وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

الشعبية الديمقراطية الجزائرية الجمهورية
REPUBLIQUE ALGERIENNE
DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE ABDEL HAMID IBN BADIS
MOSTAGANEM
Faculté Des Sciences Economiques,
Commerciales et Des Sciences De Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة :العلوم المالية والمحاسبة

تخصص :تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان البحث

دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة الذبح و التحويل دواجن بوقيراط

من إعداد الطالب:
قوعيش عمر المخطار

تحت إشراف الأستاذ
ازمور رشيد

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا		أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا		أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017

الاهداء

قال تعالى" :رَ ب أَوْزِعْنِيٓ أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِيٓ أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِيٓ بِرَحْمَتِكَ فِيٓ عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ."

فالحمد لك حتى ترضى ,والحمد لك إذا رضيت ,والحمد لك بعد الرضى أن وفقتني لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أهدي ثمرته إلى من قال فيهما الحق تعالى" :وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّ ل مِنَ

الرَّحْمَةِ وَقُل رَّ بِ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا."

إلى ذات أعذب وأرق كلمة في الكون ,التي سهرت الليالي من أجل تربيتي ,وغمرتني بجميل عطفها وحنانها ودعواتها و وقوفها بجانبي طوال مشواري الدراسي ولا تزال...أمي الغالية

إلى من كد وتعب...أبي العزيز

أمي و أبي حفظكما الله و أدمكما قنديلا تنيران درب حياتي

أزواجهم أنسى أن دون باسمه واحد كل وأخواتي إخوتي ..وأنسهم برؤيتهم أسعد من إلى وجميع أبنائهم.

إلى الأساتذة الذين حرصوا على تعليمي من الأساسي إلى الجامعي.

إلى كل زميلاتي بالجامعة.

و إلى من حضر في قلبي و غاب عن قلمي.

إلى كل من أحبهم و يحبونني في الله.

شكر وعرفان

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه ولك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك الكريم وسلطانك العظيم،

لك الشكر يا رب أولا وأخيرا على ما أنعمته علينا من قوة وصبر وعزيمة لإنجاز هذا البحث.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الوالدين الكريمين

كما لا تفوتني الفرصة بأن أتقدم بالشكر الخالص إلى أستاذي المشرف ازمور رشيد ، الذي لم يبخل علي بنصائحه وإرشاداته، وإلى كل الأساتذة الذين رفقوني خلال المشوار الدراسي.

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

إلى من أحبهم قلبي ولم يكتبهم قلمي.

أكيد لا ننسى أن أتقدم بالشكر للذين كان لهم الفضل في تزويدنا بمعلومات الدراسة الميدانية ،مؤسسة الذبح و التحويل دواجن بوقيراط.

الفهرس

الفهرس

الاهداء

الشكر

المقدمة العامة..... أ

الفصل الأول : مقاربة نظرية للتدقيق الداخلي

-تمهيد الفصل.....01

-المبحث الأول : ماهية التدقيق 02

*المطلب الأول : تعريف التدقيق.....02

*المطلب الثاني : أهداف التدقيق الداخلي وأهميته.....03

الفرع الأول :أهداف التدقيق.....03

الفرع الثاني :أهمية التدقيق.....05

*المطلب الثالث : انواع وفروض التدقيق 06

الفرع الأول: أنواع التدقيق.....06

الفرع الثاني : فروض التدقيق 10

- المبحث الثاني : مدخل للتدقيق الداخلي.....12

*المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته.....12

الفرع الأول :مفهوم التدقيق الداخلي 12

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي.....13

*المطلب الثاني : أهداف التدقيق الداخلي.....14

*المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي.....16

-المبحث الثالث :معايير التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه.....21

*المطلب الأول :مفهوم معايير التدقيق الداخلي.....21

*المطلب الثاني : الإطار العام لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي 21

*المطلب الثالث : أنواع معايير التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه.....23

الفرع الأول :أنواع معايير التدقيق الداخلي 23

الفرع الثاني : نطاق تطبيقه 24

-خاتمة الفصل.....29

الفصل الثاني :دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

-تمهيد الفصل 31

-المبحث الأول : أساسيات حول الأداء.....32

*المطلب الأول : مفهوم الأداء.....32

*المطلب الثاني : توجهات متعددة في طرح الأداء 33

* المطلب الثالث: معايير تصنيف الأداء 35

-المبحث الثاني :ماهية تقيم الأداء.....39

*المطلب الأول :مفهوم تقييم الأداء و أنواعه.....39

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء و أهميتها.....39

الفرع الثاني: أنواع تقييم الأداء و خصائص التقييم الجيد.....40

*المطلب الثاني: مراحل عملية تقييم الأداء و طرقه المستعملة 41

الفرع الأول: مراحل عملية تقييم الأداء 41

الفرع الثاني : طرق تقييم الأداء.....42

*المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.....46

-المبحث الثالث :مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية 48

*المطلب الأول : دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية.....48

الفرع الأول :مفهوم نظام الرقابة الداخلية.....48

الفرع الثاني :دور التدقيق الداخلي في تقيم نظام الرقابة الداخلية.....48

*المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار.....50

*المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة.....54

الفرع الاول :تعريف الحوكمة 54

الفرع الثاني : دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة.....54

-خلاصة الفصل.....57

الفصل الثالث :دراسة حالة مؤسسة الذبح و التحويل دواجن بوقيراط

-تمهيد الفصل.....59

-المبحث الأول: تعريف مؤسسةORAVIO 60

*المطلب الأول :لمحة تاريخية عن ظهور"ORAVIO".....60

*المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....61

*المطلب الثالث :تعريف الوحدة (مذبح للدواجن بوقيراط.).....62

الفرع الأول :لمحة تاريخية عن الوحدة 62

الفرع الثاني :الهيكل التنظيمي للوحدة 63

-المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.....68

*المطلب الأول: دليل التدقيق الداخلي لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.....68

*المطلب الثاني: الرقابة الداخلية لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.....69

*المطلب الثالث: برنامج التدقيق الداخلي المؤسسة 72

-المبحث الثالث :دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.....74

*المطلب الاول : دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.....74

*المطلب الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.....75

*المطلب الثالث :تقرير التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.....76

-خلاصة الفصل.....80

-الخاتمة العامة.....81

-قائمة الملاحق

فهرس الاشكال و الجداول :

1-فهرس الاشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(3-1)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	57
(3-2)	الهيكل التنظيمي للوحدة	59

2- فهرس الجداول :

رقم الجدول	عنوان جدول	الصفحة
(1-1)	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	09
(3-1)	تعداد العمال بوحدة الذبح و التحويل	62
(3-2)	التقسيمات حسب المستوى	62
(3-3)	برنامج السنوي للتدقيق الداخلي	67
(3-4)	التوصيات 2017	71-70

المقدمة العامة

المقدمة العامة

1-تمهيد

يشهد القرن الواحد والعشرين تشابك الاقتصاديات العالمية وتطورات هائلة في التقنية وتأثير كبير للمنافسة، وإدخال أدوات مالية جديدة وظهور جهات مختصة لوضع المعايير وإدخال التغييرات والتحسينات في نوعية المعلومات، فمع هذا الزخم وزيادة التغيرات تزداد الحاجة إلى معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها.

ولقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي إلى كبر حجم المشروعات وتعددت عملياتها فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وحجم أعمالها.

ونظرا لتأخر نتائج التدقيق الخارجي وضيق نطاق عمله في السجلات والبيانات المحاسبية، كان التدقيق الداخلي أمرا حتميا للإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، ولاطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية.

وفي هذا الإطار لوحظ اهتمام متزايد من قبل المؤسسات في الجزائر بالتدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواح متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام المؤسسات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تدكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة.

وتهدف معايير التدقيق بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق، وبشكل خاص ركزت معايير التدقيق الداخلي على ضرورة استقلال المدقق الداخلي وهذا من أجل الحفاظ على الموضوعية في إصدار أحكام غير منحازة، كما ركزت هذه المعايير على نطاق وأداء عمل المدقق الداخلي وكذا إدارة قسم التدقيق الداخلي.

كما تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة أو تدعيم ما يسمى بالحوكمة وكذلك المساهمة في تقديم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجح لإدارتها وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المؤسسة وبالتالي العمود في وجه المنافسة العالمية.

تتلخص مشكلة البحث في الحاجة لتقييم مدى تطور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات استنادا إلى التطورات من حيث إتباعها لمعايير واضحة في مجال التدقيق الداخلي و وجود أهداف ورؤية محددة يمكن على أساسها تحسين أداء هذه المؤسسات من خلال دور المدقق الداخلي في حوكمة المؤسسة سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تصفها المؤسسة، ومدى تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة وكذا دوره في تفعيل إدارة المخاطر.

2-إشكالية الدراسة:

ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

- **أين يكمن دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المؤسسة؟**

ومن هنا تتفرع لنا عدة أسئلة:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وماهي انواعه واهميته؟

- ما مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها؟
- ما هو الاداء وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسينه؟

3-فرضيات الدراسة:

- يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.
- الاداء هو بلوغ المنظمة اهدافها المخططة بكفاءة وفعالية
- للتدقيق الداخلي دور فعال في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

4-منهجية الدراسة:

سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من أجل تحليل المعطيات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة، لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وكذا تحليل دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.

5-دوافع اختيار موضوع الدراسة:

- الإندراج ضمن تكويننا وتخصصنا.
- الميول الشخصي لاحتراف مهنة التدقيق.
- الحاجة الماسة للمؤسسات الجزائرية لتحسين ادائها من خلال الاعتماد على التدقيق الداخلي.

6-أهمية الدراسة:

تظهر أهمية التدقيق من خلال اعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة، وتخص بالذكر التدقيق الداخلي الذي أصبح له دور مهم في تحسين وتطوير الأداء داخل المؤسسة وهذا من خلال مختلف التوصيات والاقتراحات والخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة، كما يساعد على نجاح واستمرارية المؤسسة لما يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني.

7-أهداف الدراسة:

- التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها بتحسين الأداء.
- ابراز اهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة باعتباره اداة فعالة.
- التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية.

8-الدراسات السابقة:

-مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير بعنوان دور التدقيق الداخلي في مراقبة جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، GNL(وتحسين اداء المؤسسة،) دراسة حالة مؤسسة سوناطراك مركب ح2 /2012/2011.

-مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير بعنوان دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة(دراسة حالة مجمع الدواجن للغرب)، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013 .2014.

9- هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون ب:مقاربة نظرية لتدقيق الداخلي وتطرقنا فيه إلى ماهية التدقيق المبحث الأول ، أما المبحث الثاني مدخل للتدقيق الداخلي ، وفي المبحث الثالث معايير التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه. أما الفصل الثاني المعنون ب: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية إلى اساسيات حول الاداء في المبحث الأول ، وماهية تقيم الاداء في المبحث الثاني ، واثر التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية في المبحث الثالث .

أما الفصل الثالث المعنون ب " دراسة حالة مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط "إلى تقديم عام حول مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط ، في المبحث الأول ، وفي المبحث الثاني نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط ، أما في المبحث الثالث اثر التدقيق الداخلي في تحسين اداء مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط. وفي الأخير الخاتمة حيث تمت الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختيار حجة الفرضيات وكذا استخلاص النتائج واقتراح مجموعة من التوصيات .

الفصل الأول

تمهيد الفصل :

فرض التدقيق الداخلي نفسه بجدية كحاجة ملحة و أساسية للأعمال وفي مختلف الأنشطة إلا أن انتشار هذا المفهوم والاعتراف به كمهنة بدا منذ أن أصبح للمدققين الداخلين هيئة مهنية دولية عام , 1941 ويعتبر التدقيق الداخلي من أهم مكونات التنظيم فهو يوفر بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها , ويعمل على حماية الموارد من الضياع سوء الاستعمال ,وكذلك يعمل من خلال إدارة إلي رفع الكفاءة و الفعالية الأداء ,ويؤكد للإدارة مدى التزام العاملين بالأنظمة والتعليمات والإجراءات المرسومة لهم وذلك من اجل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية و الحفاظ على مستوى نجاحها في المستقبل.

بحيث ينقسم هذا الفصل إلي 3 مباحث:

المبحث الأول : ماهية التدقيق

المبحث الثاني : مدخل للتدقيق الداخلي

المبحث الثالث :معايير التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه

المبحث الأول : ماهية التدقيق

المطلب الأول : تعريف التدقيق

نجد أن كلمة "تدقيق« auditing » " مشتقة من كلمة يونانية« audire » ومعناها يستمع ،لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

" اصطلاحا : التدقيق و وفقا للجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق بجمعية المحاسبة الأمريكية ، والتي لا يختلف تعريفها عن التعاريف العديدة للتدقيق ،" التدقيق هي عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات بموضوعية و تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة ، وتوصيل إلى مستخدمي المعلومة المعنيين "[1].

لعل من أهم عناصر التدقيق التي تتضح في التعريف السابق تشمل ما يلي:

-أنها عملية منظمة: يعنى أنها نشاط مستمر يقوم على التخطيط المسبق للوصول إلى نتائج ، ولعل صفة" الاستمرار" هنا تؤكد أن عمل المدقق قد يستدعى فحص ودراسة بعض الأحداث التي قد تقع قبل أو أثناء وحتى إبداء رأيه[2]؛

-أنها تتعلق بجمع وتقييم أدلة إثبات بموضوعية: إن الأدلة (و القرائن)وكذلك الأهمية النسبية لكل دليل قد يختلف من عملية لأخرى ؛

إن المدقق في محاولته للحصول على العدد الكافي من أدلة الإثبات ،فإنه ينبغي عليه اختيار هذه الأدلة بموضوعية و تقويمها أيضا بموضوعية بما يؤكد احتفاظه برأي فني محايد ودون التأثر بأي اعتبارات أخرى.

-يتعلق الأمر بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية: وعلى ذلك فإن عمليات التدقيق هي الحقائق و الأحداث والوقائع والعمليات الاقتصادية ، بما يمكن ترجمته في شكل معلومات محاسبية ، وعلى أن يراعى ما يلي:

إن هذه المعلومات المحاسبية قد تقدم في شكل حسابات أو قوائم وتقارير مالية ، كما قد تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسات.

-التأكد من درجة تطابق الحقائق مع المعايير الموضوعية:

-مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إنتاج وعرض المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية محل التدقيق ؛

-مدى التزام بالقواعد القانونية المختصة ،مدى توافر الخصائص التالية في هذه المعلومات : الصدق العدالة والملائمة... ؛

بعض التعاريف الأخرى:

-تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعنى ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق و المتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.

---

[1] خالد أمين عبد الله ، **التدقيق و المراقبة في البنوك**، دار وائل للنشر، الأردن، 1998 ، ص13

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة ، **أصول المراجعة**، الطبعة الأولى ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان الأردن ، 2011 ، ص13

-أما التدقيق بمعناه المهني يعنى عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا إنتقاديا محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية[1] .

-التدقيق هو فحص انتقادي يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك العمليات[2].

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الداخلي وأهميته

الفرع الأول :أهداف التدقيق(المعيار الدولي للتدقيق رقم200)

يقودنا التطور التاريخي لتدقيق الحسابات إلى التغير الكبير الذي أتى على مهنة تدقيق الحسابات من حيث الأهداف والمضمون ، فخلال مسيرة هذه المهنة على مر السنين تبين أن التدقيق كان عملية حسابات تقتصر على اكتشاف ما قد يكون موجودا في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة من غش أو أخطاء أو عمليات تزوير[3].

-قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ،لذلك كان التدقيق تفصيلي، و لا يوجد نظام رقابة داخلية[4].

-من 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ، وبدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.

-من 1940 حتى 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي ،وثم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

-من عام 1960 حتى الآن أضيف أهداف عديدة للتدقيق منها:

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة[5]؛

- ❖ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها ؛
- ❖ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط ؛
- ❖ تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع ؛
- ❖ تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق ؛

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق** ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ،الجزائر ، 2008 ، ص 11.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعي الإسكندرية ، مصر، 2004 ، ص18

[3] زهير الحدرب،" **علم تدقيق الحسابات**" ، الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون ،عمان ، الأردن ، 2010 ص14 .

[4] R .G BROWN, **Changing objectives and Techniques , Independent Auditing Standards** , Ed , J , C . ROY , HOLT , Rinehart & Winston Inc . N . Y .,1964,p 2-18.

[5] متولى محمد الجمل ، عبد المنعم محمود ،**المراجعة** ، دار النهضة العربية ، القاهرة مصر ، 1973 ص19.

- التأكد من أن المؤسسة تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية التي نص عليها المشرع[1] ؛
- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي بحوزة المؤسسة ؛
- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء محاسبية أو تزوير أو غش في الأرقام المدونة ؛
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة ومطابقتها للأهداف المرسومة سابقا من قبل مالكين أو مجلس الإدارة ؛
- التأكد من الكفاية الإنتاجية وذلك من خلال الإقلال من المصروفات الغير المبررة.

من خلال ما تقدم يمكن أن نلخص الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق ونتائج أعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة.

لقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبيين على ما تقدم في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 على أن هدف التدقيق للقوائم المالية يكون :[2]- أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن أهداف التدقيق قد تطورت نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة ، ويمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى مجموعتين:

-الأهداف التقليدية[3] :

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني إسنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية؛
- إكشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش ؛
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني .

---

[1] زهير الحدرب،**" علم تدقيق الحسابات"** ، مرجع سابق ذكره ، 2010 ص15 .

[2] معيار التدقيق (IAS200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق" ، طبقاً لمعايير التدقيق حسب الموقع الالكتروني ، تاريخ الاطلاع 15/02/2018،ص14.PDF200/Isas2000/download/org.archive.www://http

http://www.archive.org/download/Isas2000/200.PDF

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان-الأردن، 1999 ،ص15.

الأهداف الحديثة :

- ❖ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات و أسبابها وطرق معالجتها؛
- ❖ تقييم نتائج الأعمال وفقاً لأهداف المرسومة ؛
- ❖ تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد.
- ❖ إبداء رأي فني محايد في إطار القيام بالفحص والتحقيق في العناصر أصول وخصوم المؤسسة والتحقق من الإجراءات والطرق المطبقة[1].

الفرع الثاني :أهمية التدقيق

ترجع أهمية التدقيق إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أ كثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية، ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة و الثقة.

وتكمن أهمية تدقيق في ما يلي:

- ❖ تزويد مستخدمي المعلومة بالمعلومات الكافية التي يحتاجونها وذلك بتخفيض مقدار عدم التأكد لديهم وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛
- ❖ يساهم تقرير التدقيق في إتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من خلاله ؛
- ❖ تكون باعثاً ودافعاً في إتخاذ موقف مناسب يؤدي لتجنب النتائج غير المرغوب فيها.

المطلب الثالث : الأنواع وفروض التدقيق .

الفرع الأول: أنواع التدقيق (المعيار الدولي للتدقيق رقم 530)

يمكن تصنيف عملية التدقيق إلى عدة أنواع وكل نوع يتضمن عدة أجزاء ، حيث أن مفهوم التدقيق ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية التدقيق ، وبناء على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق إلى ما يلى:

أولا: التدقيق من حيث الحدود:

1-التدقيق الكامل: وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ،ولا يعنى فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة ،وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها

[1] رأفت سلامة ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، **علم تدقيق الحسابات العملي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، 2011 .، ص26

،ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته ، حيث أن مسؤولياته تغطى جميع مفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته ،ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا تعتمد نظامها على الرقابة الداخلية ،ولا يجوز الحد من سلطة التدقيق بتحديد حجم نطاق التدقيق في كل من التدقيق الكامل والكامل الاختياري[1].

