المبحث الثالث: دراسة حالة لكل من فرع ميزانية التسيير و التجهيز .

البحث الأول : مديرية الأشغال العمومية.

المطلب الاول التعريف بمؤسسة الأشغال العمومية.

1-1- تعريف مؤسسة الأشغال العمومية.

قبل أن نتطرق إلى التعريف بمديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم ،ينبغي علينا إعطاء لمحة تاريخية عن قطاع الأشغال العمومية في الجزائر ،بحيث يعتبر هذا الأخير الذي يتميز بكونه منسّطا لتنمية الاقتصادية الأخرى ،و يشكل بهذه الطريقة قاعدة لا غنى عنها لتطوير الاستثمار الوطني و الأجنبي.

و من خلال هذا المفهوم ،فإن قطاع الأشغال العمومية ،يواصل في بذل جهوده المتعددة و التي تترجم من خلال الانطلاق في مشاريع استثمارية ضرورية و هامة لإنجاح التنمية الوطنية.

و لهذا فإن إنجاز الهياكل الأساسية الكبرى ،من بينها الطريق السيار شرق-غرب ،و الطريق السريع للهبّاب العليا و كذا الطريق الصحراوي و غيرها ،يشكل شرطا حتميا لازما لبلادنا.

أيضا فإن القطاع يواصل في تجنيد كل المجهودات المفيدة في ميدان المحافظة و صيانة مواصلة شبكة الطرق مع الحرص على تحديث المناهج و تسييرها و استغلالها.

إن إعادة إضفاء التطور المتعدد السنوات في برمجة التنمية يشكل اليوم مطلب كما يتوفر أساسيا من إنشائه السماح بتخطيط أسن في إنجاز الأهداف المسطرة للقطاع على طاقات هامة من الموارد البشرية و عالية التأهيل و التي تتحكم في تقنيات الإنجاز و إعداد الدراسات و إدارة الأشغال الكبرى ،زيادة على إعادة و تأطير المشاريع.

2-1- نبذة تاريخية للمؤسسة.

بقرار تنفيذي المؤرخ في شهر أكتوبر 1986 كانت مديرية الأشغال العمومية منظمة التي هي مقاطعة الهياكل و التجهيز مع مديرية البناء و السكن و مديرية النقل.

في 1990 جاء قرار تنفيذي رقم 328/190 ليلغي القرار السابق و تصبح ثلاث مديريات مستقلة عن بعضها البعض و هي.

(DUS) مديرية السكن و البناء.

(DTP) مديرية الأشغال العمومية.

(DT) مديرية النقل.

3-1- موقع المديرية.

تقع مديرية الأشغال العمومية في عمارة الظهرة بحديقة بوجمعة محم في وسط المدينة.

2- مهام قطاع الأشغال العمومية.

تمارس وزارة الأشغال العمومية صلاحياتها بالاتصال مع الدائرة الوزارية و الهيئات المعنية الأخرى في حدود اختصاصات كل منها انطلاقا من منظور تنمية دائمة في ميدان الهياكل الأساسية.

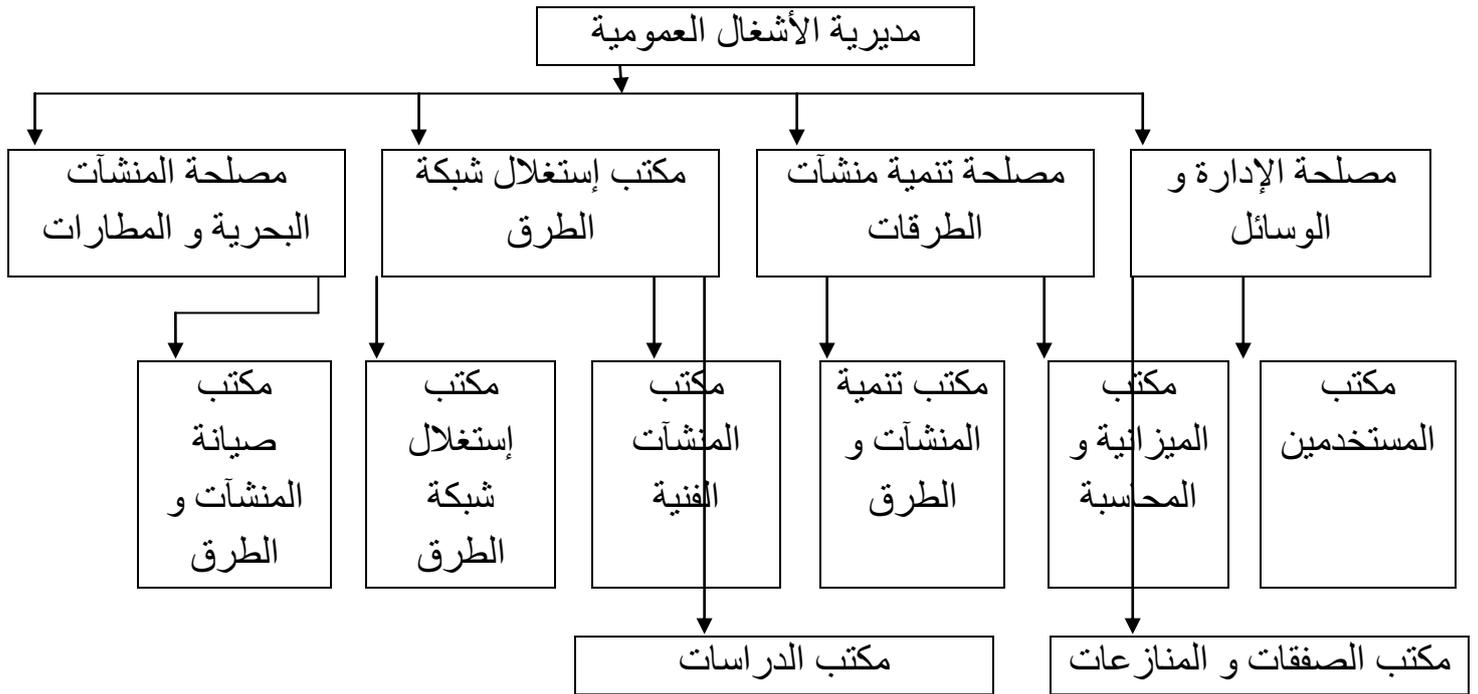
تشهر وزارة الأشغال العمومية في مجال المقاييس و الأنظمة التقنية و دفاتر الشروط على ما يلي .

- جودة الدراسات و الموارد و المنشآت.
- جودة الهياكل الأساسية و صيانة و الحفاظ عليها و جودة الخدمة العمومية المقدمة للمتفرقين.
- إحترام دفاتر الشروط المتعلقة بمنح إمتياز الخدمة العمومية للطرق ، قصد ضمان الأمن و جودة الخدمة العمومية الموجهة للمتفرقين.
- يدخل ضمن إختصاص وزير الأشغال العمومية في مجال الأشغال العمومية تصور التدابير التقنية و الإدارية و الإقتصادية و التنظيمية و إعداد متابعتها و مراقبتها.
- قصد إنجاز الهياكل الأساسية للطرق و الأملاك العمومية البحرية.
- يتولى زيادة على ذلك بالتشاور مع القطاعات و المؤسسات المعنية بترقية ما يلي.

في مجال الأساسية للطرق.