2-التدقيق الجزئي : وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق ،أو المجال ،ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر ، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق المكلف به ،ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود إتفاق كتابي بين حدود التدقيق والهدف منه ، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي أتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه الاتفاق ، ويتعين على المدقق إبراز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك القرار[2].

من أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي:

- ❖ الإتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ؛
- ❖ الإتفاق على تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن؛
- ❖ الإتفاق على تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة ؛
- ❖ الإتفاق على تدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط؛
- ❖ الإتفاق على دراسة قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها.

ثانيا :التدقيق من حيث الفحص

1-التدقيق التفصيلي: وهو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بفحص جميع قيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة ،كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب.

2-التدقيق الاختباري:وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأساليب:

التقدير الشخصي ؛ العينات الإحصائية.

ثالثا :التدقيق من حيث التوقيت:

1-التدقيق النهائي : يعد التدقيق النهائي مناسبا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ، وذلك لآن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات ، وهذا لضمان عدم حدوث تلاعبات أو أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على

[1] رأفت سلامة ، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، **علم تدقيق الحسابات العملي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتو زيع والطباعة، مرجع سابق ذكره ، ص37

[2] كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا ،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص18

المؤسسة ،بالإضافة إلى أنه يؤدى إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق ،ويعين المدقق عادة في مثل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات[1].

2-التدقيق المستمر: يعد التدقيق المستمر الذي يقوم به مدقق الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت إلى أخر أو على فترات دورية أ وغير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية إلي تمت ،وبمعنى آخر يعد التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية.

رابعا : التدقيق من حيث الإلزام:

1-التدقيق الإلزامي : وهو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسة وفقا لقانون السائد ، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه ،وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولون بالتضامن ،ويجب أن يعين مالكي المؤسسة المدقق الأول ،ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كاملا (اختباريا.)

2-التدقيق غير الإلزامي: الأصل في التدقيق أن يكون إختياري ، ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المؤسسة و غيرهم ممن لهم المصلحة ، لذلك فإن هذا التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية لأنه يزيد من الثقة و الاطمئنان إلى حسابات المعتمدة من المدقق ،وكذلك إطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة ،بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب القروض.

خامسا:التدقيق من حيث الاستقلال:

1-التدقيق الداخلي : وهو الفحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها من قبل الإدارة ، أو قسم من داخل المؤسسة ، وهي تمثل جزء من الرقابة الداخلية .

2-التدقيق الخارجي : وهو الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر والسجلات ومستندات المؤسسة من طرف شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه ، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن سلامة وصدق وعدالة التقارير المالية المقدمة في فترة معينة ،وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازها فيما يلي:

-من حيث الهدف.

-من حيث العلاقة بالمؤسسة.

-من حيث نطاق وحدود العمل.

-من حيث التوقيت المناسب للأداء.

-من حيث المستفيدين . وذلك كما يوضح الجدول التالي

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، 2006 ،ص 27.

الجدول (1-1):الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	-تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف التلاعب الأخطاء والتلاعبات. -التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها	-إبداء رأي فني محايد عن سلامة وصدق وعدالة التقارير المالية المقدمة في فترة معينة وتوصيل النتائج إلي الفئات المستفيدة منها.
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع لها)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة(مستقل)
نطاق وحدود التدقيق	الإدارة تحدد نطاق عمل المدقق ،كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على عملية التدقيق.	يتحدد نطاق وحدود عمل المدقق وفقا لعقد م برم بين المؤسسة والمدقق الخارجي ، والعرف السائد ، معايير التدقيق المتعارف عليها.
التوقيت المناسب للأداء	-يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية . -اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	-يتم الفحص مرة واحدة(نهائية)أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة).
المستفيدين	إدارة المؤسسة.	-إلزامية وفقا للقانون السائد-. قراء التقارير المالية

المصدر : محمد الفيومي /عوض فهمي، المكتب الجامعي الحديث ازراويط، الإسكندرية، 1998 ،ص4

الفرع الثاني : فروض التدقيق

يعرف الفرض أنه قاعدة تحظى بقبول عام ،وتعبر عن التطبيق العملي ،وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك ، وهو عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الإفتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها وفي ما يلي أهم فروض التدقيق وهي[1]:

1-فرض عدم التأكد: ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم تأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

- ❖ الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية ؛
- ❖ عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند إتخاذ القرارات ؛
- ❖ عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

2- **فرض استقلال المدقق:** بإعتبار أن المدقق عندما يمارس عمله يصبح مسؤولا على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض الإستقلال على نوعين أساسين من المقومات:

- ❖ المقومات الذاتية :وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية ؛
- ❖ المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات الحكومية من أحكام وقواعد وضمانات.

3-فرض توافر تأهيل خاص للمدقق: أي أن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وضيفته وفي ظل غياب إطار متكامل لنظريات الإثبات في التدقيق ،فان المدقق يتعرض لمشاكل محاسبية وضريبية عند قيامه بالفحص ، وكل هذا يتطلب قدر عملي وعلمي كاف لأداء مهمته.

4-فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية هي عبارة عن نظام يتضمن مجموعة من عمليات مراقبة مختلفة إدارية أو محاسبية سنتها الإدارة لضمان حسن سير العمل داخل المؤسسة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

-**الرقابة الإدارية :** وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة و وسائلها(الموازنات –التكاليف المعيارية –دراسة الوقت– التقارير– التدريب) ؛

-**الرقابة المحاسبية** : وهدفها إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الإعتماد عليها، ومن وسائلها(حسابات المراقبة – الجرد المستمر -التدقيق الداخلي)؛

-**ضبط داخلي :** وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي إختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء إستعمال ،ومن وسائلها (تقسيم العمل– تحديد الاختصاصات والمسؤوليات.)

4-**فرض الصدق في محتويات التدقيق:** يعني أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبئ الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة ،وينشا فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة من داخلها أو خارجها.

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، **أسس المراجعة(لأسس العلمية والعملية)**، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص25-26 .

المبحث الثاني : مدخل للتدقيق الداخلي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته

الفرع الأول :مفهوم التدقيق الداخلي

تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة وقد قامنا باستعراض بعض التعريفات المختلفة لهذه الوظيفة ومحاولة تتبع التغييرات التي طرأت عليها إلى أن استقرت التعريفات على التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999 ، حيث قام معهد المدققين الداخليين بتقديم أول تعريف للتدقيق الداخلي بدايةً عام 1947 في أول نشرة أصدرها بعنوان Statement of Responsibilities of the Internal Auditor حيث عرفه المعهد في ذلك الوقت بأنه :

"النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإد ارة "وتوالت بعد ذلك التعريفات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين حيث دأب المعهد على تحديث التعريف كلما اقتضت التطورات المهنية وتلك التي تطرأ على المشروعات والمنشآت كما اجتهد الكثير من الكتاب والباحثين في وضع تعريف للتدقيق الداخلي".

وفي عام 2011 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفه على انه :" نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي و نشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة و لتحسين عملياتها ،وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر ،الرقابة والتوجيه (التحكم)[1]".

يعرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي انه :" وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية للتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"[2].

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التدقيق الداخلي على انه : "فعالية تقييميه مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار و تقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي وفعاليتهما[3] "

واجتهد الكثير في تعريف التدقيق الداخلي ، بحيث عرفه التميمي على أنه :"رقابة إدارية تقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية جميع أنواع الرقابة الأخرى في المنظمة ،حيث نشأ و تطور نتيجة لازدياد حاجة الإدارة العليا في المنظمة إليه كأداة رقابية و إدارية تستعين بها في انجاز وظائفها الرئيسية التي تتمثل في السعي إلى إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي العلاقات في المنظمة التي تقوم بإدارتها. فالتدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة وفي جميع مستوياتها ،لأجل الإيفاء بالتزاماتها و كفاءتها ،وذلك. من خلال التحليل ،و التقييم ،و الاستشارات و الدراسات و الاقتراحات[4].

---

[1] **Standards for the professional praelice Framework 1999 side IIA : theiia@org.**

[2] المجمع العربي للمحاسبين أ ،" **مفاهيم التدقيق المتقدمة**" ، عمان ، الأردن .2011 ص18 .

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين ،" **معايير التدقيق الدولية**" ، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ، ط1 ،2011،ص213.

[4] التميمي ،هادي، المدخل للتدقيق" : **من الناحية النظرية و العملية**" ، مركز كحلوان للكتب ،عمان ، 1998 ،ص.89

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة ،حيث ا شار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاثة سنوات من التدقيق الخارجي ،ومما لا شك فيه أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة المضافة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيمة التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري و كذا التأميني يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة المضافة للشركة ، بحيث وضعه المعهد كهدف نهائي و استراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي ، وأشار المعهد إلى إضافة القيمة يتم من خلال تحسين و زيادة فرص انجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات و العمليات و تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة[1].

الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية:

- ❖ تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة : تقوم الإدارة بالتخطيط و التنظيم و الإشراف بطريقة توفر ضمان ،بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فان جميع أنظمة و عمليات و أنشطة المؤسسة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي
- ❖ قابلية المعلومات للاعتماد عليها : يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة ،و كاملة ،و مفيدة أيضا ،و أن تكون قدمت في الوقت المناسب ،حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- ❖ حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق و التصرفات الغير قانونية في ممتلكات المنشأة ،ولذلك فان الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحمايتها من المخاطر المحتملة وذلك للتأمين عليها ضد المخاطر المذكورة.
- ❖ الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي عندما يقوم المنتسبين للمؤسسة ،بما هو مطلوب منهم القيام به ،كإتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة وكذا التعليمات ، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد الأسباب ، إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها و ليس المسئول عن ذلك الموظف فقط ،كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام.
- ❖ الوصول إلى الأهداف وكذا الغايات:توضع الأهداف و الغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة ،و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المؤسسة ،بحيث تقع مسؤولية وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة ،و على المدقق التأكد من أن البرامج آو العمليات قد نفدت كما خطط لها.
- ❖ منع اكتشاف الغش و الاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المؤسسة ،و على المدقق الداخلي فحص وكذا تقييم كفاية و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة دون وقوع الغش ،وليس من مسؤوليته اكتشاف الغش ولكنه مجبر أن تكون لديه معرفة كافية بطرق احتمالات وقوعه ليكون

[1] المجمع العربي للمحاسبين أ ،"**مفاهيم التدقيق المتقدمة**"، مرجع سابق ذكره ،ص22.

قادرا على تحديد أماكن حدوثه ،و واجب عليه عند اكتشاف الضعف في نظم المراقبة الداخلية أن يقوم باختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش ،رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش و الاحتيال إلا انه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش آو المشاركة مع جهات أخرى.

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الداخلي

لقد استطاع معهد المدققين الداخليين تحقيق هدف التدقيق الداخلي بشكل عام على أنه تحسين وإضافة القيمة لتلك العمليات التي تختص المؤسسة القيام بها ،حيث أشار التعريف الصادر عن المعهد بأن قدرة و فعالية التدقيق الداخلي على خلق القيمة ،يتوقف على أمرين ،أولها هو ضر ورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين ،والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطا مضيفا للقيمة .والثاني هو النظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة و الأطراف المستفيدة من تلك القيمة ،وحدد "الصحن وسرايا" أهداف التدقيق الداخلي بهدفين أساسين هما كالآتي:

- ❖ التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية والمصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة.
- ❖ التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات و الأقسام المختلفة.

وقد حدد باحثون آخرون أهداف التدقيق الداخلي من زاوية أخرى بهدفين أساسين هما[1] :

هدف الحماية وهدف البناء.

هدف الحماية : يقصد به الدور الذي يضطلع به المدقق الداخلي لتقييم وتدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الأمور التالية[2]:

- ❖ دقة و تطبيق الرقابة المحاسبية اي أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها ،و أنها محاطة بالحماية الكافية،
- ❖ اختبار الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ و وظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة ،
- ❖ تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات ،بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي سبقه "كان قبله" ،مما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

ومما لا شك فيه أن دور التدقيق الداخلي في حماية المنشأة من عمليات التلاعب والاحتيال يعتبر دورا مهما و رئيسيا، خصوصا بعد أن أشارت الدراسات إلى المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المشروع واعتماده على العينات الإحصائية ،بدلا من الفحص الكامل.

---

[1] عبد الله، محمد الرملي،"**إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية فيظل تطور تكنولوجيا المعلومات** " ،مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،المجلد الثامن ،العدد الثاني ، 1994 ديسمبر ،ص251 .

[2] المجمع العربي المحاسبين أ ،"**مفاهيم التدقيق المتقدمة** "، مرجع سابق ذكره ، ص228.

وبالتالي فقد أصبح المدقق الداخلي هو وحده من يستطيع أن يحمي المنشأة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول و أنه ليس هناك من هو أقدر منه على ذلك.

هدف البناء: فيعتبر امتدادا لتدقيق الأحداث المالية بما يشمل التأكد ،أن جميع نشاطات المنشأة هي موضوع مراقبة و يلاحظ من الأهداف التي حددها المجمع العربي للمحاسبين تركيزه على الأمور المحاسبية و المالية ،ومما لا شك فيه أن هذا يعتبر انحيازا للمدخل التقليدي في التدقيق الداخلي وهذا ما أشار إليه عبد الله في كتابه[1] ، حيث سلط الضوء على أن هدف البناء يتحقق من خلال اقتراح العلاج و التوصيات نتيجة لما قام به المدقق الداخلي من فحص و أنه غالبا ما يواجه صعوبات و عراقيل من خلال معارضة الإدارة الوسطى والتنفيذية في التنظيم و ذلك أثناء قيامه بمراجعة العمليات لقيامه بتقييم عمل الإدارة[2].

ويشير مصطلح نطاق التدقيق إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في الظروف التي تؤدي إلى تحقيق هدف التدقيق[3] و أشارت معايير التدقيق الدولية إلى أن المسئول عن تحديد نطاق التدقيق الداخلي هو حجم وهيكلة الشركة ومتطلبات إدارتها التي يناط بها هذا الأمر ويمكن لها الاستعانة بما قررته المراجع المهنية في هذا الأمر.

حيث أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)إلى أن نطاق و أهداف التدقيق الداخلي تختلف من شركة إلى أخرى وذلك اعتمادا على حجم الشركة ومتطلبات إدارتها و أن فعاليات التدقيق الداخلي تشمل واحدا أو أكثر مما يلي:

- ❖ تدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي ،التي تكون مسئولية وضعهما منوط بالإدارة أما دور المدقق الداخلي فهو مراقبة تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمقترحات اللازمة لتطويره.
- ❖ اختبار المعلومات المالية والتشغيلية مراجعة الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.
- ❖ مراجعة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية ،وكذلك السياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية .

ولا شك أن هذا التطور في نطاق و أهداف التدقيق الداخلي يتطلب تطورا موازيا في السلطات و الصلاحيات الممنوحة للمدقق الداخلي والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق و بتعاون مع جميع العاملين في الشركة ،حيث تطورت سلطات المدقق الداخلي استنادا إلى التغيرات التي حدثت في مفهوم التدقيق الداخلي بشكل عام .فحين اقتصر المفهوم على تدقيق العمليات المحاسبية و المالية كانت سلطته لا تتعدى ذلك وكان وضعه التنظيمي يقبع في الدائرة المالية ،وحين حدث التحول إلى تدقيق جميع عمليات الشركة من عمليات مالية وتشغيلية وحتى على مستوى الإدارة الاستراتيجية امتدت سلطات المدقق الداخلي لتشمل جميع وحدات و أقسام الشركة ،وساعد المدقق الداخلي موقعه المتميز في الهيكل التنظيمي وخط التقرير الخاص به والذي

---

[1] عبد الله ،محمد الرملي ،،"**إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية فيظل تطور تكنولوجيا المعلومات** " ،مرجع سابق ذكره .ص257

[2] الصحن ، عبد الفتاح و سرايا ،محمد السيد ،" الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي" ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر ، مطبعة التوني ، القاهرة ، 1995 ص18

[3] جربوع ،يوسف محمود" **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية** " ، إصدار جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينيين ، غزة 2002،ص55

أصبح من الممكن بل ومن المفضل أن يتخطى الإدارة التنفيذية العليا في الشركة ليشمل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة .

المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي

أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية. فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية كلها ،وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية ،في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءا أساسيا من مسؤوليات المدقق الداخلي ، للتحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وقياس الاعترافات وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف.

إن الانتقال من التدقيق المالي الصرف إلى تدقيق العمليات يتطلب كفاءات وظيفية لديها خبرات في مجالات أخرى غير المجالات المالية والمحاسبية . فالمدققين الداخليين لا يفحصون فقط دقة التقرير المالي ،بل هم أيضا يقومون بفحص العمليات لتحديد الكفاءة والفاعلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للفحص ،وفيما إذا كانت تلتزم بالقوانين الموضوعية والسياسات الخاصة بها. ويمكن توضيح هذين النوعين وكالاتي:

اولا : التدقيق المالي :

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للوحدة الاقتصادية وذلك من اجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق اكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

1-تعريف التدقيق المالي : يعرف التدقيق المالي بأنه التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً و مستندياً ،وما يتعلق بها من قوائم وتقارير[1].

2-أهداف التدقيق المالي : إن الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة . ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي في الآتي:

- ❖ التحقق من السجلات والط رق المحاسبية المستعملة
- ❖ التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة
- ❖ التحقق من مسؤولية المدراء الماليين
- ❖ التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة ،طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدة المحاسبية الماضية.

[1] العمري ، احمد ،و عبد المغني، فضل عبد الفتاح" **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية**"المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ،المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006 ،ص 346 .

- ❖ التحقق من الوجود الفعلي للأصول فحص وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتكرار من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية.
- ❖ التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها. منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

ثانيا :تدقيق العمليات

استخدم تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة ،خطط الإدارة ،ونظم رقابة الجودة ،وأنشطة عمليات معينة فضلاً عن تقييم الأقسام ،إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية ،أو بشكل عام فان تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين ،لكن في بعض الحالات يشارك المدققين الخارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق.

1-تعريف تدقيق العمليات

يعرف تدقيق العمليات "بأنه أداة الإدارة التي تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييم الأنشطة منه للوحدة الاقتصادية والتوصيات بالتحسينات الضرورية."

2-أهداف تدقيق العمليات :ان الهدف الرئيسي من تدقيق العمليات هو قياس الكفاءة و الفاعلية ويهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الآتي:

- ❖ تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تدير وتستعمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها بفعالية وكفاءة.
- ❖ الوقوف على أسباب الاستعمالات التي تتسم بالكفاءة والفعالية.
- ❖ التعرف على ما إذا كانت الجهة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة و الفعالية.
- ❖ توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب.
- ❖ مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين.
- ❖ حماية الأصول من سوء الاستعمال.
- ❖ استعمال الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستعمال الأقل للموارد وهو ما يعرف بالكفاءة.

وينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية ،كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة.

ثالثا :تدقيق الأداء

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين.

تعريف تدقيق الاداء:

يطلق على هذا النوع من التدقيق بتدقيق إداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم في الآتي[1]:

1-تقييم الأداء:

من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتّبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة.)

2-الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق :

حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشاة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبّع المجهود المكرّر الغير ضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

رابعا :التدقيق البيئي

الهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام لأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن ان يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدّي الى تدهورها ومواردها وكذا حمايتها من الاستنزاف، أو الانقراض .. وتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية:

الأغبرة، الضجيج، المياه العادمة، حرق المخلّفات، المواد المستنزفة لطبق الأوزون، التدخين الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج ، هدر الطاقة الكهربائية، المخلّفات الصلبة.. الخ.

فعلى التدقيق الداخلي ان يتأكّد من انّ المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئة الهامة لضبطها والسيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة وكذلك اخذ الاحتياطات اللّازمة لمواجهة أي اثر بيئي قد يؤثّر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها.

خامسا :تدقيق نظم المعلومات

انّ الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.

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

1-فصل المهام:

يؤدي التشغيل الآلي للعمليات الى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مماّ يؤدي الي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام ، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن تعويضها بسهولة بإجراءات رقابية بديلة.

2-اختفاء مسار التدقيق:

تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة ، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتّع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات و بالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية ، تطلّب ذلك الى ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتّى انتهاء العملية.

[1] العمري ، احمد ،و عبد المغني، فضل عبد الفتاح" **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية**" مرجع سابق ذكره .ص 348

3-تشغيل موحّد للعمليات :

تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية ، وفي المقابل فانّ بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلا في بناء البرامج.

4-مباشرة الحاسب الآلي لعمليات :

يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5- تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات:

تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي على زيادة فرصة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة:

- ❖ إمكانية الوصول من على بعد الى الحاسب الآلي الى بيانات الحاسب وخاصة في بيئة شبكات الحاسب.
- ❖ التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، على عكس الحال في بيئة العمل اليدوي.
- ❖ عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل ممّا يقلّل من فرصة ملاحظته للأخطاء.
- ❖ إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم ، او صيانة الحاسب.

6-زيادة فرصة المتابعة والإشراف الإداري:

تمنح برامج الحاسب الآلي فرصة اكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

7-اعتماد عناصر الضبط والمتابعة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب:

حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي.

8- زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية:

نظرا لوفير الحاسب الآلي لكمية اكبر من البيانات والتقارير، فانّ الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها .

المبحث الثالث :معايير التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه

المطلب الأول :مفهوم معايير التدقيق الداخلي

المعيار كمصطلح يعني"درجة الأفضلية او الامتياز المطلوبة لغرض معيّن كمقياس او وزن ، وعلى الآخرين التماثل معه ومسايرته ، فهو ما يتم بواسطته الحكم على دقة أدائهم[1] ".

يعرّف معيار التدقيق على انّه" أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية ، ودرجة الاتساق التي يصل إليها المدققون عند أدائهم لوظائفهم ".

أما معايير التدقيق الداخلي تحديدا فتعرف على أنها " المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب ان تكون، وذلك وفقا لما تم التوصل أليه واعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين، وهذا يعني انّ معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها تمثل أساسا لعمل المدققين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم ومتابعة أدائهم المهني ".

المطلب الثاني : الإطار العام لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي

اصدر معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي عام 1978 والتي عدّلت عام 1993 وهي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم التدقيق الداخلي في المنشأة.

و تتمثل هذه المعايير في خمسة معايير عامة التالية:

المعيار الأول :استقلالية المراجع الداخلي

و يتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما:

1- مكان المراجع الداخلي في المنشاة، من حيث تحديد ما يلي:

- المستوى الإداري التابع له المدقق الداخلي.
- الجهة التي يقدم إليها المدقق الداخلي.
- تحديد احتياجات قسم التدقيق الداخلي من الأفراد والأموال او الأدوات المختلفة ويتم ذلك سنويا.

2-الموضوعية :التي تتمثل في الواقعية في الحكم على عملية التدقيق ويتم ذلك من خلال:

- تحديد اختصاصات العاملين وحالات تعارض فيها على مستوى القسم الخاص بتدقيق الداخلي.
- تغيير المهام بين أعضاء القسم من وقت لآخر.
- تدقيق نتائج التدقيق الداخلي قبل كتابة التقرير.

المعيار الثاني :الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي

ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:

1- تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل ادارة قسم التدقيق الداخلي من حيث:

- الكفاءة والخبرة العلمية .

[1] عثمان عبد اللطيف. دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والاداء داخل المؤسسة .مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي. كلية العلوم الاقتصادية .جامعة مستغانم.2014-2015 ص17

- ❖ فهم المبادئ الإدارية .
- ❖ توافر الصفات الخلقية.

2- وضع برامج تدريب مستمرة لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين مستوى العناية المهنية.

المعيار الثالث :نطاق التدقيق الداخلي

و يتضمن الجوانب التالية:

1-فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المشروع ومدى تحقيق أهدافها المتمثلة في:

- ❖ حماية ممتلكات وموارد المشروع من اي تصرفات غير مرغوب فيها.
- ❖ دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع.
- ❖ التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.

2- فحص مدى جودة و فعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة.

المعيار الرابع : أداء عمل المدقق الداخلي

ويتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي والتي تتضمن العناصر التالية:

- ❖ تخطيط عملية التدقيق.
- ❖ فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من آنها كافية ومناسبة ومفيدة و بعدها إبلاغ نتائج التدقيق.
- ❖ متابعة تنفيذ هذه النتائج.

المعيار الخامس : إدارة قسم التدقيق

ويتضمن هذه المعيار العناصر التالية:

مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة القسم وعليه التحقق من:

- ❖ أهداف القسم .
- ❖ موارد القسم ماديا وبشريا.
- ❖ خطة التدقيق الداخلي.

ينبغي على إدارة القسم مراعاة الجوانب التالية:

- ❖ أهداف وسلطات ومسؤوليات القسم .
- ❖ السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم .
- ❖ إدارة الأفراد العاملين في القسم
- ❖ التنسيق مع المدقق الخارجي.

المطلب الثالث : أنواع معايير التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقه

الفرع الاول :انواع معايير التدقيق الداخلي

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

1- معايير الخواص (سلسلة 1000):تعنى معايير الخواص لصفات (السمات) الخاصة بالمنشآت والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي.

2-معايير الأداء (سلسلة2000) : فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس اداء التدقيق الداخلي بواسطتها.

3-معايير التطبيق (nnnn.c 1) : فهي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في حالات محدّدة (مثل اختبارات الالتزام ، التحقيق بالغش و الاحتيال او مشروع التقييم الذاتي للرقابة الداخلية) . يتم وضع معايير التطبيق بالأساس لأعمال التوكيد أشير لها بحرف A.متصلا برقم المعيار مثل(A1– 1130) ولأعمال والاشارة بالحرفCمتصلا برقم المعيار مثل .(nnn c1)

الفرع الثاني : نطاق تطبيقه

لتنفيذ أعمال التدقيق لابد من تتبع المراحل التي تمثل أنشطة التدقيق الداخلي بحيث يحتاج المدقق الداخلي في مزاولة هذه الأنشطة أن يفحص و يراجع ما يراه ضروريا من مستندات و سجلات و تقارير إلي جانب قيامه بالتتبع و الملاحظة

و يكون ذلك من خلال تتبع المراحل التالية[1]:

المرحلة الأولى :التخطيط

يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الأقل مرة في السنة وفق ما ورد في نص (البند2000) من معايير الأداء على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي ,منسجمة مع أنظمة المنشاة ,و أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر .على الأقل مرة سنويا ,و يجب الأخذ بالاعتبار توجهات الإدارة العليا مجلس الإدارة.

لقد حددت نشرة المعايير المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي ,مسؤولية المدقق الداخلي في تحديد نطاق العمل و بيان مجال العمل و الأهداف التي يجب أن يحققها التدقيق و المجال الرئيسي الذي يجب مراجعته و تقييمه.

إن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء المنشاة على تأدية عملهم بفاعلية ,و يتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات و التوصيات و المعلومات التي تهم الأنشطة التي تتم مراجعتها.

و تتم عملية التخطيط طبقا للخطوات التالية و التي تتمثل في التحضير لمهمة التدقيق و تحديد أهداف التدقيق وتحديد نطاق العمل الذي يشمل نظام الرقابة الداخلية و تقييم مستوى الأداء ,كذلك اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق و اختبار فريق التدقيق.

بعدها يأتي المسح الأولي الذي يهدف إلي الحصول على فهم عام للعمليات و المخاطرة و أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط ,و يشمل المسح الأولي في إجراء المقابلات و القيام بالاتصالات تمهيدية مع الجهة الخاضعة للتدقيق من اجل الحصول على اكبر قدر ممكن من المعلومات ثم تحضير برنامج التدقيق الداخلي ,بحيث نصت معايير التدقيق الداخلي بأنه يجب على المدققين الداخلين وضع و تدوين خطة لكل مهمة متضمنة الأهداف و النطاق و الوقت و توزيع المصادر ,و الهدف من وضع برنامج التدقيق هو توثيق المعلومات خلال مهمة .و يتم

[1] بن سالم حفيظة دور التدقيق الداخلي في تقيم اداء المؤسسة الاقتصادية . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي. كلية العلوم الاقتصادية .جامعة مستغانم 2015.2016.ص22.23

وضعه قبل البدء بالعمل الميداني ,على أن يتم تعديله أينما كان مناسبا أثناء تأدية المهمة و يحتوي على نتائج التخطيط للمهمة.

و تقع مسؤولية إعداد برنامج التدقيق الداخلي على رئيس الفريق بمساعدة باقي أعضائه و في النهاية يصادق عليه مدير التدقيق.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية :تحتاج المؤسسات إلي نظام رقابة فعال و قوي كي تقوم بتحقيق أهدافها بنجاح لذلك على المدقق الداخلي دائما التنبؤ بان الرقابة تكون كافية و مفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين, و الهدف من الرقابة الداخلية هو الحصول على توكيد معقول بان أهداف الإدارة سوف يتم برقيقها حيث نص معيار الأداء على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاءة و فعالية الرقابة شاملة و أنظمة التوجيه ,العمليات و المعلومات ,يجب أن يتضمن ذلك على صحة المعلومات و قابليتها لاعتماد عليها ,الالتزام بالسياسات و الخطط , الإجراءات و القوانين ,حماية الأصول ,استغلال موارد المنشاة بكفاءة و اقتصادية.

المرحلة الثانية :العمل الميداني(المعاينة)

1- العينة في أدلة التدقيق:

يتم الحصول على أدلة من مزيج مناسب من اختيارات الضبط و الإجراءات الجوهرية الهامة فان نوع الاختبار مهم في فهم تطبيق إجراءات التدقيق عند جمع أدلة التدقيق لاختيارات التالية:

- ❖ يتم استخدام العينة في التدقيق الاختبارات الضوابط و الإجراءات الجوهرية.
- ❖ كذلك لاختبار الأرصدة و التي تتضمن إجراءات تحليلية و اختبارات تفصيلية لمعاملات و أرصدة تتضمن الاختبارات إجراءات للحصول على دليل ,و تعتمد على الأساليب التالية أهمها :الملاحظة, التفتيش ,التثبت ,المقارنة ,التحليل ,الاحتساب ,الاستفسار.
- ❖ تتم إجراءات الفحص التفصيلي للحصول على دليل موضوعي يؤيد صحة القيم المسجلة بالدفاتر و اكتشاف لمخاطر العمل و لمخاطر الرقابة ,و فحص عينات للعمليات المسجلة ,و بذلك فان هذه الإجراءات تمثل شكلا من أشكال التبرير استنتاجي و الذي على ضوئه يتم استنتاج معقولية النتائج الإجمالية .من دليل و ثقة في التفاصيل التي يتم فحصها.

2- أوراق العمل:

تشكل أوراق عمل التدقيق الإثبات الداعم لآراء و الاستنتاجات و توصيات التدقيق ,و تأكيد على أن الإجراءات التي تم التخطيط لذا قد نفذت ,و وفرت الدعم اللازم.

يجب أن يقوم المدقق الداخلي بإعداد أوراق العمل التي تستعمل كإثبات للتدقيق كالصور و الخرائط البيانية و الجداول ,و البيانات الوصفية ,و جداول تسلسل الخطوات ,و الملفات الالكتَرونية ,أو شرائط أو أقراص كمبيوتر...,الخ ,بحيث الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يحدد الوسيلة المستخدمة في توثيق و تخزين أوراق العمل.

ملفات أوراق العمل:

هناك مجموعتان من ملفات أوراق العمل ,ملفات السنة الحالية و هي ملفات أعمال التدقيق الجارية ,و الملفات المستمرة تسمى الملفات الدائمة ,و يخصص لكل عملية تدقيق ملف الأعمال الجارية و الدلف الدائم [1].

الملف الدائم :

يشمل الملف الدائم على البيانات الخاصة بالنشاط و المذكرات المستمرة الأثر يطلق عليه" الملف الدائم "لما يتضمنه من بيانات سوف يستمر طوال السنين دون تقييد ,ما لم يطرأ عليه التغيرات ,بحيث يحتوي على:

- ❖ وصف النشاط.
- ❖ الهيكل التنظيمي بما فيه عدد الموظفين العاملين أسماء كبار الموظفين و نماذج التوقيع.
- ❖ برامج التدقيق.
- ❖ طلبات اعتماد المهمات.
- ❖ خطط التدقيق.
- ❖ الاتفاقيات المهمة و العقود و القرارات و القوانين و الأحكام ذات العلاقة بالنشاط.
- ❖ النماذج المستخدمة لدى النشاط.
- ❖ ملخص تقارير التدقيق الداخلي و أهم التوصيات الرئيسية.
- ❖ ملخص لأعمال التدقيق القادمة.

الملف الجاري:

يجب أن يكون هناك ملف مفتوح لأوراق عمل كل عملية تدقيق يمثل هذا سجلا مفصلا بأعمال التدقيق و الاختبارات التي أجريت أثناء التدقيق.

و يعد هذا الملف لحفظ المستندات و المذكرات و البيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة و لمرة واحدة و يفيد الملف الجاري الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في إعداد التقارير النهائية كما انه يمثل قرائن أدلة الإثبات التي تستند إليها عند الإفصاح عن الرأي و عدالة التقارير و البيانات.

ملف المراسلات:

يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المراسلات من والي دائرة التدقيق الداخلية منها و الخارجية .

هذه الملفات الثلاث هي الملفات الأساسية للتدقيق الداخلي ,قد يكون له ملفات أخرى قد تكون لدى مسؤول أو الرئيس التنفيذي للتدقيق.

[1] خلف عبد الله الواردات ,**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن , IIA** مؤسسة الوراق .للنشر و التوزيع ,الطبعة الأولى ,عمان , 2014.ص508

3- المرحلة الثالثة :النتائج و التوصيات

بعد إتمام تقييم نظام الرقابة الداخلية و إجراء الاختبارات الجوهرية لهذا النظام و من ثم إعادة تضمينها إلي استنتاجات في ورقة خاصة في ملف العمل يتم إدراج هذه التوصيات في التقرير الذي سيتم إعداده عن نتائج التدقيق و يجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج الدهمة مباشرة.

تتم كتابة تقارير التدقيق الداخلي على ثلاثة مراحل[1]:

- ❖ مرحلة التخطيط و هي التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحلية منها و النهائية.
- ❖ خلال عملية التدقيق و ذلك عندما تتم كتابة الملاحظات و التوصيات أولا بأول.
- ❖ جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير ,و التي قد تمت كتابتها من قبل عدد كبير من الأشخاص في وثيقة واحدة موحدة و مرتبة ,و يتوجب على المدققين كتابة مسودات أولية عن التقرير خلال أعمال التدقيق قبل كتابة التقرير بشكله النهائي.

النتائج :يجب أن تحتوي على الملاحظات ,النتائج و التوصيات ,و كذلك خطة عمل لتطبيق تلك التوصيات.

التوصيات :هي عبارة عن رأي المدقق عن مدى تقييمه لتأثير الملاحظات و التوصيات على النشاطات المختلفة, و يتم ترتيبهما بمدى تأثيرهما على سير أعمال المنشاة.

المرحلة الرابعة :المتابعة

تعرف بأنها عملية يقوم بها المدققون الداخليون من خلال تحديد مدى كفاية و فاعلية و حسن توقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشان الملاحظات و التوصيات التي يتم تبليغها إياها.

تتضمن عملية المتابعة أيضا من تحديد ما إذا كانت الإدارة العليا أو مجلس الإدارة قد تحملا لمخاطر عدم اتخاذ إجراءات التصحيحية حول الملاحظات التي تم تبليغها.

خطوات المتابعة:

الأولى :تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات و متى سيتم تطبيقها و كيف.

الثانية :تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بالمباشرة في تنفيذ التوصيات.

الثالثة :يقوم التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.

فانه يتم متابعة الإجراءات العمل بالتوصيات و تصحيح الوضع خلال مدة أقصاها ستة أشهر من تاريخ إصدار النسخة النهائية من التقرير ,و عند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك و يرفع لجميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير.

---

[1] خلف عبد الله الواردات ,**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن , , IIA** .مرجع سابق ذكره .ص511.

خاتمة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نستخلص مكانة التدقيق الداخلي في المؤسسة مهما كان نوعها أو كبر حجمها, لذلك التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة ,بحيث يقوم على أساس تقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية المختلفة من إدارات و أقسام ,يساعد كذلك على جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بأسلوب فعال و منظم وفق إجراءات و سياسات المتفق عليها بمعايير دولية لإضافة قيمة للمؤسسة ,لذا يمكننا القول بان التدقيق الداخلي هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف أنشطة المؤسسة ,و ضمان السير الجيد لسياسات منها و زيادة فعاليتها للوصول إلي الأهداف المرغوب فيها.

الفصل الثاني

تمهيد الفصل :

لقد اخذ موضوع الاداء في السنوات الاخيرة حيزا كبيرا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الامر الذي جعل هذه المؤسسات تتعرض لضغوطات كبيرة من اجل تحسين مستويات أداءها من خلال الاستعانة بالأنظمة الحديثة لتطوير وتقييم الاداء.

يعتبر الاداء في المؤسسة امر ضروري لاستمرار اي نشاط، حيث اصبح لزاما على القائمين على ادارة المؤسسة العمل على تحسين اداءها للحصول على العوائد القصوى وضمان استمرارها ونموها وتطورها من جهة اخرى كما ان النتائج التي تتحصل عليها المؤسسة تعتبر المرآة التي تعكس مختلف الحوادث التي جرت في هذه الأخيرة وهذا يبرز من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين اداءها سواء في اكتشاف المخاطر وإدارتها والعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وللإلمام اكثر بموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل الي ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الأول : اساسيات حول الاداء

المبحث الثاني :ماهية تقيم الاداء

المبحث الثالث : اثر التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول : أساسيات حول الأداء

المطلب الأول : مفهوم الأداء

إن فهم الأداء لن يتم أبدا إلا بتحليل المتغيرين الأساسيين فيه و هما الكفاءة و الفعالية و التين يجب دراستهما بشكل مفصل ، كما أن البحث في الروابط التي تجمع بينهما سيعطي الضوء المناسب الذي يمكن من وضع تعريف نهائي يجمع أهم الأفكار التي قدمتها رؤى و نظريات مختلف المفكرين.