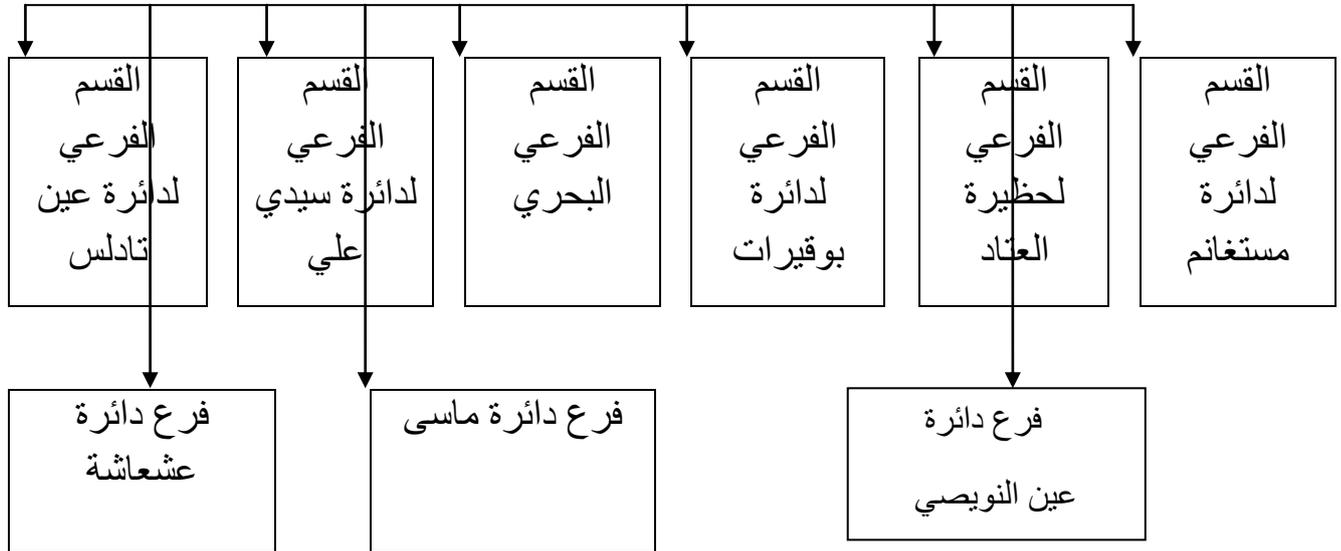
- قواعد تصميم الطرق السريعة و الطرق الوطنية و تهيئتها و إنجازها و صيانتها و القواعد المتعلقة بالطرق الولاية و البلدية بالإتصال مع الوزير المكلف بالجماعات المحلية.
- القواعد التي تحدد إشارات الطرق مع شروط و كفايات تنفيذها بالإتصال مع الوزراء المكلفين بالجماعات المحلية و النقل.
- الشروط التقنية لإنجاز المنشآت الفنية للطرق بالإتصال مع الوزير المكلف بالنقل و الوزير المكلف بالدفاع الوطني.
- قواعد حماية الأملاك العمومية للطرق و شروطها ، ضبط المقاييس الخاصة للطرق و مواردها.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم.



الشكل : 01

- أقسام مديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم.



الشكل : 02

الشكل 01: يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم.

الشكل 02: يبين أقسام مديرية الأشغال العمومية لولاية مستغانم.

المبحث الثاني: مصلحة الإدارة والوسائل وأهم مكاتبا.

المطلب الاول : مصلحة الإدارة والوسائل .

1-1- مكتب ميزانية المحاسبة.

- يقوم بتسوية الفواتير المختلفة.

- يقوم بمراقبة الإعتمادات.

- شديد الحسابات و التكاليف و جمع المصاريف كالنقل ، الماء ، الهاتف.

- يقوم بضبط الحسابات لكل آخر سنة.

و ينقسم المحاسبة إلى ثلاث أقسام : ميزانية التسيير ، ميزانية التجهيز و ميزانية الولاية

2-1- مكتب المستخدمين

- تقوم بمراقبة أجور الموظفين و لواحقها من منح عائلية مثل : منح المردودية ، منح التمدرس ، العلاوة... الخ.

- تقوم بمراقبة و الإشراف على حضور و غياب و تنفيذ العقوبات.

3-1- الأوراق المستعملة في المحاسبة.

- مستخرج أمر بتفويض الإعتمادات:

- Extrait de Délégation des Crédits

- تقسيم الإعتمادات : Répartition des Crédits

- سند تعهد : Bonde Commande

- وثيقة أمر بمهمة : Ordre de Mission

- محضر التنقل : Etat de P.V de Déplacement

- الفاتورة : Facture

- اليومية : Journal

- مذكرة الإلتزام : Fiche d'engagement

- حوالة الدفع : Mandat de Paiement

- وثيقة البرمجة DPCA

4-1- الوسائل المستعملة في المحاسبة.

- فرع ميزانية التسيير
- الآلة الحاسبة
- آلة النسخ
- الأرشيف

المطلب الثاني انواع الفروع الميزانية التسيير

2- فرع ميزانية التسيير .

1-2- مستخرج أمر بتفويض الإعتمادات.