تعريف الأداء:

يعتبر تحديد مفهوم دقيق للأداء من أهم المسائل التي طرحت في الساحة العلمية قديما وحديثا وذلك بغرض وضع تعريف يمكن اعتباره مرجعا أساسيا لأي عمل علمي في مجال الإدارة إلا أن الصفات المتغيرة التي يكتسبها الأداء حال دون تحقيق هذه الغاية , فتارة يظهر الأداء على انه قدرة المنظمة على تخصيص مواردها واستخدامها بالشكل الأمثل ، وتارة يرتبط بإنتاجية العمال و العنصر البشري ، وتارة يظهر على انه قرين الإنتاجية وصورتها ، ولقد ظهرت عدة محاولات لوضع هذا المفهوم في إطار واضح ، نذكر منها تعريف أحمد سيد مصطفي :"على انه درجة بدون الفرد أو الفريق أو المنظمة الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية "[1]

ويعرفها **jean Yves**: " على أنها مجموعة من المعايير الملائمة للتمثيل والقياس التي يحددها الباحثون والتي تمكن من إعطاء حكم تضييعي على الأنشطة والنتائج والمنتجات وعلى أثار المؤسسة على البيئة الخارجية"[2]

ويظهر من التعريفين الأخلاق الواضح في توجه كل من الباحثين، فالباحث أحمد سيد مصطفى ينظر إلى الأداء على أنه درجة بلوغ الفرد أو المنظمة الأهداف المخططة وبالتالي ربط الأداء بالقدرة على تحقيق الأهداف وجعله مرهونا بعدم الفجوة بين الهدف الفعلي والمخطط. فكلما ازدادت الفجوة بين ما تحقق وما خطط له انخفض مستوى الأداء والعكس صحيح فالأداء كما يظهر التعريف متوقف على تقليص الفجوة بين ما خطط له وما تحقق فعلا عن طريق تحقيق الكفاية والشمالية في حين أن الباحث**jean Yves** يقرن الأداء بمجموعة من المقاييس والمعايير المحددة سلفا لا بأهداف تضعها المنظمة، ويكون الحكم على الأداء بالجهد أو بالردي ، حسب قدرة المؤسسة على تطبيقها، ويظهر الباحث ضرورة توفر عنصر الشمولية في تبني المقاييس إذ أنها يجب أن لا تعمل البيئة الداخلية فقط بل يجب أن تشمل البيئة الخارجية للمنظمة، ومن خلال التعريفين يمكن استنتاج أن الأداء هو: القدرة على تحقيق الأهداف المخططة بأقل فارق من الموارد المتاحة والمستهلكة وبذلك نجد أن الأداء مركبين أساسين يتفاعلان مع بعضهما وهما: الفعالية المقترنة بتحقيق الأهداف، والكفاءة المقترنة بتدنية التكاليف ومطابقة المقاييس وفي ضوء هذا التحليل نصل إلى أن أحسن مفهوم يمكن إطلاق على الأداء الأمثل

[1] أحمد سيد مصطفى إدارة الشر (الأصول والمهارات)": بدون ذكر دار التر، مصر، 2002، ص 415

[2] Jean Yves saulguin gestion des ressources humaines et performance des services les cas revue de gestion des ressources humaines n. 36, des établissements socio-sanitaire Edition eska . paris , juin.2000

والمتميز الذي تستهدفه المؤسسة هو ذلك الأداء القادر على إيجاد (la création) قيمة مقدمة للسوق بأقل تكلفة ممكنة .

المطلب الثاني : توجهات متعددة في طرح الأداء

يعتبر هذان المفهومان من أشد المفاهيم المرتبطة بالأداء ويعتبر الكثير من الباحثين بان الكفاءة والفعالية هما البعدان الرئيسيان له وسنحاول فيما يلي البحث في هذين العنصرين وتحديد طبيعة العلاقة بينهما.

1-تعريف الكفاءة

يعرف أحمد سيد مصطفى الكفاءة على أنها: "القدرة على تحجيم الفارق في الموارد المتاحة للمنظمة وذلك من خلال استخدام الموارد بالقدر المناسب وفق معايير محددة[1] .

كذلك نعرف الكفاءة على أنها : الحصول على ما هو كثير نظير ما هو قليل أي إبقاء التكلفة في الحدود الدنيا والأرباح في الحدود القصوى | وهي تقتصر فقط على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة أي أنه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة والعلاقة بين المخرجات والمداخلات وبالتالي

فإن الكفاءة = قيمة المخرجات/ قيمة المداخلات[2] .

من خلال هذا التعريف نمتلئ بأن الكفاءة تتعلق أساسا باستخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل وهي تهدف إلى تخفيض تلك التكلفة التي تعتبر قاقنا القيمة المقدمة للسوق .

إذن فكل تكلفة لا تمثل قيمة تستهدف إرضاء الزبون يجب التخلص منها وهذا هو معنى الكفاءة حسب **Philip larrion** حيث اعتبر أن المشكل الأساسي هو القيمة ونظر من خلالها إلى مفهوم الكفاءة .

2- تعريف الفعالية :

تعرف الفعالية على أنها : " أداة قيام قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المخططة وعلى هذا الأساس يتم قياس فعالية الوحدة الاقتصادية بنسبة ما تحققه من نتائج فعلية إلى ما كانت ترغب في تحقيقه طبقا للخطة والفعالية بهذا المفهوم ترتبط بكمية المخرجات النهائية دون النظر إلى كمية الموارد المستنفذة في سبيل الحصول عليها[3] ، إذن فالفعالية مفهوم يمكن اختصاره في معادلة بسيطة ومي :

الفعالية =الإنجاز المحقق /الإنجاز المخطط

وهنا يكون البحث في الفعالية مقترنا بحجم الفارق الموجود بين الأهداف المحققة والمخطط لها إيجابيا كان أو سلبيا على المنظمة وإذا أمكن التعبير بلغة الأرقام في هذا المجال فيمكن القول أنه إذا كانت الأهداف المحققة =

[1] أحمد سيد مصطفي إدارة الشر (الأصول والمهارات " المرجع السابق ذكره"، ص 415.

[2] علي عبدا لله" أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص6

[3] - أحمد نور، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار النيابة الإسكندرية، مصر، 1999، ص 59

الأهداف المخطط لها فستكون النتيجة = 1

أما إذا كان الإنجاز المحقق أكبر من الإنجاز فستكون النتيجة أكبر من 1 والعكس صحيح . فالفعالية باختصار شديد هي درجة تحقيق الأهداف المسطرة .

3 - دراسة الروابط بين الكفاءة والفعالية

بعد أن قمنا بتحليل مفهومي الكفاءة والفعالية كل على حدا سنحاول فيما يلي إدراج بحث في ما يجمع بينهما من روابط ومحاولة حل معادلة الأداء بعد أن استطعنا مبنيا فهم متغيراتها الرئيسية

من خلال الطرح السابق لمفهوم الكفاءة والفعالية تجد بأن البعض يرى أن الفعالية أشعل و أوسع من الكفاءة بل إنها تتضمنها كما ذكر **kaika . M** عندما عرف الفعالية على أنها : " درجة تحقق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، وهذا المفهوم فإن الفعالية أوسع من الكفاءة بل إنها تتضمنها "[1]

ويظهر من خلال التعريف أن الكفاءة جزء لا يتجزأ من الفعالية إذ أن الوصول إلى الأهداف المخطط لها أو تقليص الفارق بين الإنجاز الفعلي والمخطط قد يتم بالضغط على تكاليف الإنتاج وتحسين استخدام الموارد، ويتسنى من هذه الزاوية رؤية التقارب الشديد بين المفهومين. لكننا نجد بأنهما يتباعدان إذا نظرنا إلى الكفاءة على أساس أنها مجموعة من المعايير الواجب تطبيقها والعمل عليها من أجل تدنية التكاليف قطط. وقد لا يمكن تبني هذه الفكرة لوحدها كسبيل لتحقيق النجاح بل إن عزلها عن المنهج المؤسس على ضرورة وضع الخطط وتحديد الأهداف يجعل منها غير عملية تماما. إن الكفاءة من هذا المنطلق ستمكن المؤسسة من فعل الأشياء بالشكل الصحيح لكنها لا تقدم حلولا بخصوص فعل الأشياء الصحيحة، وهي الفعالية، فالنظر إلى أحد العنصرين دون الآخر لا يكفي لتحقيق الأداء الذي تسعى المؤسسة لبلوغه. وهذا ما نجده في هذه الزاوية من التفكير والتي تختلف جذريا وبشكل واضح مع الفكرة التي تنظر إلى الفعالية والكفاءة على أنهما جسم واحد لا ينفصل. ويكون الفصل في هذا الموضوع بالقول أن لكل من الكفاءة والفعالية جزء ينعم اخر" فالفعالية هي فعل الأشياء الصحيحة أما الكفاءة في فعل الأشياء بالشكل الصحيح"[2]. وهما يتفاعلان معا لينتجا الأداء بمفهومه الكامل والذي هو البحث عن اكبر إنتاج وفي نفس الوقت تحقيق نمو دائم[3].

[1] ناصر المنصور كاسر ، "إدارة الإنتاج والعمليات"، دار حاصد للنشر والتوزيع، عمان، 2000 ص20

[2] **Cohen . . Dictionnaire ce section " . Edition la découverte paris,2000,p131.**

[3] **Fernandez," les nouveaux tableaux de barre des décideur». Edition d'organisation, paris,2000,p14.**

المطلب الثالث: معايير تصنيف الأداء

إن القدرة على وضع تعريف للأداء سيمكن من بناء الإطار النظري السليم الذي يسمح بعل جل المسائل العالقة بالموضوع إلا أن الصورة الحقيقية لن تكتمل في ظل انعدام وجود معالم واضحة تمكننا من إبراز إحداثياته هذا ما يدفعنا إلى البحث فيها حتى تستطيع إعطاء مفهوم الأداء الصفة النهائية التي تخول عملية قياسه بشكل صحيح وفيما يلي محاولة لتوضيح هذه المعالم او التصنيفات أو المعايير التي طرحها الباحثون.

اولا :التصنيف حسب معيار البيئة

1- أداء البيئة الداخلية للمؤسسة :

وهو يرتبط أساسا بجميع الأداءات الموجودة داخل المؤسسة سواء تعلق الأمر بالأفراد أي رأس المال البشري أو الأداء التقني أو المالي إذ أن الأداء الداخلي أو أداء البيئة الداخلية يتعلق بكل ما يمكن للمؤسسة التحكم فيه و التأثير عليه متمثلة في جميع النشاطات و الوظائف التي من أهمها: الإنتاج التمويل، التموين والعمليات الإدارية الأخرى وبالتالي هي نتيجة تفاعل مختلف أداءات الأنظمة الفرعية للمؤسسة

2-أداء البيئة الخارجية للمؤسسة

ونقصد به أداء جميع العوامل المحيطة والمؤثرة بشكل أو بآخر على الأداء الداخلي للمؤسسة سواء بالسلب أو بالإيجاب و تشمل أداء الحكومات في الجانب الكلي بالإضافة إلى أداء مختلف الموردين ، الممولين . المنافسين . الوسطاء، وهذه الأداءات تؤثر لا محال على المؤسسة بنسب متفاوتة فثممن جانب الكفاءة والفعالية من حيث الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة التي تقدمها البيئة الخارجية أو من حيث القدرة الخارجية أو من حيث القدرة على تحقيق الأهداف ، و التي غالبا ما تتأثر بالعوامل الخارجية غير المتوقعة التغيرات في القوانين والسياسات المؤثرة بشكل مباشر على قدرة المؤسسة في إنجاز ما خطط له.

ومن هنا يمكن اعتبار البيئة معيارا تصنيفينا قادرا على توضيح مفهوم الأداء بشكل جيد و ذلك من حيث كونها قابلة للتحكم من جهة عندما يتعلق الأمر بأنشطة المؤسسة الداخلية أو غير قابلة للتحكم بها مما يفرض على المؤسسة محاولة التكيف معها .

ثانيا :التصنيف حسب معيار الزمن

1-الأداء في المدى القصير:

وبعني قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها على المدى القصير و يصبح الأداء في هذا المجال متعلقا بما يلي[1]:

الإنتاج : و يعبر عن قدرة المؤسسة على خلق مخرجات وفقا لمتطلبات البيئة الخارجية .

الكفاءة : تعبر عن الكيفية التي تؤدي بها الأعمال و هي تسمية = المخرجات المداخلات .

[1] جورج جاكسون و آخرون، ترجمة خالد حسن زروق، " التنظيم :منظور كل للإدارة"، معهد الإدارة العامة، الرياض ، 1988، ص.ص60 - 58 .

الرضا :و ذلك باعتبار المؤسسة نظام اجتماعي يهدف إلى تحقيق الإشباع من خلال تفاعل الأفراد ضمن نظام معين ، هذا الإشباع يتمثل في تحقيق الرضا النفسي و الاجتماعي في مكان العمل ولا يتم هذا إلا بالتحرر من السلوكيات غير الملائمة و الحصول على حصص من المنافع الإضافية و القدرة على الحوار و التفاوض و من المؤشرات الأساسية على وجود الرضا من عدمه ما يلي :

- ❖ طبيعة و شكل النزاعات والأزمات القائمة بين الأفراد
- ❖ معدل دوران العمال**Trun - Over**
- ❖ الغيابات و التأخيرات.

2- الأداء في المدى المتوسط :

ويتمثل في عنصرين مهمين يعكسان مفهوم الأداء وهما

التكيف : ويشير إلى قدرة المؤسسة على التفاعل مع المتغيرات المحيطة بها و محاولة تغيير الأنشطة لما الزم ذلك ، ويعتبر التناقص من أهم المواقع التي تحفز المؤسسة على تعديل أهدافها أو إعادة النظر في الموارد التي تستخدم سواء كانت أصولا معنوية أو مادية فمسألة القدرة على تكييف مرهونة بعامل المرونة الذي سيضمن للمؤسسة المحافظة على موقعها في السوق و إلا فلابد عليها أن تتحمل العواقب إذا لم تكن قادرة على وضع هذا المفهوم نصب اهتمامها .

النمو (Croissance**) :** و هو مفهوم يدل على الاستمرارية التي هي أساس البقاء ، و الذي يعتبر الهدف الرئيسي لكل منظمة ومؤسسة . إن النمو سواء بتعظيم تحجيم عوامل الإنتاج أو برقع حصص المؤسسة في السوق سيمكن من تحقيق الأهداف الاجتماعية المرغوب حصولها كابتلاع البطالة و إحداث الفارق في الثقافة التي ستتنشر طرديا مع نسبة نموها و أحسن مثال على ذلك الثقافة البيانية التي نشرت عن طريق نمو المؤسسات البيانية و ظهور ما يسمى **Made In Japan** .

3-الأداء في المدى الطويل :

وهو يعكس مفهوم البقاء في ظل كل المتغيرات البينية على الصعيد الكالي متمثلا في : الحكومات والاقتصاد والسياسات المالية و المجتمع أو على الصعيد الجزئي مع المتعاملين الماليين و الموردين ، الزبائن بالإضافة إلى المؤسسات العاملة في نفس المجال . إن البقاء تحت ضغط المنافسة سواء في المنابع أي على الموارد بصورتها المادية و المعنوية أو في المصبات أي على تلك الأسواق التي تستقيل أنواع السلع والخدمات المتفرقة أحيانا و المندمجة أحيانا أخرى ، لا يتم إلا بوجود تخطيط استراتيجي بعيد النظر قادر على تحقيق هذا القصد ، ووجود تصور واضح للأداء بطرفيه (الكفاءة والفعالية) لابد أن ينعكس على صورة البقاء مكسبها بذلك الثقة المنشودة للمستهلك ويظهر هذا جليا في العلامات الكبرى مثل : تستله التي تكتب على علاماتها التجارية تاريخ نشأة المؤسسة دالة بذلك على قوتها وقدرتها على البقاء ، و كذلك شركة **Bavaria Motors** التي وضعت متحفا خاصا

بها دالة على عظمة الشركة وقدرتها على قهر منافسيها خلا ل حقب المختلفة وهذا إن دل على شيء فهو يدل على قدرة هذه المؤسسات على التكيف مع مختلف الظروف والتحديات حتى ولو كانت الحروب نفسها و التي هيا البعد الأسود للجانب البشري للمنافسة على الموارد ، و هذا ما يستدعي تفكيرا عميقا يصب في الفترة على الحفاظ بالأداء العالي لزمن يمكن للأجيال الصاعدة الاستفادة منها.

إن مفهوم القدرة على البقاء مفهوم ينطوي على معان عميقة تستدعي الوقوف طويلا أمامها و تحدى عالي تتمني جميع المنظمات بلوغه ، ولكن الواقع الذي تعيشه هذه المؤسسات اليوم يختلف تمام الاختلاف عن ما تعتقد أو تعلم أنها سائرة نحوه، وهذا ما يمكن ملاحظته في النظام الخطي الذي تتبعه (**Liner system**)فبالمعدات الحالية العالية للاستهلاك والطرق غير المستدامة في استغلال موارد الأرض قد لا تكفي خمس مثيلات الكرة الأرضية للاستجابة إلى هذا الزخم من المتطلبات في 100 أو 200 سنة المقبلة، وتكون أهم الحلول الممكنة للبشر في التوجه نحو إعادة التدوير واستغلال المنتجات المستخدمة لدي إلقائها كنفايات وتدمير ما تبقى من موارد لا لشيء إلا يسبب جشع بشر اليوم وغياب العقلانية في الاستهلاك.

ثالثا :التصنيف حسب معيار الشمولية[1]

يعتبر هذا التصنيف مشترنا بمباري الجزئية والشمولية أي أن الأداء هنا قد ينظر إليه إما على أساس أنه أداء عام كلي للمؤسسة واعتبارها وحدة واحدة أو ينظر إليها على أساس جزئي أي النظر إلى المنظمة على أم مجموعة من الأنظمة الشرعية المرتبطة فيما بينها.

1-الأداء الكلي:

يتمثل في الإنجازات التي ساهمت كل الوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة على تحقيقها، ومن خلال الأداء الكلي يمكن الحكم على المؤسسة بالضعف أو بالقوة في مواجهة الفرص والتهديدات الموجودة ببيئتها الخارجية.

2-الأداء الجزئي:

ويقصد به الأداء الذي تحققه كل وظيفة وكل نظام فرعي داخل المؤسسة. والقدرة على بناء هذا المفهوم يمكن منظمة الأعمال من ضبط الاختلالات الجزئية قبل الوصول إلى أزمة يصعب أو يستقبل الخروج منها. إن الأداء الكلي ما هو في الحقيقة إلا نتيجة تفاعل الأداءات الجزئية داخل المنظمة و الوصول إلى الهدف العام لا يتم إلا بتحقيق الأهداف الفرعية و إذا اختلت إحداها انعكس ذلك و لابد على نجاح المنظمة ككل.

رابعا : التصنيف حسب المعيار الوظيفي

حسب هذا التصنيف بنظر لأداء كل وظيفة على إحدى مركزين بذلك على تلك التي تكتسي أهمية كبرى والتي تعتبر أساسية في المنظمة وهي: الإنتاج، المالية، التسويق، الموارد البشرية .

[1] عبد المالك مزهودة الأداء بين الكفاءة والفعالية"، مجلة العلوم الإنسانية. العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر 2001، ص 86.

1-أداء الوظيفة التسويقية:

يتحدد هذا الأداء من خلال قدرته على تحسين المبيعات، رفع قيمة الحصة السوقية. تحقيق رضا العملاء، بناء علامة ذات سمعة طيبة لدى المستهلكين .....

إن حقيقة أداء الوظيفة التسويقية تعتبر من التحديات الكبرى في المؤسسة إذ تطرح مشكلة قدرة تقيم الرضا ومقدار تأثير العملات التسويقية على الزبائن، هذا ما يفسر تسمية الدوران العالية للمستخدمين في هذه المصلحة وذلك راجع لصعوبة تقييم أداتهم مما ينشب في كثير من الأحيان خلافات كبيرة بين العمال تقر غاليا بالنسبة المرتفعة للاستقالات.

2-أداء الوظيفة المالية:

ويتع في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي، وبناء هيكل مالي فعال يحقق يلوع اكبر عائد على الاستثمارات والوصول إلى أقصى مستويات المردودية الممكنة وغالبا ما تخضع هذه الوظيفة التقييم وتحديد أدائها وفعاليتها من خلال هذين العنصرين. وتجدر الاشارة الا ان قدرة المسيرين على تحقيق هذا الهدف مقترن بالتحفيز الذي تمنعه المؤسسة سواء كان ماديا مقابل رفع المردودية أو معنويا وذلك ببث روح المساهم بدل فكرة العامل الأجير.

3-أداء وظيفة الإنتاج :

وهنا يظهر الأداء في قدرة المنظمة على التحكم بمعايير الجودة المطلوبة في المنتجات. طريقة العمل، بيئة العمل، تكاليف الإنتاج، كفاءة العمال. التحكم بالوقت والإنتاج، المراقبة على الآلات، معدل التأخر في تلبية الطلبات

4- أداء وظيفة الأفراد (الموارد البشرية)

وتعتبر وظيفة الموارد البشرية من أهم وأصعب الوظائف في تحديد مفهوم الأداء، إذ أن العنصر البشري عنصر متغير يصعب تحديد كفاءته وفعاليته بشكل واضح، وقد يستعين القائمون على تحديد أداء العنصر البشري على مؤشرات المستوى العلمي والمهارة الفنية إلا أنها تبقى جد قاصرة عن إعطاء التقييم الكامل فالجانب النظمي كالعمل تحت الضغط والتوتر عوامل لا يمكن إخضاعها للدراسة أو الوصف الذي يمكن معه تحديد الأسباب بشكل دقيق .

المبحث الثاني :ماهية تقيم الأداء

المطلب الأول :مفهوم تقييم الأداء و أنواعه

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء و أهميتها

اولا :تعريف تقييم الأداء

ينظر الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها: " عملية لاحقة لاتخاذ القرار و الغرض منها هو فحص المركز المالي و الاقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين كما في استخدام أسلوب التحليل المالي و المراجعة الداخلية[1]"

"هو فحص تحليلي انتقادي شامل لخطط و أهداف و طرق التشغيل و استخدام الموارد البشرية والمادية بحمل في التحقق من كفاءة و اقتصادية الموارد، و استخدامها أفضل استخدام، و أعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف و الخطط المرسومة بما".

تقييم الأداء هو "عملية قياس انجازات المؤسسة بمؤشرات تعبر عن نتائج الأداء الفعلي و مقارنتها بالنتائج المقدرة، مما يسمح للمؤسسة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات [2]"

تتبلور عملية تقييم الأداء في منظمات الأعمال لتصبح وظيفة متخصصة لها قواعد و أصول، تستعمل بمقاييس رسمية توضع على أساس علمي موضوعي، تقيم أعمالهم من هاتين الزاويتين:

- مدى أدائهم للوظائف المستندة إليهم، و مدى تحقيقهم للمستويات المطلوبة في إنتاجيتهم؛
- مدى قدرتهم على التقدم و الاستفادة من فرص الترقي و زيادة الأجور. لذلك فان تقييم الأداء هو قياس الأداء الوظيفي لفرد ما، و حكم على قدرتهم و استعداده للتقدم[3].

ثانيا : أهمية و أهداف تقييم الأداء في المؤسسة

1-أهمية تقييم الأداء[4] :

- تساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛
- يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة في المستقبل، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة و تنميتها وكذلك إبراز العناصر غير منتجة التي يتطلب الأمر إعادة تدريبها من جديد؛
- مساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطات تخضع للحكم.

---

[1] توفيق محمد عبد الحسن ,**تقييم الأداء مدخل جديد...لعام جديد** ’دار الفكر العربي ,مصر2004 ,2003.ص4.

[2] محمود عبد الفتاح رضوان ,**تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن** ,المجموعة العربية للتدريب و النشر ,مصر ,الطبعة الأولى ,2012. , 2013 ص22

[3] راوية حسن ,محمد سعيد سلطان ,**إدارة الموارد البشرية** ,دار التعليم الجامعي ’مصر , 2011 ,ص237 .

[4] توفيق محمد عبد الحسن, **تقييم الأداء مدخل جديد...لعام جديد** ’مرجع سبق ذكره ,ص 10.

2- أهداف تقييم الأداء:[1]

- ❖ تحسين الأداء و الكفاءة الإنتاجية؛
- ❖ معرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المنشأة؛
- ❖ تشخيص المشاكل و حلها و معرفة نقاط القوة و الضعف في المؤسسة؛
- ❖ تنمية المنافسة بين العاملين لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- ❖ زيادة القيمة المضافة و الكفاءة و الفعالية التنظيمية؛
- ❖ تقيم الأداء على مستوى المنظمة يكون من طرف الإدارة العليا؛
- ❖ التقييم الذاتي للمنظمات؛ بهدف نظام تقييم الأداء تقريب النتائج من التوقعات و التنبؤ بالأخطاء قبل وقوعها؛
- ❖ نظام معلوماتي يتعامل بالمعرفة مع جميع أقسام المؤسسة لتحليل نتائجها.

الفرع الثاني: أنواع تقييم الأداء و خصائص التقييم الجيد

اولا :أنواع تقييم الأداء

1- تقييم الأداء المخطط: و يتمثل هذا النوع في التحقق من مدى الوصول لأهداف المسطرة، و ذلك من خلال مقارنة المؤشرات الواردة في المخطط و السياسات الموضوعة مع المؤشرات الفعلية و هذا وفق فترات زمنية دورية، فيمكن أن تكون شهرية، فصلية، سنوية، و ربما تكون لفترات زمنية متوسطة المدى من ثلاث إلى خمس سنوات، بهدف إظهار الانحرافات و الأخطاء التي حدثت في عملية التنفيذ، و هذا تفسير المبينات و المعالجات اللازمة لها.

2- تقييم الأداء الفعلي: يقصد به تقييم كافة الموارد المتاحة المادية منها و البشرية، و هذا بمقارنة الأرقام الفعلية يبعضها البعض لأجل التعرف على الاختلالات التي تحدث و قياس درجة و مستوى الأداء في توظيف هذه الموارد في العملية الإنتاجية، بحيث يتطلب تحليل المؤشرات الفعلية و النسب المالية المعتمدة في المؤسسة، إضافة إلى مقارنتها ما حققته من نتائج السنوات السابقة أيضا.

3-تقييم الأداء العام (الشامل): حيث يتطرق هذا النوع من التقييم إلى كافة الجوانب في المؤسسة باستخدام جميع المؤشرات المخططة و الفعلية في عملية القياس و التقييم، و للتمييز بين أهمية نشاط و أخر و هذا بإعطاء أوزان الأنشطة المؤسسة كل وزن يشير إلى مستوى الأرجحة الذي تراه الإدارة العليا من اجل الوصول إلى درجة تقييم عام للمؤسسة.

[1] . محمود عبد الفتاح رضوان ,**تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن** ,مرجع سبق ذكره ,ص 25.

ثانيا :خصائص التقييم الجيد للأداء:

إن نظام التقييم الجيد للأداء يتميز بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

1-الصدق أو السلامة: تتمثل السلامة في إنها أداة قياس تمكن من إعطاء الحقيقة، و المؤشرات الموضوعية هي أدوات قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية، هذه الأخيرة توجد بكثرة عندما يتعلق الأمر بقياس الأداء الموارد البشرية لان أداة التقييم هي الأفراد مما سبق ذكره يتبين أن التقييم الجيد يجب أن يرتكز بشكل كبير على المؤشرات الموضوعية .

2- الثبات أو الوفاء: إن الوفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائما تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء، هذه الخاصية دائما محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشر النوعي في جودة سلعة معينة بنفس الخصائص في فترتين مختلفتين ليس بالضرورة نفس الرأي، أما من أنواع الوفاء فهي عديدة، نذكر منها الوفاء المتكافئ الذي يتحقق عندما يستعمل المسؤلون نفس الاستمارة لقياس أداء نفس المجموعة من المستخدمين في وقت محدد و يخلصان إلى نفس النتائج، الوفاء المتجانس يشترط بان تكون مجموعة من أسئلة وسيلة القياس لقياس نفس الشيء تعطي فعليا نفس النتائج.

3- الحساسية : القدرة على تمييز عدة درجات من الأداء، هذا يعني إن وجد اختلاف بين أدائيين فان المؤشر يستطيع تدارك ذلك.

4-الكفاية :تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء مثل :الأداء المالي ,الأداء التجاري ,الأداء الاجتماعي ,الأداء الإنتاجي.

المطلب الثاني: مراحل عملية تقييم الأداء و طرقه المستعملة

من الضروري عند تقييم الأداء للمؤسسة إتباع مراحل و خطوات مع احترام مختلف الأسس المتعلقة بأنشطة المؤسسة.

الفرع الأول: مراحل عملية تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل أهمها:

1-جمع المعلومات الضرورية: تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات، ولا يمكن اتخاذ القرار دون توفر معلومات، ولا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات، فالمعلومات شيء ضروري في التسيير ، و لكن توفر المعلومات ليس بالشيء الكافي، بل يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها بالجودة العالية، و في الأوقات المناسبة فالمعلومات فضلا عن أهميتها في تقييم الأداء، فهي تعد بمختلف أنواعها من الوسائل التي تلجأ إليها المؤسسة لتحسين أدائها الاقتصادي، و الحصول على مزايا تنافسية.

إن عملية التقييم تتطلب مجموعة من المعلومات يمكن إرجاعها إلى ثلاث مصادر:

هي : الملاحظة الشخصية، التقرير أو البيان الشفوي، التقارير الكتابية.

2-قياس الأداء الفعلي: من خلال هذه المرحلة تتمكن المؤسسة من قياس كفاءتها و فعاليتها، و العقبة التي يمكن أن تواجهها في هذه المرحلة هي:

- ما هي المعايير و المؤشرات التي يتم اللجوء إليها؟، فالمؤسسة تواجه مشكلة اختيار المعايير الموافقة لطبيعة الأداء المراد قياسه.

و يتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية فيما يخص أداؤها بناء على معايير الفعالية و الكفاءة، مما سبق يتضح أن عملية القياس لا يمكن أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير التي هي تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات، هنا نشير إلى وجود فرق بين المعيار و المؤشر، فالأول يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية تقييم الأداء أما المؤشر فهو أداة للقياس، أي أن المعيار يتم قياسه و تفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات، فقياس الأداء و تقييمه مرهون باختيار المعايير و المؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه.

3-مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المرغوب: تقوم بمقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب، فالعقبة التي تواجه المؤسسة في هذه المرحلة هي المرجع الذي تستند إليه في عملية المقارنة، و بصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمراجع لمقارنة الأداء، الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف، المعايير.

4-دراسة الانحراف و إصدار الحكم: إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاث نقاط هي: انحراف موجب، انحراف سلبي، انحراف معدوم، فالأول في صالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، ارتفاع حصة السوق، انخفاض التكاليف، .... أما الانحراف الثاني فهو ضد المؤسسة كاستهلاك المواد الأولية بكميات كبيرة ,انخفاض الإنتاجية... أما الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة، و الحكم على الأداء من خلال الانحراف الكلي و تحليله سواء كان ايجابيا أو سلبيا أو معدوما، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية للانحراف، لتشجيع ما هو ايجابي و معالجة ما هو سلبي.

الفرع الثاني : طرق تقييم الأداء

هناك أكثر من طريقة و أداة لتقييم أداء العاملين، حيث كل طرق و إجراءات تقييم الأداء لها مزاياها و عيوبها، و بعض المنظمات تستخدم أكثر من طريقة لتحسين نظم تقييم الأداء بما. وطرق التقييم يمكن تقسيمها إلى طرق تقليدية و أخرى حديثة.

حيث تركز الطرق التقليدية على الجوانب الكمية و استخدامها كمعايير و مؤشرات مالية إلى جانب اهتمامها بالأداء الفردي، بينما الطرق الحديثة تعتمد على الجوانب النوعية و مختلف الصفات الشخصية، و تركز على الأداء الجماعي

اولا :الطرق التقليدية

تعتمد الطرق التقليدية في عملية التقييم على الحكم الشخصي للرؤساء على المرؤوسين و من أهمها:[1]

1-طريقة الترتيب البسيط: تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرق المستخدمة في تقييم العاملين حيث يقوم الشخص القائم بعملية التقييم بترتيب الأفراد محل التقييم تنازليا حسب كفاءتهم من الأحسن إلى الأسوأ و غالبا ما يتم ذلك بعد مقارنة أداء الشخص بالآخرين على ألا يتم التقييم بالنسبة لصفة واحدة، بل يجب أن يشمل الأداء الكلي للشخص.

2-طريقة المقارنة بين العاملين: بهذه الطريقة يتم تقييم العاملين بمقارنة كل واحد منهم بالآخرين مقارنة زوجية، و يكون عدد المرات التي اختير فيها الفرد هو الرقم الذي تحدد على أساسه الرتبة التي يمثلها بين الأفراد محل التقييم. و تحسب عدد مرات المقارنة وفق المعادلة التالية[2] :

عدد المرات = عدد الأفراد (عدد الأفراد – 1) 2

3-طريقة التوزيع الإجباري: وفقا لهذه الطريقة يطبل من المقيم (الرئيس) وضع مجموعة الموظفين

(المرؤوسين) المطلوب تقييمهم في مجموعات مختلفة من حيث درجة أو مستوى التقييم، وعادة ما يتم تقييم الأفراد و وضعهم في فئات تقييم تحمل أوزان مختلفة و ذلك بناءا على رأي المقيم بشكل عام، حيث يتراوح فئات التقييم بين ضعيف و أقل من المتوسط، و متوسط و أعلى من المتوسط، و جيد.

متوسط و أعلى من المتوسط، و جيل. و تشترط هذه الطريقة أن يقوم المقيم بتوزيع الأفراد على فئات التقييم المحددة بنسب مئوية موزعة على أساس التوزيع الطبيعي، كما يلي:

- ❖ % 10 من الموظفين في الفئة الأولى (ضعيف).
- ❖ % 20 من الموظفين في الفئة الثانية (أقل من متوسط).
- ❖ % 40 من الموظفين في الفئة الثالثة (متوسط).
- ❖ % 20 من الموظفين في الفئة الرابعة (أعلى من المتوسط).
- ❖ % 10 من الموظفين في الفئة الخامسة (جيد).

4- طريقة التدرج: حسب هذه الطريقة يتم وضع تصنيفات الأفراد العاملين، إذ يمثل كل تصنيف درجة معينة للأداء فقد تكون هناك ثلاث تصنيفات كالاتي: الأداء المرضي، الأداء غير المرضي، الأداء المتميز.

توضع هذه التصنيفات من قبل الإدارة أو المقيم و من ثم مقارنة أداء الأفراد وفقا لهذه التصنيفات المحددة مسبقا، حيث يوضع كل فرد وفقا لدرجة أداءه، لذلك كل فرد من العاملين إما أن يمثلهم درجة متميزة او

[1] عمار بن عيثي ,**اتجاهات التدريب و تقييم أداء الأفراد** ,دار أسامة للنشر و التوزيع ,الأردن ,عمان ,الطبعة الأولى , 2012 ,ص ,ص40 ,41.

[2] مهدي حسن زويلف و احمد قطامينُ ,**الرقابة الإدارية (مدخل كمي** ,)دار حنتُ ,عمان ,الأردن , 1995 ,ص74.

مرضي، أو غير مرضي.

5- طريقة التدرج البياني: تعتمد هذه الطريقة على تحديد عدد من الصفات أو الخصائص المساهمة في الأداء، و من ثم يتم تقييم أداء كل فرد وفقا لدرجة امتلاكه لهذه الصفات، حيث أن المقيم يشير إلى مقياس التدرج البياني المحدد مسبقا و الذي يحتوي على صفات أو خصائص، و يشير على ما يعتقد بأن الفرد العامل المعين تتوفر فيه هذه الصفة.

6- طريقة قوائم المراجعة: من خلال هذه الطريقة يستخدم المقيم قوائم بالأوصاف السلوكية المحددة من قبل أدارة الأفراد أو الأقسام، و على المقيم أن يؤشر و يختار العبارة أو الصفة التي تصف أداء الأفراد العاملين و يكون تأشير المقيم الذي هو في الغالب المشرف المباشر إما بنعم أو لا و عند إتمام قائمة المراجعة تذهب إلى إدارة الأفراد لتحليلها و تحديد الدرجات و الأوزان لكل عامل من العوامل المحددة في القائمة حسب درجة أهميتها، تم يعود التقييم النهائي من إدارة الأفراد إلى المشرف المباشر لمناقشة مع الأفراد العاملين.

7- طريقة الاختيار الإخباري: حسب هذه الطريقة يختار المقيم الصفة أو العبارة التي تكون أكثر وصفا للعامل و تتكون كل صفة من زوج من الصفات يصف في الغالب سلوك الفرد إما بالإيجاب أو بالسلب.

وكمثال على ذلك نورد الجمل الأربعة التالية لتوضيح ما سبق[1]:

- ❖ يقابل الموظف توقعات الإدارة في أوقات رخصة العمل.
- ❖ ينجز الأعمال المطلوبة منه، و الأعمال الإضافية أيضا.
- ❖ لا يستطيع أن يحدد موقفه في المشاكل التي يصادفها.
- ❖ لا يعد قادرا على اتخاذ القرارات.

وتمثل العبارات **1-2** الصفات المرغوبة في أداء الموظف، بينما تصف العبارتان . **3-4**الصفات غير المرغوبة و يختار المشرف من كل عبارتين عبارة واحدة تمثل المراد قياسها، و هو في ذلك يختار العبارة التي تعبر عن الأداء الحقيقي للموظف وليس على أساس أو واحدة من العبارتين تعتبر أحسن من الأخرى لأنه لا يدري ما هي القيمة المعطاة لكل منهما و بذلك ينعدم أو يقل تدخله الشخصي أو انحيازه في التقييم.

8 -طريقة الوقائع الحرجة: الأساس الذي ترتكز عليه هو تجميع أكبر عدد ممكن من الوقائع التي تتسبب في نجاح أو فشل العمل و التي تؤثر في أداء الفرد، سواء من حيث نجاحه أو إخفاقه، و تحدد قيمة لكل حادثة حسب أهميتها للعمل، لا يطلع على تلك القيمة القائم بالتقييم و يطلب منه أن يقوم بملاحظة أداء الفرد بشكل دقيق ليحدد أعلى من هذه الوقائع تحدث من خلال أداء الفرد لعمله، و بعد الانتهاء من هذا التقييم تقوم الإدارة بتحديد كفاءة الفرد، و ذلك على أساس عدد الحوادث التي حدثت في أدائه و احتساب قيمتها في القائمة السرية و بذلك نستخرج المعدل الأخير الذي يعبر عن كفاءة الفرد. و تحتاج هذه الطريقة إلى مقدرة و كفاءة عالية

[1] عمار بن عيثي ,**اتجاهات التدريب و تقييم أداء الأفراد** ، مرجع سابق ذكره ، ص51.

من قبل الرؤساء المباشرين إذ يتطلب منهم ملاحظة دقيقة لأداء المرؤوسين و ذلك للوقوف على الأعمال التي يقوم بها مرؤوسيهم بنجاح أو إخفاقهم و تحليل الأسباب و مقارنة ذلك مع الوقائع المحددة.

ثانيا : الطرق الحديثة

1-مقياس التدرج على أساس سلوكي:

يربط هذا المقياس بين طريقتي التدرج البياني و المواقف الحرجة، و يتم حسب هذه الطريقة تحديد و تصميم أعمدة لكل سلوك مستقي من واقع العمل ثم تقييم الفرد بناءا على مدى امتلاكه للسلوك أو الصفة. كما يتم توضيح المستويات المختلفة للسلوك و مدى فاعليتها مما يساعد المقيم على ربط تقييمه بسلوك الفرد في العمل أثناء عملية التقييم.

2-طريقة مقياس الملاحظات السلوكية:

تم تطوير هذا المقياس للقضاء على عيوب الطريقة السابقة.

تعتمد تقييم الأداء حسب هذه الطريقة على النتائج المحققة فعلا مقارنة بالأهداف المسطرة، و تركز هذه الطريقة على الإدارة بالأهداف و هو أسلوب حديث في الإدارة و تقييم الأداء.

ويحدد هذا المقياس الأبعاد السلوكية المتوقعة الأداء الفعال و التي امثل موافق جوهرية لسلوكيات العمل و يقوم المقيم بملاحظة سلوك الأفراد موضع التقييم و ترتيبهم حسب خمس أوزان لكل بعد(بدلا من وزن واحد حسب الطريقة السابقة). و من ثم تجمع الدرجات التي يتحصل عليها العامل من كل بعد من أبعاد العمل.