يقوم عون مكلف بأمر من المدير في ميزانية التسيير بإعداد دفتر الأعمال التحضيرية وهذا بطلب من الوزارة المعنية "وزارة الأشغال العمومية"

- يشمل هذا الأخير على كل النفقات الخاصة بالسنة، وعلى هذا الأساس يقوم رئيس المصلحة بتقدير النفقات الخاصة بالسنة القادمة مع الأخذ بعين الاعتبار تغيرات مثل : نفقات الاستقبال لم تكن مدرجة في السنة السابقة وبطلب من المدير الذي له علم بزيارة وزير الأشغال العمومية لهذا اقتراح المدير تخصيص مبلغ من المال يخصص لهذا الباب

- تبدأ السنة المالية في 1 جانفي من كل سنة مثلا جانفي 2024م، وتقوم وزارة الأشغال العمومية بإرسال مستخرج امر بتفويض الاعتمات الخاصة بميزانية التسيير والتي تحتوي على المبالغ الخاصة بكل باب

2-2- تقسيم قسم الاعتمادات الخاصة لسنة 2024 لمديرية الأشغال العمومية.

- تكون الميزانية على شكل أبواب ويقوم مكتب المحاسبة الى تقسيم الأبواب الى مواد على حسب متطلبات تسيير الإدارة

3-2- مرحلة الالتزام.

الالتزام الاعتمادات حسب الأبواب وحسب المواد وتكون على مستوى المراقبة المالية للمشروع بعد ذمك بالتزامات السنة الحالية

- الوثائق المستعملة في هذه المرحلة .

- بطاقة الالتزام Fiche d'engagement
- سند تعهد Bon de commande

- يقوم مراقب المالية بالتأشير عليها والرجوع لتمر الى مصلحة الدفع

4-2- مرحلة الدفع : تكون على مستوى الخزينة

- الوثائق المستعملة في هذه المرحلة .

- حوالة الدفع ثلاثة نسخ ملونة
- حوالة بيضاء تبقى هذه الحوالة لدى الخزينة العمومية (اصلية)
- حوالة زرقاء ترجع الى أمر بالصرف بعد قبول النفقة
- إشعار بالدفع نسخة واحدة
- اليومية
- فاتورة
- بطاقة الالتزام (الاصلية)
- سند تعهد (الاصلية)

- بعد الموافقة تبعث الى مكتب المحاسبة النسخة الزرقاء من الحوالة لتبين ان الدفع قد تم مع تاريخ الموافقة عليها .

3- فرع ميزانية التجهيز.

هذا الفرع مهمته دراسة الصفقات بين المتعاقدين أي الدولة والمؤسسة أو المقاول. حيث نجد أن الولاية تلعب دور الوسيط بين الولاية والمؤسسات كيف ما كانت شخصية المقاول وهذا تحت اشراف الامر بالصرف التابعين للمديريات المختلفة المشرفين بدورهم على هذه الصفقات تصنف مع العقود الادارية ويكون هذا العقد طبقا للعقود المعمول بها قانونيا للصفقات العمومية ، اما إذا كانت اقل من ذلك فهي تعد مجرد اتفاقية كما أن الاجراءات اللازمة للرجوع إليها لاختيار المتعامل الذي ستتعاقد معه هي كالاتي:

- الاختيار على اساس التراضي،

- عملية التنافس التي تأخذ عدة أشكال وهي :

- الإعلان عن مناقصة مفتوحة .
- الإعلان عن مناقصة محدودة.
- الاستشارة المختارة
- المزايدة
- المسابقة

بعد القيام بالعمليات المتعلقة بعملية اختيار المتعاقد معه ، يقوم الطرفان بتحديد صفقة في صيغة عقد يجمع بينهما والذي يتضمن مايلي:

- التعريف بالمتعاقدين
- تحديد المسؤول عن امضاء الصفقة
- موضوع الصفقة
- مبلغ الصفقة
- مدة الانجاز
- رقم الحساب الجاري الذي يتعلق به عملية الدفع
- شروط إلغاء الصفقة
- تاريخ ومكان إمضاء الصفقة

ويترتب عن قبول الصفقة الدفع الذي يكون عن طريق بطاقة الدفع التي تتضمن رقم العملية باسم المقاول ، تاريخ العملية ، مبلغ ووضعية الأشغال.