3- طريقة مراكز التقييم:

تسعى هذه الطريقة إلى قياس مهارات وصفات معينة مثل: التخطيط التنظيم، و العلاقات الإنسانية .... الخ، بتحديد مقاييس معينة لهذه الصفات على الرغم من صعوبة تحديدها و تستخدم هذه الطريقة لتقييم مدراء مختلف المستويات الإدارية و بصورة خاصة الأفراد المرشحين للإدارة العليا.

4- طريقة الإدارة بالأهداف:

تعتبر من احدث الطرق و تعتمد على العبرة بالنتائج على أن الرئيس المباشر لن يلتفت إلى سلوك مرؤوسيه و لا صفاتهم، بل سيهتم فقط بما استطاعوا أن يحققوه من نتائج و تمر هذه الطريقة بعدة خطوات، هي كالاتي:

- ❖ يتم تحديد الأهداف (أو النتائج) المطلوب تحقيقها التي يتم تقييم العامل على أساسها.
- ❖ تحديد المدة المتفق عليها أيضا.
- ❖ أثناء التنفيذ على الرئيس أن يساعد مرؤوسيه على تحقيق الأهداف و أن يتابع تحقيق النتائج.
- ❖ عند نهاية المدة المتفق عليها، أو عند وقت تقييم الأداء يتم مقارنة النتائج الفعلية التي تم تحقيقها بتلك التي تم وضعها عند بداية المدة و تحديد الانحراف و التنفيذ إيجابا و سلبا.

5- طريقة 360 درجة:

يتم في هذه الطريقة تقييم الأداء بواسطة كل المهتمين به، بعدة طرق و عدة أزمنة في أن واحد، إلى أنه يتم بواسط الرئيس و الزملاء، استخدام عدة طرق مثل الإدارة بالأهداف، بالإضافة إلى انه تستخدم في حماية السنة. تمتاز هذه الطريقة بتوفير معلومات دائمة و كاملة من عدة جهات و طوال الوقت يجعل الاستفادة منها كبيرة. عيبها الأساسي هو اعتراض البعض عليها على الأخص اعتراض الرؤساء أن يتم تقييمهم بواسطة مرؤوسهم، كما يعاب عليها أن تستحوذ على وقت كبير من العاملين على حساب إنتاجية العمل[1].

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

يعتبر الهدف الرئيسي لنشاط التدقيق الداخلي هو قياس وتقديم التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية كعملية مساهمة في الاستخدام الأمثل للموارد المؤسسة، فتطبيق نظام التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم الأداء للمؤسسة يحقق مزايا هامة للإدارة منها ما يلي[2]:

- ❖ إن التقييم يشمل أوجه النشاطات المختلفة بالمؤسسة ولا يعقل شيئا منها.
- ❖ إن التقييم يتم على أساس الدراسية الفعلية و البيانات الميدانية ومن ثم فهو يعكس حقيقة ما يجري داخل المؤسسة
- ❖ إن هذا الأسلوب يمكن تطبيقه بواسطة مديري الإدارات أو الأقسام كل في المجال الذي يخصه.
- ❖ إن التقييم وإن كان يعطي تقديرا عاما لأداء المؤسسة إلا أنه يوضح أيضا نقاط الضعف و التميز فيها ومن يساعد على تحديد أولويات الاصلاح و العلاج.
- ❖ مناقشة الجهة محل التدقيق بغرض تحسين الأداء وإعادة الموارد وتصحيح المسارات.
- ❖ مقارنة قيمة التدقيق الداخلي هذا العام مع نتائج الأعوام السابقة.

إن رأي المدقق الداخلي عند انتهاء عمليته تعتمد على النشاط الفعلي والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة فهو يساعد الادارة على متابعة ومراقبة كافة العمليات وأقسام وأنشطة المؤسسة، ومخرجاتها تقرير أو تقارير تقدم مجلس الإدارة أو لجان التدقيق فهدف المدقق الداخلي هو مساعدة الأفراد على أداء مسؤوليتاهم بكفاءة لتحقيق هذه الغاية يوفر لهم التحليل والتقييم والتوصيات و المشورة التي تتعلق بالأنشطة التي تم تدقيقها[3].

وعليه يتضمن نظام التدقيق فحص وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط وبالمعايير والأهداف والسياسات الموضوعة ويعتبر هذا النوع من تدقيق الأداء هو تدقيق الإجراءات الرقابية حيث يعتبر كل من

[1] احمد ماهر، **ادارة الموارد البشرية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007 ، ص4 42

[2] خالد عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق الاردن، الطبعة الاولى، 2006 ص29

[3] خالد عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص64 - -65

السياسات والخطط أجزاء من نظام الرقابة الداخلية ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي الذي تقوم به الادارة وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من هدفة في مجال تقييم الأداء فانه يتعين على المسؤولين عنه أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق وتمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي لتقييم الادارة ذاتها نظرا لأن الادارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد.

ترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة و الفعالية ويتطلب القيام بها وضع أهداف مقبولة تقارن بما نتائج الأداء الفعلي فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.

المبحث الثالث :اثرالتدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول : دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول :مفهوم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية من جهات مختلفة ومن ابرز هذه التعاريف نجد:

-تعريف لجنة حماية المنظماتcoso المنبثقة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) " على انها العملية المتخذة من طرف مجلس الادارة والإدارة والموظفين الاخرين من اجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق اهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم ".

-تعريف نشرة معايير المراجعة الدولية " : خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من اجل حماية اصولها والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية[1].

-تعريف الهيئة الدولية لتطبيق التدقيق

"الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية ، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الادارة بغية دعم الاهداف المرسومة لضمان امكانية السير المنظم للأعمال، هذه الاهداف تشمل احترام السياسة الادارية، حماية الاصول، الوقاية ، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى اعتماد الدفاتر المحاسبية ، وكذلك الوقت المستغرق في اعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية.

ومما سبق يمكن القول ان الرقابة الداخلية هي عبارة عن اجراءات وأساليب توضع لضمان السير الحسن للعمل ومن اجل حماية الاصول ، وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها والعمل على ضمان التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة.

الفرع الثاني :دور التدقيق الداخلي في تقيم نظام الرقابة الداخلية

خلال مرحلة التقييم يقوم المدقق بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في مؤسسة قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية ، وينبغي التأكد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات ، ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال (5) خطوات وهي :

[1] المعيار الدولي للتدقيق محاضرات حول" تقدير المخااطر والرقابة ألداخلية متاح على http ://ia341043.us.archive.org/0/item/isas12000/400.pdf

1-جمع الإجراءات :

يقوم مدقق بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.[1]

2- اختبارات الفهم : يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصها بعد تتبعه للعملية ، ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعينة ، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه هو تأكد المراقب من الإجراء موجود ، أنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه .

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية :

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراج مبدئيا النقاط القوة ونقاط الضعف تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استم مغلقة أي استمارة تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أولا، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط فوة النظام ونقاط ضعف هو ذلك من حيث القصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4- اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المدقق بأن نقاط القوة المتواصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة أهمية قصوى في تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطيقه باستمرار ولا تحمل خللا[2].

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

يقوم المدقق بالتقييم النهائي النظام الرقابة الداخلية (Evaluation définitive du contrôle interné)من خلال الوقوف على نقاط الرقابة الداخلية لمؤسسةNCA وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية ، وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تكون من تصور المدقق التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام ،وبالاعتماد على النتائج المتواصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة Document de synthèse مبينا أثار ذلك على المعلومات المالية ، مع تقديم اقتراحات فصد تحسين الإجراءات ، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة الاقتصادية ،

[1] عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة ابو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، 1991 ص.ص182-183

[2] بتواتي هورية . دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية .كلية العلوم الاقتصادية. جامعة مستغانم .2016-2017ص39

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار

إن أهمية التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة فتتمثل في[1] :

يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة والصحيحة حيث تمكن متخذ القرار بالاعتماد عليها أن يتخذ القرار مبنية على أساس متين،

- ❖ الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي لمدير المؤسسة أو حسب متخذ القرار (مدير المديرية، رئيس المصلحة ، رئيس الفرع).
- ❖ يضمن نسبيا نجاح القرارات المتخذة على أساس الخدمات التي يقدمها.
- ❖ نظرا لطبيعة عملة الرقابي للمستفيدين معلومات تساعدهم على زيادة التدفق النقدي وتحقيق الربح ورفع قيمة المؤسسة ؛
- ❖ يوفر التدقيق الداخلي للمستفيدين من معلومات تساعدهم على زيادة التدفق النقدي وتحقيق الربح ورفع قيمة المؤسسة
- ❖ يساعد المستوى التنفيذي في إدارة مهامه وتوفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية من خلال إتباع توصيات المدقق وذلك من خلال تنبيه من حيث مستوى خطورة القرار وصعوبات التي تتخل عملية تنفيذه وعواقب فشل القرار يبين التدقيق الداخلي كيفية استغلال الموارد اللازمة لضمان الاستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو موارد بشرية لتحقيق الأهداف أي إعطاء رأيه فيما يخص القرارات المالية من خلال اقتراح مصدر مالية غير مستغلة وأيضا فيما يخص الموارد البشرية؛
- ❖ يوفر التدقيق الداخلي معلومات على اتخاذ مختلف القرارات على المستوى جميع المصالح مثل: قرارات تسويقية ، قرارات تخص المخزون ، قرارات تخص مصادر التمويل والتموين أيضا ، قرارات تخص اختيار الطرق المحاسبية المناسبة مثل : في تحديد سعر البيع أو تكلفة ...الخ)، قرارات تخص الإنتاج مثل تحديد المنتج والكمية التي سيتم إنتاجها منه ، المواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج... الخ)؛

وتبدأ عملية التدقيق الداخلي بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات المناسبة لذلك الموضوع لا ، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم ، ومن ثمة وضع استراتيجية القيام بعملية التدقيق ، لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك ، ثم يبدأ | المدقق بتنفيذ الخطة مع ضبط الأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على إدارة التدقيق الداخلي وفي كل مرة إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة ، فينتج بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات

[1] فاطمة بلعوج . دور التدقيق الداخلي في تحسين القرار .مذكرة نيل شهادة ماستر.بسكرة .2014-2015-ص35-36

مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية .

1- تحديد المشكلة

هناك دور مهم للتدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار على جميع المستويات ، وهذا من خلال المساعدة في باكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها ، مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج أو الداخل ، كما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه.

2- إيجاد المشكلة :

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معينا ، وأن يكون أكثر من حل ، أي حلول متعددة تطرح النقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى اختيار الحل الأفضل ملائمة ، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها ، ذلك أن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها ، بل تصبح حقيقة لابد من التسليم بها ، ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل أن الغالب والدعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب[1].

3-تقييم وتقويم البدائل:

إن تقييم وتقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبرى قبل صنع أي قرار ، ذلك لأن تقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح أم لا في المستقبل ، بمعنى أنه يتم تحديد أبعاد كل البديل (السلبيات والايجابيات) في حلى ذلك المشكل ، كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب غير السليمة ، هذا في حد ذاته يشير إلى أهمية وضرورة الأهداف .

4- اختيار البديل أو الحل الأفضل :

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة ، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة (متاحة) مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير ، توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار.

5- تنفيذ القرار :

بعد ما أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها ، يصل إلى مرحلة التنفيذ ، وهو وصول الفرار إلى من يقوم بتنفيذه على أرض الواقع ، ولنجاح عملية تنفيذ القرار لابد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي :

❖ أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانيات الموجودة أي يلقي القرار حماسا مساندة وتأييدا من قبل الذين

[1] فاطمة بلعوج . دور التدقيق الداخلي في تحسين القرار.مرجع سابق ذكره ص83-84

يقومون بتنفيذه .

- ❖ إن خطوة تنفيذ القرار قد تكون أكثر المهمات استهلاكا للوقت ، وذلك يعود أساسا إلى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة ، وعليه فإن القرار المحكم لن يكون ذا أهمية وجدوى ما لم يتضمن في طياته كيفية تنفيذه من أساس
- ❖ عدم تعارض المصلحة؛
- ❖ إيجابية عامل الخطر والمكافأة ؛ : كيفية ومدى فهم منفذ القرار والمسؤولين عن إيصال القرار للأخرين
- ❖ كيفية ومدي فهم منفذ القرار و ا للمسؤولين عن ايصال القرار الاخرين

مما سبق يمكن القول بان القرار إذا يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قرارا على ورق فقط ، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم صنعه والوصول إليه ، قد يكون القرار المتخذ جيدا هو الأفضل ، إلا أن الطريقة التي نفذها كانت غير ملائمة ، مما يؤدي إلى الحكم الدولي حول القرار المتخذ بأنه غير جيد وأن البديل الذي تم اختياره غير سليم ، بينما يعود عدم ملائمة هذه إلى الطريقة التي نفذ بها ، لذا مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة .

سادسا : المتابعة والتقويم

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها ، فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغيرات التي تكفل تحقيق التوازن ، ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء ، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة ، يجب إحداث ثغرات ربما في الحل الذي تم اختياره ، أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة ما سبقا ، في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا الكون طبيعة عملها الرقابي ، بحيث تعمل على تتبع على تنفيذه القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم اختيار البديل الأفضل .... ، من شأنه أن يجعل هذه القرارات المتخذة ، فلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن للتدقيق الداخلي دورا أساسي في كل خطوة ، إلا أنه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الإدارة ، حسب الطبيعة الهيكلة القرار المتخذ .

مما سبق نستنتج من كل هذه الخطوات أن المدقق الداخلي يقدم خدمات ومعلومات أثناء عملية اتخاذ القرار من أجل سير حسن سير العمل حاسب الأهداف المرجوة ضمن الحدود القانونية ومن أجل التأكد من أن

الموظفين والمدراء يقومون بواجباتهم ضمن الحدود المسموح بها وكما يمليه النظام الداخلي للموسمية هذا من ناحية . ومن ناحية أخرى فإن إجراء تدقيق العمليات يعتبر كخطوة أولية يجب إتباعها من قبل المؤسسات، والشركات الملزمة بإجراء تدقيق لحسابها قبل وصول المدققين الخارجيين ، ذلك كون عملية التدقيق الداخلي سوف تساعد على كشف أي قصور في نظام الرقابة الداخلي أو أي مشاكل محاسبية قد تعثر عملية التدقيق الخارجي أو تمنع المدقق الخارجي من منح المؤسسة رأيا مساندا لبياناتها المالية ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة

1-خدمة التأكد الموضوعي :

هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفعالية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة وعمليات الحوكمة بالإدارة .

2- الخدمات الاستشارية:

وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها ، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات ، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين ، عمليتها . وبالإضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي وهي:

- ❖ تزويد الإدارة بالتوجهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي؛
- ❖ تقييم إذا ما كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة ؛
- ❖ تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة .

ولقد حددت معايير الأداء المني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية ، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مصادما عادة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية ، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها هذا بالإضافة إلى ما يلي

- ❖ زيادة قيمة المنظمة وتحامين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط الاستراتيجيات وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ الاستراتيجيات ؛
- ❖ تقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
- ❖ تقويم وتحسين فعالية ؛
- ❖ تقويم وتحسين فعالية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة ومراقبتها .

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة

الفرع الاول :تعريف الحوكمة

تعبِر الحوكمة عن مفهوم عريض بدأ يتبلور مؤخراً ولا يوجد تعريف شامل ومتفق عليه عالميا حيث يلاحظ الباحث وجود عدة تعريفات للحوكمة صادرة عن عدة جهات حيث تبين كل جهة وجهة نظرها وتصورها الخاص عن الحوكمة ضمن التعريف ولكن يجمع بين معظم هذه التعريفات اتفاقها على أنها تشمل السياسات والهياكل التي تدير بها المنظمات وتراقب أنشطتها وبدأت تتوارد هذه التعريفات بدايةً بالتعريف الذي وضعه تقرير كادري حيث عرف التقرير في الحوكمة بأنها "النظام الذي من خلاله تتم أدارة ورقابة أعمال الشركة وأشارت نفس"[1]

كما عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية الحوكمة بأنها:

"مجموعة العلاقات ما بين إدارة المؤسسة، مجلس إدارتها، مساهميها والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالمؤسسة، كما أنه يبين التركيبة التي توضح من خلالها أهداف المؤسسة والوسائل لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها .

إن التحكم المؤسسي الجيد هو الذي يوفر لكل من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة الحوافز المناسبة للوصول إلى الأهداف التي هي في مصلحة المؤسسة، ويسهل إيجاد عملية مراقبة فاعلة، وبالتالي يساعد المؤسسات على استغلال مواردها بكفاءة. "

الفرع الثاني : دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة

تشير التطورات الحديثة إلى أن المدقق الداخلي يساهم بدور كبير في حوكمة الشركة سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة أوفي تقييم الخطط والأساليب التي تتبناها لتحقيق هذه الأهداف وقد أوضح معهد المدققين الداخليين في موقفه الرسمي من الحوكمة إلى أن موضوع الحوكمة وبالرغم من تعقيده إلا أنه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي يعالجها التدقيق الداخلي .

وقد أشارت الكثير من الدراسات على مستوى العالم إلى أهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة وتحقيق جودة التقارير المالية، وهذا ما أشار إليه التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، والدور المنشود للتدقيق الداخلي هنا يكمن في مساهمة التدقيق الداخلي في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق فيما يخص ما إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر

وعوائق تواجه الشركة، وهذا من شأنه أن يخفض تكاليف الوكالة، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أن مجلس الإدارة ينبغي له إمكانية الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر ، ويرى إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بأداء دوره باعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسئولة عن دعم الحوكمة من خلال اتجاهين[2]:

---

[1] احمد على خضر، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، دار الفكر الجامعي، 2012 ، ص ص 81 :.

[2] يوسف سعيد يوسف المدلل. دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي وللإداري. الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل. الجامعة الإسلامية غزة 1428 هـ 2007 - م.ص81

الاتجاه الأول :مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسئولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

الاتجاه الثاني :القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة.

كما يرى أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمور التالية-:

- ❖ التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص.
- ❖ المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية.
- ❖ تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافيها.
- ❖ تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة .

أما التوصيات المقدمة إلى لجنة التدقيق فإنها تتعلق بالأمور التالية-:

- ❖ تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في المنشأة
- ❖ التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية.
- ❖ التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية.
- ❖ توصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال وأية تحقيقات أخرى.

وتشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجِب أَن يفضي إلى توصيات ملائمة لَتحسين الحوكمة وذلك من خلال النقاط التالية[1]:

- ❖ التَرويج للأخلاق والقيمِ الملائمة ضمن المنظمة.
- ❖ ضمان الأداء التنظيميِ الفعالِ.
- ❖ إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفعالية إلى الجهات المناسبة في المنظمة.
- ❖ تنسيق النشاطات وتضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين و الداخليين والإدارة العليا.

وقد أكد على أن المدقق الداخلي يشارك بدعم الحوكمة عبر محورين، الأول هو تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة والثاني هو تدقيقه المركز لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة وقد عدد المعهد

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل. دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي وللإداري. مرجع سابق ذكره .ص84

هذه القضايا في موقفه من الحوكمة ويمكن ذكر أهمها وهي[1]:

- ❖ قضايا تتعلق بكفاءة مجلس إدارة الشركة يمثل التدقيق الداخلي فيها دوراً استشاريا للمجلس ويمكنه من خلال إمداده بقناة أخرى للمعلومات من الاطلاع على أحوال الشركة بدقة.
- ❖ مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية المقبولة وتعزيزها بالتوصيات المكملة ومراجعة وصول التعليمات المنظمة لها إلى جميع العاملين بالمنظمة.
- ❖ تقييم المزايا والتعويضات التي يحصل عليها العاملون من طواقم الإدارة العليا للشركة واستحقاقهم لها وإذا ما كان هناك استخدام شخصي لمصادر الشركة ويمكن من خلال ذلك ضمان عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبة غير معقولة من أرباح الشركة.