المبحث الثالث: دراسة حالة لكل من فرع ميزانية التسيير والتجهيز

المطلب الاول : دراسة حالة تخص فرع ميزانية التسيير "طلب مجموعة لوازم مكتب"

في بداية السنة طلب رئيس المحاسبة بطلب مجموعة من لوازم المكتب لتسيير السنة الجارية من رئيس الوسائل ، الذي كلف بدوره العون الخاص بالشراء بتحديد سند بطلب للشراء .

400 علبة أرشيف

- 50 علبة أوراق من نوع 21 x 27

- 1000 ملف عادي و 500 ملف داخلي

- قام العون المكلف بالشراء بوضع سند طلب رقم 14/2018 بتاريخ 2018/05/05 للسيد بن بن عيمور مختار صاحب ورقة حيث قام بإرساله الى مكتب المحاسبة .

قبل استلام الطلبية قام المكلف بالمحاسبة بإنجاز بطاقة التزام للتأشير عليها عند المراقب المالي .

يقوم عون الشراء بجلب الطلبية ، و بعدها يرسل صاحب المكتبة الفاتورة إلى مكتب المحاسبة و التي جاءت تحت رقم 2018/13 بتاريخ 2018/05/28 وهذا لدفع مستحقته .

المطلب الثاني : دراسة حالة تخص فرع ميزانية التجهيز إنجاز طريق وطني.

إن والي ولاية مستغانم و بمقتضى القانون رقم 09/84 المؤرخ في سنة 1984 المتعلق بالتنظيم الإقليمي للبلاد و بقتضى القانون رقم 09/90 المؤرخ في 07 أبريل 1990 المتعلق بالولاية ، ونظرا للمرسوم الرئاسي رقم

247/15 بتاريخ 17 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل بالمرسوم رقم 98/11 المؤرخ في 16 مارس 2011 المتضمن المصادقة على القانون الداخلي للجنة الصفقات العمومية.

- ونظرا للمقرر رقم 23/08 بتاريخ 19 أوت 2023 ، والمتضمن انشاء لجنة الصفقات العمومية لولاية مستغانم ، ونظرا لمحضر الجلسة بتاريخ 30 أوت 2023 للجنة الصفقات العمومية للولاية، يقرر منح تأشيرة ، للصفقة التي تحمل المواصفات التالية.

* انجاز الطريق الوطني رقم 15 على مسافة 20,00 كلم الرابط بين مستغانم وعين تادلس مرورا ببلدية صيادة وخير الدين.

وبعد الإعلان عن المشروع في الجرائد قامت ثلاث مؤسسات بجلب دفتر الشروط وهم على التوالي ، (SARL BENBERNOU) شركة ذات مسؤولية محدودة ، " ETPH.ACHOUR " مؤسسة الأشغال العمومية البناء والري ، " EURL HARAB " شركة وحيدة ذات مسؤولية محدودة ، وكان العطاء حسب ترتيب الأسماء ، المؤسسة الأولى 1.852.456.58 والثانية 2.325.254.22 اما الثالثة فكان 1.9500.258.00 وبعد المناقصة وفتح الأظرفة رسي الاعطاء الى مؤسسة " SARL BENBERNOU " بانجاز هذا المشروع.

بعد إبرام وإمضاء الاتفاقية من طرف مؤسسة الأشغال العمومية الممثلة من طرف المدير وصاحب المؤسسة " SARL BENBERNOU " والممثلة من طرف المدير BAKHTI ABDELKADER.

قام العون المكلف بوضع بطاقة الالتزام للتأشير عليها من طرف المراقب المالي وبعد التأشير قامت المؤسسة ببداية الأشغال وبعد مرور ثلاثة أشهر تم إنجاز هذا الطريق ، وبعدها قام صاحب المؤسسة بوضع situation de travaux لأخذ مستحقاته.

بعد الدراسة التطبيقية التي قمنا بها اتضح لنا أن هناك علاقة ترابط بين المحاسبة العمومية والنفقات العامة . وذلك من خلال الدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة العمومية في نفقات التسيير و التجهيز من خلال التحكم الجيد في النفقات وحرص الأعوان المحاسبة العمومية المتمثلون في الأمر بالصرف و المراقب المالي والمحاسب العمومي حيث كل منها يشرف على مرحلة من مراحل تنفيذ النفقة كما أن الرقابة المالية هي عبارة عن مجموعة من الاجراءات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ السياسات الموضوعة بقصد التعرف على أية انحرافات ومعالجتها في الوقت الخطط المناسب. و كما تطرقنا إلى مراحل تنفيذ النفقات الإلتزام بالنفقة ، التصفية ، الأمر بالصرف و الدفع)

خاتمة

من خلال دراستنا وجدنا أن غاية كل مؤسسة هو تحقيق أهدافها المسطرة واستمرارية نشاطها وتحسين أداؤها، حيث يعتبر هذا الأخير الهدف الأساسي الذي تسعى إليه كل المؤسسات الاقتصادية. ومن أجل تحسين أداؤها يجب عليها التحكم والاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة، ولضبط طرق وأساليب الرقابة نجد التدقيق الداخلي الأداة الفعالة والأنسب لتحسين الأداء من خلال تقديم توصيات واستشارات حول أنظمة الرقابة الداخلية ومساعدة الإدارة في مواجهة المخاطر التي تتعرض لها، والعمل على الحد منها أو تقليلها إلى المستوى الأدنى المقبول، كما يزيد كفاءة وفعالية المؤسسة في إدارة نشاطاتها المختلفة وجميع عملياتها المتنوعة خاصة المالية، منها ومساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات رشيدة لمصلحة المؤسسة بالدرجة الأولى والأطراف ذات العلاقة بالدرجة الثانية، لا يغفل عن دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة و تجسيد ممارستها.

من خلال دراستنا فكل الفرضيات تحققت

- تحقق فرضية الأولى كون للمدقق الداخلي دور هام في تحقيق فعالية أداء المؤسسة، لا سيما من ناحية إدارة المخاطر وذلك عن طريق العثور على جميع الثغرات والفجوات في العمليات الإدارية والمالية في المؤسسة و العثور على الحلول المناسبة لها.

- تحقق الفرضية الثانية بحيث أن يعتبر التدقيق الداخلي هو الركيزة الأساسية في المؤسسة الاقتصادية بحيث يساعدها في إدارة المخاطر وترشيد القرارات، وتحسين الأداء واعطاءها ميزة تنافسية وعليه ومن خلال ماترقنا إليه في دراستنا وماتوصلنا إليه من نتائج، كانت لنا جملة من

التوصيات التالية :

- دعم مقومات استقلالية المدقق الداخلي لأجل قيامه بأداء مهامه في المؤسسة على أكمل وجه.
- الاهتمام بتطوير معايير التدقيق الداخلي، ومحاولة تطبيق الإجراءات بدقة والتأكد من احترام القواعد التي تنظم هذه الوظيفة .
- توعية عمال المؤسسات الاقتصادية بمغزى عملية التدقيق الداخلي حتى يتم التجاوب بين العمال والمدقق الداخلي، دون أية عراقيل تعود سلبا على التسيير الجيد للمؤسسة.
- مسايرة التطورات الحاصلة في وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق تعريف المدققين بمسؤولياتهم وحقوقهم في مجال عملهم.

- توفير شبكات اتصال في جميع أقسام ومصالح المؤسسة للسيطرة على جميع الأزمات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، وتحقيق تطور تكنولوجي يخفف من ضغط العمل وكثرته.
- وجوب شمولية تقرير المدقق الداخلي على المؤسسة ككل بجميع عملياتها ونشاطاتها، مما يتيح لها إنجاز مسؤولياتها وتحسين أدائها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

قائمة المصادر والمراجع

المؤلفات الكتب

- أحمد حلم جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، 2000
- أحمد حلمي جمعة الإتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002
- أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2001
- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999،
- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الأردن ، 2001 - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، الطبعة الأولى الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2006
- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، 2011
- صمويل عبود ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982 - عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008
- كمال الدين الدهراوي محمد السيد سريا دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006
- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية ، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية، 2003

- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008،

- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات دار الحماد، الطبعة الأولى، 2010،

- محمد يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق، عمان 2000

- ناصر دادوي عدون ، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الثانية، 1998

- وائل محمد صبحي إدريس وظاهر محسن منصور الغالي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2009

الأطروحات ورسائل التخرج

أطروحات الدكتوراه

- إبراهيم بختي دور الإنترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق، دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر، 2002-2003