[1] حابي احمد، زبيدي البشير، **دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي**، مجلة المناجير، العدد 2015 / 6 / 2 ، درايرية الجزائر،2015

خلاصة الفصل:

تعتبر عملية تحسين الاداء في المؤسسة من بين ابرز التحديات المتزايدة التي تواجه المسئولين في المؤسسة.

ويعتبر الاداء الفعال هو وصول المؤسسة الى ما تصبو اليه من خلال تحقيق الاهداف المحددة مسبقا بكفاءة وفعالية ولتحقيق هذه الميزة يتطلب ذلك جهاز رقابي فعال يعمل على توفير المعلومات والبيانات والمتمثل في التدقيق الداخلي.

يعمل التدقيق الداخلي على تحسين اداء المؤسسة من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف وإدارة المخاطر، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال تزويد الادارة بالمعلومات التي تخص الرقابة للقيام بالمتابعة والتقييم من طرف الادارة، كذلك يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، لأخذ بعين الاعتبار عوامل الخطر عند وضع خطة التدقيق وكذلك تزويد ودعم الادارة مباشرة بتقارير اولية عن حقيقة المخاطر، وتظهر اهمية التدقيق في المؤسسة لما لها من تأثير على السير الحسن لكل من الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

الفصل الثالث

تمهيد الفصل :

بعد الدراسة التي قمنا بها من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم التدقيق الداخلي ودوره في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية , سوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما سبق ذكره على الحالة التطبيقية متمثلة في دراسة دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية في مؤسسة الذبح و التحويل دواجن بوقيراط,التي تقوم بمجموعة من الأنشطة أهمها ذبح الدواجن و بيعها و غيرها من النشاطات.

قمنا بتقسم العمل إلى 3مباحث :

- ❖ المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.
- ❖ المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط..
- ❖ المبحث الثالث :اثر التدقيق الداخلي في تحسين اداء مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.

المبحث الأول: تعريف مؤسسةORAVIO

المطلب الأول :لمحة تاريخية عن ظهور"ORAVIO":

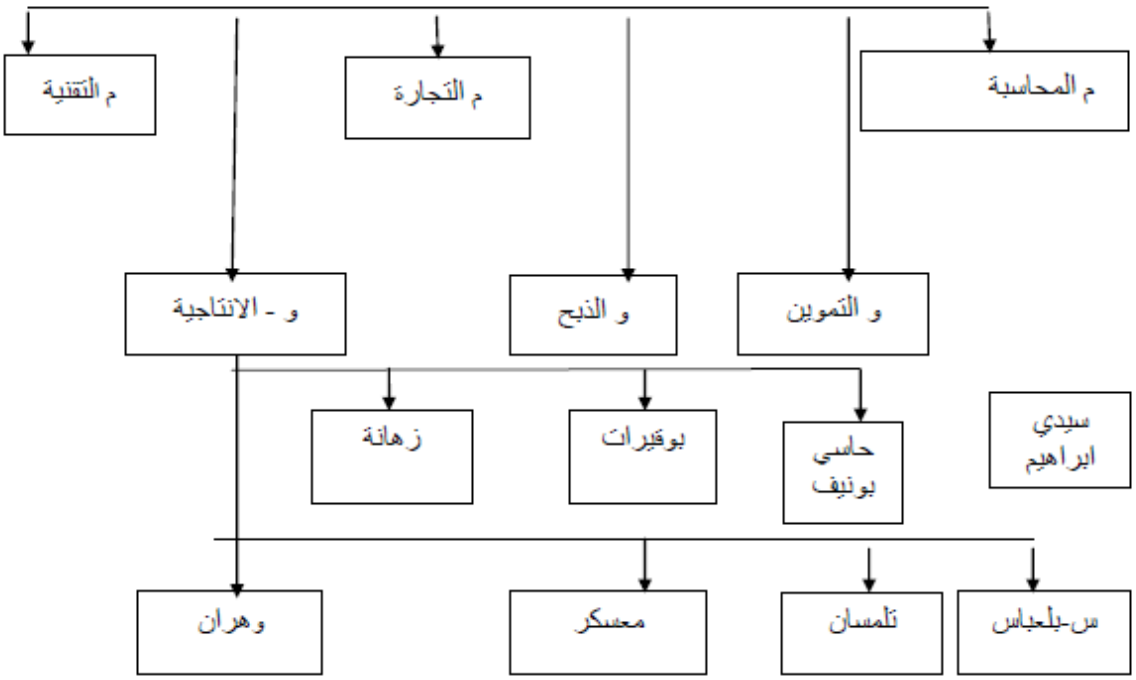
بادرت السلطة الجزائرية منذ الاستقلال بإيجاد هيكل تنظيمي، يضمن تنمية قطاع تربية الدواجن و الأنعام و هذا لتلبية حاجات السوق الداخلي بالمواد الاستهلاكية الخاصة باللحوم بنوعيها(البيضاء و الحمراء)و لهذا الغرض تم إنشاء أول هيكل في سنة 1967 ، و هو الديوان الوطني لتغذية الأنعامONAB و نظرا لتراكم الوظائف على هذا الديوان و في إطار إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية (القطاع العمومي)التي انطلقت مع بداية الثمانيات ثم تقسيم الديوان ONAB في 1981 إلى ثلاث دواوين

و حسب الهيكل البياني لإعادةONAB تم إنشاء ديوان جهوي لتربية الدواجن لغرب البلادORAVIO و الذي أنشأه بموجب قرار وزاري من وزارة الفلاحة و الصيد البحري سابقا تحت رقم 15.07.1981 و تم اختيار مدينة مستغانم مقرا لهذا الديوان.

و في إطار السياسة المتخذة لاستقلالية المؤسسات التي قامت بها السلطة في 14.11.1989 تقرر إعادة تسمية هذا الديوان بالمؤسسة العمومية الاقتصادية EPE.

المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل(1-3) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر :من وثائق المؤسسة

تعريف :هو هيكل تمثيلي بين تسلسل المهام والوظائف في شكل الهرم و قمته رئيس المدير العام تبدأ الوظائف في تسلسل تنازلي إلى غاية قاعدة هذا الهرم و التي يشغلها العمال المنتجون كما يوضح الواجبات و الحقوق لكل مصلحة في المؤسسة والعلاقة القائمة بين مختلف المصالح.

تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسةORAVIO بمستغانم:

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتضح أنها تحتوي على عدة وحدات إنتاجية يجمعها مقر إداري في تنظيمها المالي و المحاسبي.

عدد هذه الوحدات : 23وحدة منها:

و التي هي موزعة على الغرب الجزائر:

- **30**- وحدة إنتاجية.
- **1**-وحدة تجارية.
- **1**-وحدة صيانة.

فالنسبة للوحدات الإنتاجية تنقسم هي الأخرى على عدة وحدات تختلف المهام فيها من وحدة إلى أخرى فهناك :

- **14**- وحدة إنتاجية الدجاج المخصب.
- **05**-وحدات لإنتاج الكتاكيت.
- **04**- .وحدات لإنتاج البيض الموجه لاستهلاك.
- **04**- وحدات متخصصة بالذبح(مذابح.)
- **03**-وحدات لإنتاج البيض المخصص فقط للتحضين.

المطلب الثالث :تعريف الوحدة (مذبح للدواجن بوقيراط.)

الفرع الأول :لمحة تاريخية عن الوحدة:

أنشأت وحدة بوقيرات في سنة 1986 و تعتبر من أهم وحدات ذبح الدواجن بالغرب الجزائري و للوحدة مهام أخرى منها ذبح الدجاج الذي نصفه يباع و النصف الآخر يحول إلى مشتقات الدواجن مثل (pâté de volaille-cahier-mortadelle):

مساحة الوحدة:

المساحة الإجمالية:2 هكتار، و 35 أر و 10سأر.

مساحة المباني :4531.12 م $_2$

قدرة الإنتاج: الذبح :7200وحدة/اليوم.

الإنتاج المحول: 1طن/اليوم.

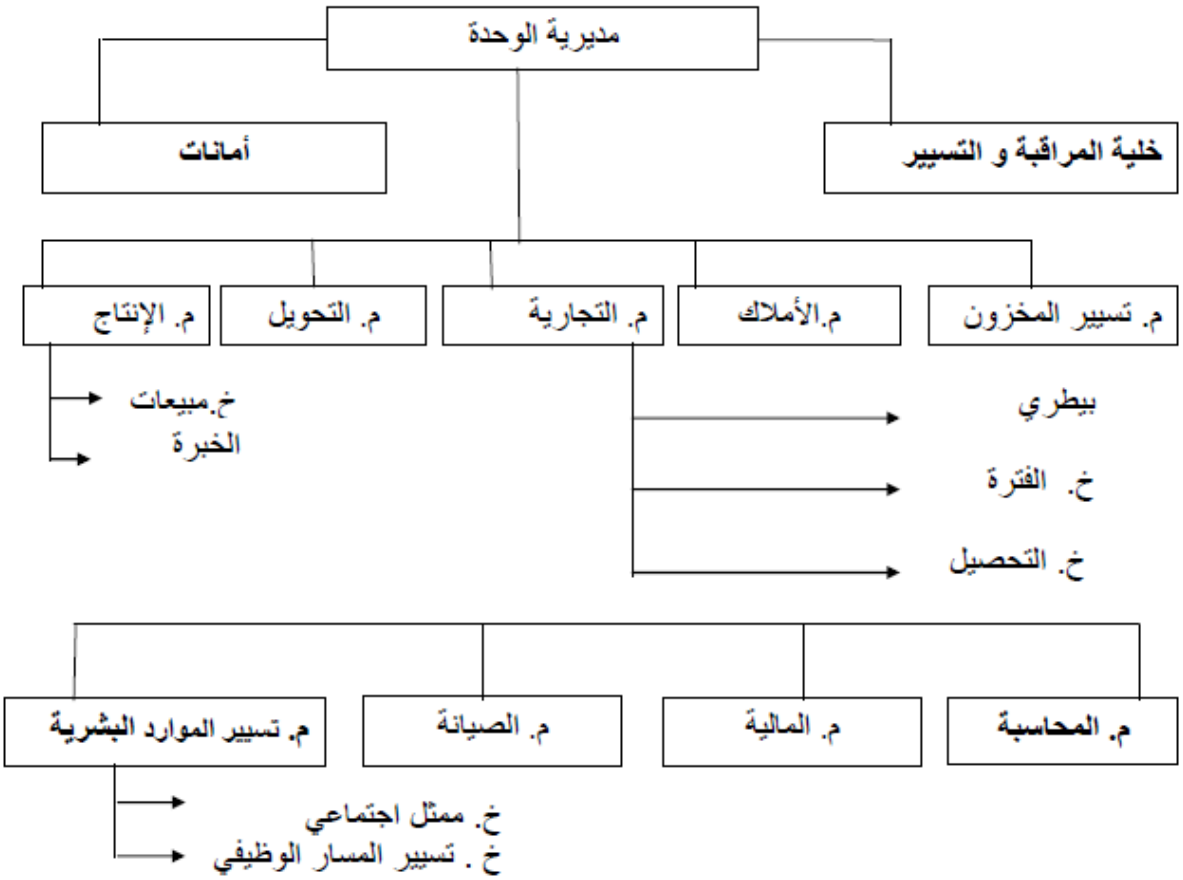
قدرة التخزين:

غرفة التجميد السريع : 100م $_3$ غرفة ذات درجة تحت الصفر : 2450م$_3$

غرفة ذات درجة فوق الصفر: 486م$_3$

الفرع الثاني :الهيكل التنظيمي للوحدة :

الشكل (2-3) :الهيكل التنظيمي للوحدة



المصدر :من وثائق المؤسسة

تحليل لهيكل التنظيمي :

1-المصلحة التجارية:

تعتبر هذه المصلحة هي المصلحة الأساسية في الوحدة لكونها هي التي تمثل النشاط الذي تهدف إليه الوحدة.

1-1خلية المبيعات:

تقوم هذه الخلية بتدوين وصل البيع للسلع و المنتجات الموجهة للبيع و تتعامل مع الزبائن، و تتابع وصول السلع إلى أصحابها.

1-2 خلية الفوترة:

هي الخلية التي تقوم بتحرير فاتورة للزبون وتحرر وصل تسليم مقدم من طرف خلية المبيعات تحتوي على المعلومات التالية (اسم الزبون، و عنوانه، كمية السلع المباعة، سعر كل سلعة بالإضافة إلى إمضاء مسؤول المصلحة .)و تسلم إلى الزبون النسخة الأصلية

1-3خلية التحصيل :

تقوم بمعالجة الفواتير المتعلقة بالزبائن التي لم تحصل على أموالهم حيث تقوم بمتابعة عمليات الدفع ، ويرسل إلى مصلحة المحاسبة.

2-مصلحة المراقبة و التسيير:

تقوم هذه المصلحة بجمع كل المعلومات و الأرقام الخاصة بكل المصالح التابعة للمؤسسة، حيث تقوم بمراقبة تسيير كل مصلحة ، و تحليل جميع العمليات التي تقوم بها و مدى تطابقها مع النظام الداخلي المعمول به داخل المؤسسة.

3-مصلحة تسيير المخزون:

تقوم بمعالجة المدخلات و المخرجات المتعلقة بالمنتوجات التامة و نصف التامة التي تقوم بإنتاجها الوحدة الأم (LES CESSION) (SAO) كما تقوم باستلام المنتوج و تخزينه في غرف التبريد الخاصة به، و إعطاء كمية لمصلحة التحويل على حسب الطلب ، لتحويلها إلى مشتقات الدجاج،(كاشير، باتي...إلخ.)

و كذلك للمصلحة مهام أخرى تتمثل في صرف المخزون ، و يتم ذلك بحساب الكميات المباعة لكل منتوج على حدة ، و في آخر الشهر تجمع كل المنتجات في وثيقة واحدة.

4-مصلحة المالية :

يتمثل دور هذه المصلحة في تسيير أموال الوحدة من تحصيلات و مصروفات خلال دورة النشاط.

5-مصلحة المحاسبة:

تقوم مصلحة المحاسبة بجمع المعلومات الموجهة من المصالح الأخرى خلال الفترة المحاسبية(الاقتصادية)، فهي تقوم بالتصنيف، التخزين، التغيير، المراقبة.

6-مصلحة أملاك الدولة:

تقوم مصلحة الممتلكات بمتابعة الملفات الخاصة بممتلكات الوحدة و الاستثمارات المتمثلة في العقارات و وسائل النقل و المعدات و الأدوات كما تقوم بمتابعة العمليات الخاصة بالخدمات المتعلقة بالوحدة ، كالتأمينات و الكراء وسائل النقل غرف التبريد، نقاط البيع، المازوت، البنزين...الخ

7-مصلحة الإنتاج :

و هي المصلحة المهمة في الوحدة، تقوم ب:

- ❖ وزن شاحنات الدجاج الحي
- ❖ تسجيل وصل استلام لتموين الدجاج الحي
- ❖ تسجيل وصل تسليم الدجاج المذبوح لمصلحة التخزين.

1-7 - المخبر :

موجود داخل الوحدة، حيث يقوم بأخذ بعض العينات قصد تحليلها و بيان مدى ملائمتها و صلاحيتها للاستهلاك، حيث لا يتم بيع أو صرف أي منتج إلا بعد موافقة المخبر.

7-2-البيطري:

هو طبيب ينحصر عمله في مراقبة نوعية الدجاج و التأكد من صحتها ، بتبرير ذلك عن طريق شهادات بيطرية تبين وزن و كمية الدجاج و نوعيته؛ إن كان مجمد أو طازج.

8-مصلحة الصيانة :

هي مصلحة تقوم بمراقبة آلات الصيانة بالوحدة، و سلسلة التبريد في غرف التخزين .و كذلك وضع برنامج للعمال و توزيع العمل حسب الأعوان ، و تحرير طلبيات الشراء المتعلقة بقطع الغيار.

9-مصلحة التحويل :

تقوم هذه المصلحة بإنتاج مواد مستخرجة من اللحوم البيضاء(باتي، كاشير)...، بالإضافة إلى تحويل الدجاج من الطبيعة الأصلية إلى قطع تتماشى و طلب المستهلك،(شرائح الدجاج، فخد الدجاج،)...

10-مصلحة تسيير الموارد البشرية :وهي تابعة لمديرية تسيير الموارد البشرية (DRH):

و تتكون من خليتين.

- ❖ خلية الممثل الاجتماعي.
- ❖ خلية تسيير المسار الوظيفي.

10-1-خلية الممثل الاجتماعي:

- ❖ التحقق من المراسلات الاجتماعية.
- ❖ التصريح بالعمال لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعيCNAS.
- ❖ متابعة ملفات العمال المرضى و حوادث العمل.
- ❖ توصيل الملفات إلى الصندوق الوطني للتقاعد CNR.

10-2خلية المسار الوظيفي:

- ❖ تهمين المتربصين.
- ❖ حل النزاعات القائمة بين العمال بالطرق الإدارية.
- ❖ المساهمة في التكوينات الخارجية للعمال.
- ❖ متابعة الحصيلة المهنية للموظف من بداية توظيفه إلى نهاية مدة توظيفه بوفاته أو استقالته، أو إحالته على التقاعد...الخ.
- ❖ معرفة الأفراد الذين يحتاجون إلى تكوين أو تدريب مميز لتحسين كفاءاتهم.
- ❖ التوظيف حسب احتياجات الوحدة .

جدول(1-3) :يبين تعداد العمال بوحدة الذبح و التحويل:

وضعية العمال	العدد
الدائمين	83
الغير الدائمين	49
المجموع	132

المصدر :من وثائق المؤسسة

جدول(2-3) :يبين التقسيمات حسب المستوى:

المستويات	العدد
الإطارات	22
المتحكمين	11
المنفذين	99
المجموع	132

المصدر :من وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط..

يجب أن تكون للمدقق الداخلي معارف نظرية وتطبيقية وعلاوة على التكوين الذي تلقاه يلزم عليه أن تكون له وثائق وسندات تساعده على أداء مهامه حيث أن دليل الإجراءات الخاص بالمؤسسة يكون من بين هذه الوثائق، ومن خلال هذا المبحث سنلقي الضوء على نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.

المطلب الأول: دليل التدقيق الداخلي لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.

يضم الدليل كل الإجراءات التي يلزم التقيد بها في المؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.والمدقق الداخلي يجب أن يكون مطلع على كل ما يتضمنه الدليل، حيث يتوفر لكل قسم دليل خاص به فعلى سبيل المثال هناك دليل خاص بالجانب التقني ودليل خاص بالموارد البشرية و آخر خاص بالمالية والمحاسبة إلى جانب دليل الخاص بالتدقيق الداخلي و اعتمادا على ما جاء في هذا الأخير سنتطرق إلى عنصرين هما ميثاق التدقيق الداخلي و نطاق التدقيق الداخلي .

أولا: هدف ميثاق التدقيق الداخلي.

يحدد الميثاق:

- المهمة وصلاحيات والمسؤوليات لوظيفة التدقيق الداخلي المطبقة على جميع الكيانات المجمع

- متطلبات الرقابة الداخلية الهامة والتي تتطلب تحديد المسؤوليات تعرف بوضوح إذا كانت الإجراءات المتفق عليها لم يتم تنفيذها أو تواجه في تنفيذها صعوبات غير متوقعة أو يتم تجاهلها كليا أو جزئيا مما تترك مجالا | للانحرافات التي يجب أن يتم اكتشافها ثم تحليلها أو تصحيحها و يحفز بفضل وظيفة التدقيق الداخلي، لذلك يشكل هذا الميثاق الأساس لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال هذه الوثيقة يكون أصحاب المصلحة في مؤسسة ذبح وتحويل بوقيراط على دراية.