- نعيمة يحيوي مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة 2008-2009

رسائل الماجستير

- سولاف حيدر خير الدين أثر المراجعة الداخلية او التدقيق الداخلي في تحقيق الاهداف المحاسبية للمستشفيات الصحية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الاسلامية في لبنان، 2005

- محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2012

.مذكرات ماستر

- رماش عز الدين دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014

- زوبيري الطاهر، دور المراجعة الداخلية في تحسين ورفع الاداء، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي
مرباح ورقلة 2010

- العيثي إسماعيل واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على ضوء معايير التدقيق
الداخلي: دراسة حالة مؤسسة ميناء سكيكدة"، مذكرة ماستر ، كلية علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح
ورقلة، 2017/2018

المجلات

- السعيد بريش ونعيمة يحياوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة
فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الأول، 2011-2012

عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر
بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001

- عمار زيتوني، مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة،
العدد 09، مارس 2006

- فريدة امزال عبد الكريم شناي التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة الإقتصاد
الصناعي، المجلد 12، العدد 01 سنة 2022، جامعة محمد خيضر بسكرة

- محمد فلاق، المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية شركتي " سوناطراك الجزائرية، أرامكو
السعودية" نموذجا، مجلة الباحث عدد 12، 2013

- مسغوني منى البعد الاستثماري للكفاءات ودوره في تحسين أداء المؤسسات، مجلة أداء المؤسسات
الجزائرية، العدد الرابع 2014

- يحياوي إلهام الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسة الصناعية الجزائرية ، مجلة العلوم
الباحث، العدد السابع، 2007

المدخلات:

- نعيم دهمش عفاف اسحق أبوزر، مداخلة بعنوان الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونية، الأردن، 2005

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

-Jacques renard, theorie et pratique de l'audit interne, edition groupe Eyrolles, saint germain, 2010

-Ebrahim mohammed al-matari,abdullah kaid al-swidi, faudziah hanim binti fadzil, the effect of the internal audit and firm performance, international review of management and marketing, university utara malaysia, 2009

ثالثا: المراجع الإلكترونية

- الموقع الإلكتروني - <https://www.tanqeeb.com/career/job> مقالة بعنوان وصف مهنة المدقق، تاريخ الإطلاع: 29/05/ 2024، على الساعة 15:00

الملخص :

ونستنتج هذه الموضوع ان أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وتبيان الدور الأساسي للمدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية داخل المؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل نظام إدارة المخاطر، مع استعراض مفهوم التدقيق الداخلي وتوضيح أهميته، وأهدافه ومعاييرهم

وقمنا بدراسة تطبيقية لهذا الموضوع على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم ، وتوصلنا إلى نتائج أهمها: أن التدقيق الداخلي الذي يتصف بالاستقلالية والكفاءة في الأداء والفعالية في التخطيط يساهم في الحد أو التقليل من المخاطر ، وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وتجسيد الحوكمة وترشيد القرارات كما توصلت إلى وجوب حدوث تغيير جذري في المؤسسات الاقتصادية التي يجب أن تفعل دور المدقق الداخلي، وتحقق الاستقلالية الحقيقية له، لأنه بمثابة المحرك الأساسي لقيادة عجلة حسن الأداء وتسيير في المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية:

1/ التدقيق 2/ التدقيق الداخلي 3/ تحسين 4/ التنظيم 5/ المؤسسة اقتصادية

abstract

We conclude from this topic that the importance of internal audit in improving the performance of economic institutions, and clarifying the basic role of the internal auditor in measuring efficiency and effectiveness within the institution, evaluating the internal control system and activating the risk management system, while reviewing the concept of internal audit and clarifying its importance, objectives and standards.

We conducted an applied study of this topic at the level of the Building Materials Distribution Corporation in Mostaganem, and we reached the most important results: that internal audit, which is characterized by independence and efficiency in performance and effectiveness in planning, contributes to reducing or minimizing risks, improving internal control systems, embodying governance and rationalizing decisions, as I reached. There must be a radical change in economic institutions, which must play the role of the internal auditor and achieve true independence for him, because he is the primary driver of driving good performance and management in the economic institution.

Key Words

1/ Auditing 2/ Internal audit 3/ Improvement 4/ Organization 5/ The institution is economic