محتوى ميثاق التدقيق الداخلي:

يتعدد المستفيدين من قواعد المتعلقة بالرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي و يحدد الميثاق ما يلي:

- ❖ يحدد مفهوم الرقابة الداخلية.
- ❖ يحدد أهداف التدقيق الداخلي.
- ❖ يحدد الهيكل التنظيمي الداخلي لخلية المسؤولة عن التدقيق الداخلي في مؤسسة ذبح وتحويل بوقيرط.
- ❖ يحدد نطاق مهمة التدقيق الداخلي.
- ❖ تحديد العمليات المنهجية و التقنية المتعلقة بمهمة التدقيق الداخلي.
- ❖ تحدد الأذونات و امتيازات الوصول إلى الوثائق المتعلقة بالتدقيق الأشخاص والبضائع اللازمة للتنفيذ السليم المهمة التدقيق الداخلي.
- ❖ تذكر قواعد السلوك المهنية الأخلاقية.

وعلاوة على ذلك يعرض ميثاق التدقيق الداخلي الخطوط العريضة لعملية التدقيق الداخلي من خلال العناصر التالية:

- ❖ دليل التدقيق الداخلي .
- ❖ مخطط التدقيق الداخلي.
- ❖ شبكات الفصل بين الوجبات.
- ❖ الاستبيان التدقيق لدورات أو استبيان الرقابة الداخلية (QCI).
- ❖ الكشف عن الوثائق و تحليل المشكلة (FRAP).
- ❖ التقارير النهائية.

ثانيا :نطاق التدقيق الداخلي.

يهدف إلى تحديد و تحليل المخاطر الرئيسية المتعلقة بأهداف المؤسسة والتأكد من وجود إجراءات الإدارة تلك المخاطر.

يضمن مراقبة أنشطة تتناسب مع القضايا المحددة لكل عملية أو دورة للحد من المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسية، ويضمن أيضا رصد ومتابعة الدائمة لنظام الرقابة و إجراءات استعراض منتظم لعملها.

كما أن التدقيق الداخلي داخل المجمع يجب أن يكون مستقل وهادف وهكذا تمارس وظيفة التدقيق الداخلي بشكل مستقل و موضوعية في ولاية المدير العام، هدفها الأول هو تقييم نظام الرقابة الداخلية .

كما تهدف إلى :

- ❖ إيجاد و كشف عن مستوى الضمان والموثوقية.
- ❖ وضع مقترحات لاتخاذ إجراءات تصحيحية.
- ❖ تعيين التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ليتم الكشف عن مستوى الضمان والموثوقية في السيطرة على العمليات التي تشكل أنشطتها.

والتقرير التدقيق و يدعم بدوره إدارة المؤسسة في اتخاذ قرارات للتحسين وتصحيح و استمرارية و أثناء عملية التدقيق الداخلي يهتم أساسا بتقييم ، مراقبة والتحقق.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.

يعد تقييم نظام الرقابة الداخلي الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي قبل بدأ عملية التدقيق الداخلي وفق ما ينص عليه دليل التدقيق الداخلي.

أولا: تقييم الرقابة الداخلية.

بالنسبة لتقييم الرقابة الداخلية يجب:

- ❖ تحليل الرقابة الداخلية في المقام الأول قبل بدء عملية التدقيق.
- ❖ تحليل الرقابة الداخلية تسمح للمدقق بوضع أفضل عناصر التحكم بالمراقبة الداخلية وتحديد مراحل العملية والمسؤوليات المرفقة مع عملية التدقيق هذه .
- ❖ تحديد مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

- يسمح أيضا التقييم بتحديد مناطق المعرضة للمخاطر، فضلا عن النقاط الأولى التي يركز المدقق اهتمامه عليها.

كما يتم تحليل الرقابة الداخلية بهدف توضيح القواعد المتعلقة بالفصل بين الواجبات.

ثانيا : الوثائق الأساسية للرقابة الداخلية.

من بين هذه الوثائق الأساسية نذكر:

- وصل الطلب .
- وصل الاستلام.
- وصل خروج الاستهلاك .

1-وصل الطلب :

قبول وصل الطلب خاضع إلى إمضاءين :

- مدير المؤسسة أو الوحدة أو الممثلين .
- مسئول التموين أو الممثلين.

وصل الطلب غالبا يكون محرر من قبل خدمة البيع أو التمويل في 3 نسخ على أساس طلب الشراء من قبل الهيئة المختصة

- ورقة رقم 01:الأصلية للمورد.
- ورقة رقم 02: نسخة لخدمية الشراء.
- ورقة رقم 03: نسخة أخرى لمراقبة الاستقبال.

2-وصل الاستلام

وصل الاستلام يجب أن يكون محرر في الوقت مع استقبال الممتلكات قبل أن تودع في المخزن.

- لكل وصل محرر يجب أن يطابق وصل الطلب.
- وصل الاستلام يهدف لتثبيت وثائق المخزن.

وصل الاستلام عادة ما يكون محرر على شكل 05 نسخ:

- ورقة رقم 01:مادة المحاسبة.
- ورقة رقم 02: المحاسبة العامة.
- ورقة رقم 03: مسير المخزون.
- ورقة رقم 04: أمين المخزون.
- ورقة رقم 05:الأصل.

عمليات المراقبة أثناء الاستقبال: أثناء الاستقبال عملية المراقبة ترفق ملف مسمى وصل مراقبة يضم المعلومات الآتية:

درجات الجودة: درجات الجودة يقوم بها مراقب الجودة.

الحساب: الحساب يعطي توجيهات للمطابقة على أساس الكمية ضمن وصل المراقبة .

الوزن: عادة على حسب حاجة القسم مراقبة الجودة يقوم هذا الأخير بتوجيه الاستلام إلى الوزن الذي يقوم بدوره بمقارنة الاستلام مع الطلب.

3- وصل الدخول:

وصل الدخول يقوم به أمين المخزن على أساس وصل الاستلام ويكون بمثابة إثبات على أن السلع قد استلمت ويكون في 05 نسخ:

- ورقة رقم 01:مادة المحاسبة.
- ورقة 02: المحاسبة العامة.
- ورقة 03: مسير المخزن.
- ورقة 04: أمين المخزن.
- ورقة 05 :الأصل.

4- وصل خروج الاستهلاك :

يهدف إلى تسجيل انتقال المسؤولية المورد مسؤول المخزن و بين الهيئة الطالبة، إن تحريره يكون دائما في الحين

- لا يمكن خروج أي شيء من المخزن بدون تحرير وصل خروج.

وصل التسليم يكون من 5نسخ علي النحو الاتي :

- ورقة رقم01 : المادة المحاسبة
- ورقة رقم 02 :المحاسبة العامة
- ورقة رقم 03:مسير المحزن.
- ورقة رقم 04: خدمة المستخدم .
- ورقة رقم 05: الأصل

- **وصل تسليم المورد:** يجب أن يكون الوصل محرر من قبل المورد في نفس وقت الاستلام.

- **وصل تسليم المرسل:** وهو عبارة عن تسليم الوصل للزبائن وصل تسليم المرسل يقام على أساسي وصل خروج و يصبح مبرر لأمين المحزن لكل عملية خروج سلع للبيع

- **فاتورة الموردين** : وهي عبارة عن وثيقة مسلمة من المورد إلى الزبون تكون محررة عن طريق نسختين :

- ورقة رقم 01: البائع
- ورقة رقم02: المشتري

تكون هذه الفاتورة محررة من قبل البائع و كما تحتوي على الديون وتكون أيضا محررة من قبل البائع في حالة إرجاع السلعة مع الإنقاص في السعر.

المطلب الثالث: برنامج التدقيق الداخلي المؤسسة

بالنسبة مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط يقوم المدقق الداخلي أولا بتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم إعداد برنامج التدقيق الداخلي الذي يصادق عليه مجلس الإدارة ثم يباشر في عملية التدقيق.

أولا : برنامج السنوي للتدقيق الداخلي.

مهمة التدقيق الداخلي لسنة 2017 تغطي جميع الأنشطة والوظائف داخل الكيان، متوسط التدقيق كل ثلاثي في وحدة الكيان وقد تم المصادقة على البرنامج في بداية السنة من طرف مجلس الإدارة للمؤسسة .

الجدول (3-3) :يبين برنامج السنوي للتدقيق الداخلي.

المرحلة	نوع التدقيق	الوحدة المدققة
الثلاثي الاول 2017 الثلاثي الثاني2017 الثلاثي الثالث2017 الثلاثي الرابع2017	✓ التدقيق التقني ✓ تدقيق النشاط التجاري ✓ تدقيق الموارد البشرية ✓ تدقيق تسيير الموارد العامة ✓ تدقيق الامن ✓ تدقيق المحاسبة المالية	مذبح بوقيراط

المصدر :من وثائق المؤسسة

ثانيا: شروط تطبيق برنامج التدقيق الداخلي.

من بين شروط تطبيق برنامج التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح وتحويل بوقيراط نذكر:

- ❖ يجب أن يشمل كل الوظائف والأقسام داخل المؤسسة.
- ❖ إعلام الجهة أو القسم الذي سيتم تدقيقه من طرف المدقق الداخلي.
- ❖ يجب أن يكون برنامج التدقيق الداخلي مصادق عليه من طرف مجلس الإدارة .
- ❖ التركيز على مواطن الخطر حيث لاحظنا أن الاهتمام ينصب على الجانب التفي بالنسبة مؤسسة الذبح وتحويل بوقيراط.
- ❖ حتى يقوم المدقق دوره بالكامل لابد من توفر الاستقلالية لكي يتمكن من تقييم النشاطات مصداقية .
- ❖ يجب قبل تطبيق برنامج التدقيق من الأساس يجب أن يكون قد تم تقيم نظام الرقابة الداخلية قبل إعداد برنامج التدقيق إلا أن هذه الخطوة لا تطبق دائما

المبحث الثالث :اثر التدقيق الداخلي في تحسين اداء مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.

المطلب الاول : دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار

تم طرح بعض التساؤلات على مسؤول مهنة تدقيق الحسابات في مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط وكانت الإجابات كالتالي:

س1: كيف كان رد فعل الموظفين على المدقق الداخلي؟

ج1: كانت ردت فعل الموظفين على المدقق الداخلي على أنه جاسوس يسعى إلى الوشاية بهم في حالة الخطأ والغش.

س2: هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرارات؟

ج2: نعم هناك علاقة بين التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرارات وذلك من خلال الدور الكبير الذي يقدمه التدقيق الداخلي للمؤسسة، الذي يساعدها في اتخاذ قرارات رشيدة وفعالة .

س 3: فيما يتمثل دور التدقيق الداخلي في المؤسسة؟

ج3: يلعب التدقيق الداخلي دورا هامة داخل المؤسسة فيعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمل ، حيث يمس الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة من خلال :

- ❖ حماية أصول المؤسسة.
- ❖ الإذعان وتذليل الصعوبات.
- ❖ تحسين الضمان الذي يتعلق بالرقابة.
- ❖ المساهمة في رسم السياسة الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر والمستقبل.

س4: هل يوفر التدقيق الداخلي كافة المعلومات الملائمة في عملية لاتخاذ القرارات ؟

ج4: نعم، يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية اتخاذ القرارات من خلال تأهيل المعلومات لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ويسعى للحصول على معلومات ذات جودة عالية وفعالية ليتم استعمالها في عملية اتخاذ القرارات

س5: هل زادت المردودية المالية للمؤسسة جراء استخدام التدقيق الداخلي كأداة لاتخاذ القرارات؟

ج5 :بالفعل، حدث تطور من خلال اكتشاف الأخطاء مما كان يصعب على المسؤول اتخاذ قرارات غير صائبة بالإضافة اكتشاف التلاعبات والاختلاسات والغش، مما ينقص من مردودية المالية للمؤسسة.

س6: هل هناك صعوبات تعيق عمل التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة؟

ج6: تعود صعوبات التي تعيق عمل التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة إلى سبب رئيسي هو البطيء الشديد في حكة المعلومات حيث في بعض الحالات يقوم المدقق الداخلي إلى الإعاقة في عمله وعدم إكماله في فترة محددة وهذا ما ينقص من درجة فعالية التدقيق الداخلي وبالتالي التأخر في اتخاذ القرارات.

لقد توصلنا من خلال المقابلة إلى بعض النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي :

- ❖ يعتبر التدقيق الداخلي كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات لذلك يستند عليها في عملية اتخاذ القرار ويتوقف ذلك على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهميتها
- ❖ يجب تبني نظام معلومات متكامل يزيد من سيولة المعلومات بين مختلف مصالح المؤسسة
- ❖ رغم توفر جميع مقومات التدقيق الداخلي إلا أنه تتلقى بعض العراقيل التي تنقص من كفاءتها ، من أجل زيادة أهمية وظيفة التدقيق الداخلي يجب تغيير نظرة الموظفين نحوها وتحسين ظروف عملها.

المطلب الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة محل الدراسة على نظام رقابة داخلية فعال وهو مبني على إجراءات التسيير المستنبطة من القانون وعليه فهو ناجح ويساعد متخذي القرار على تأدية مهامهم وتحقيق أهدافهم المتمثلة أساسا في تحقيق الأرباح والبقاء والاستمرار وتحسين الأداء.

يتدخل المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يقوم بتصحيح النقائص والإجراءات بغرض انتاج معلومة مالية ذات مصداقية، وهذا ما تظهره القوائم المالية والتي يتم الإفصاح عنها بشفافية ومصداقية تنفيذا للهدف الأساس ي الذي جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد وهذا من اجل السماح لأي شخص بالاطلاع على وضعية المؤسسة وتتمثل مهمة المدقق الداخلي الرئيسية في المساهمة في انتاج قوائم مالية ذات مصداقية، وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الاعتماد على مهارته، وكفاءته، وخبرته في فحص القوائم المالية واستخراج الأخطاء المتواجدة فيها .حيث يقوم بتسجيل الثغرات وتقديم التوصيات حولها في تقريره.

ويتعين على الأطراف المسؤولة عن اعداد القوائم المالية اخذها بعين الاعتبار وتنفيذ التوصيات والملاحظات المشار اليها في التقرير مما يسهم في تحسين خصائص القوائم المالية وكل ما هو نتيجة، وهذا ما يضمن تدفق سليم للمعلومات ويساعد متخذي القرار في تحقيق أهدافهم خاصة المتعلقة بتحسين الاداء المالي، وحماية أصول المؤسسة.

المطلب الثالث :تقرير التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.

اولا :اعداد تقرير

- **تقرير التدقيق الداخلي لسنة 2014:** إلى: السيد الرئيس المدير العام ل مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط.

موضوع: حجز مذبح

بالنظر النشرات التحليل N°1670 و 1672 المؤرخة في2014 / 07 / 02 الصادرة عن مختبر الطبيب البيطري الإقليمي في تلمسان (LVRT) بتاريخ 02/07/2014.

مراعات لأمر 2014/ w / N°65 الذي أمر بحجز المذبح في تاريخ2014 / 07 / 10 .

فإن: أخذت عينات سطحية والتي قام بها طبيب بيطري sekih.s. للقسم الفرعي لأحد الوحدات في تاريخ 2014 / 06 / 19 وتم إرسالها إلى مختبر البيطري الإقليمي بتلمسان.

- ❖ ووفقا للطبيب البيطري للمذبح فإن برتوكولات التطهير تم احترامها.
- ❖ مواد التطهير استهلكت وفقا للبرتوكول كما سنت في شهر أبريل.

وفيما يتعلق بالزيارة التي قمنا بها على مستوى المذبح لدينا سلبيات وجدت:

قائمة أضرار في المذبح:

- ❖ كسر على مستوى السقف الذي يشجع تسلل مياه الأمطار ويسمح بمرور السماد وروث الحمام في داخل المعدات.
- ❖ الحالة المعيبة لبعض الحاضنات المتصدعة وصيانتها ومقاومة وجود الجراثيم.

هذه الوحدة محاطة ببيئة معادية، كما أنها محاطة بالمشبوهات (UAE , UPD. ABATTOIR.)

في الختام: هذه العوامل المذكورة أعلاه تسبب ظهور مرض salmonelle فضلا عن التسبب في الأمراض الأخرى،

التوصيات:

- ❖ تعزيز واحترام الحاجز الصحية.
- ❖ العناية بالتنظيف و التطهير المعدات والأسطح و محيط المذبح.
- ❖ الاحتفاظ بسجل مرقم يوقعه المديرية العامة، ناهيك عن جميع العمليات الصحية والتعقيم.
- ❖ تجنب تنفل الموظفين بين الوحدات المجاورة، ومنع أي شخص خارج وحدة على احتراق وحدة التكاثر.

وتم التوقيع على التقرير من طرف

- ❖ مدير الطبيب البيطري
- ❖ إطار تفي
- ❖ المدقق الداخلي.

ثانيا : أهم التوصيات.

يوضح الجدول التالي أهم التوصيات التي أعدها المدقق الداخلي بناءا على عملية التدقيق التي قام بها خلال سنة 2017.

الجدول (4-3) :التوصيات 2017

الوحدة المدققة	التوصيات
مذبح بوقيراط	**- التدقيق التقني:** 1-تطبيق إجراءات السنة المالية 2017 بجميع هياكل المذبح. 2- معالجة مشكلة الفرق في الوزن وحدة مذبح بوقيراط. 3 -وضع معايير الأداء للدجاج المذبوح . 4- إعادة بعث لجنة في البحث عن الوفيات وضبط بتعيين الطبيب البيطري رئيسا لهذه اللجنة. 5- الموظفون المسئولون عن إنتاج. **- تدقيق تسيير مخزون المنتجات تامة الصنع:** 1 -إيقاف حالة مخزون المنتجات تامة الصنع قريبة من تاريخ انتهاء الصلاحية. 2- إيصال لحم الدجاج التي قدمه مذبح A . Kihel et Zahana. 3- نقل الدجاج المخزن إلى FRIGOHOUSE إلى غرفة التبريد لتخفيف التكاليف. **- تدقيق النشاط التجاري:** 1-ايجاد حلول لوضع حماية لأي عودة المنتجات النهائية التي تسببت بأضرار مثل: ✓ الطلب القادم حسب حاجة السوق. ✓ إعادة المنتجات تامة الصنع لأن تاريخها يقترب من تاريخ الانتهاء. 2 -تنظيم بيانات شهر فيفري، مارس وأبريل 2017 ويغطى لحم الدجاج المحمد من منتج السجق الطازج. 3- وضع قوائم تحصيل الديون وإجراء اتصال مع ECS المحاسبة الشهرية. 4 بائع نقطة البيع بوقيراط لا يجب أن يوجد تراكم المهام (البائع ودفع الإيرادات). 5- إعداد سجل للشكاوى.

	6- الاهتمام بتحديد تواريخ نهاية استهلاك المنتجات. 7- الامتثال لأحكام المادة 88 من القانون09-03 المتعلقة بحماية المستهلك وقمع الغش، بما في ذلك وضع علامة المنتج التي يعاقب عليها بمبلغ أربع مائة ألف دينار (400000دج)(لجميع نقاط البيع). 8- استعادة نقاط البيع **-تدقيق تسيير الوسائل العامة :** 1- إبرام عقود مع القطاع الخاص. -2 تحديث ورقة مخزون الوقود. 3 - SCE الصيانة يجب أن تذكر شهريا في سجل ساعات العمل. 4- استخدام وجيز مركبة الخدمة. 5- يجب أن يكون التوقيع مشترك مع رئيس الإدارة، رئيس و مدير الوحدة . 6- وضع حد لمشاكل التغيب عن العمل بإيقاف مخطط التخطيط لإجازة لعمال الإنتاج. 7 -تطبيق لقانون N14-16 في 09 أوت 2014 بالنسبية للخدمة الوطنية للموظفين المعنيين (3 ثلاثة أشخاص). 8- تدقيق باقي إجازات السنوية. **- تدقيق المحاسبة والمالية:** 1- الشروع في إغلاق حساب النفقات والإدارات SAO. 2- طلب العقود المبرمة مع مقدمي الخدمات FRIGO HOUSE و FRIOMAR .

المصدر :من وثائق المؤسسة

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسية المتمثلة في دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية حيث تم تقديمه إلى ثلاث مباحث ، في المبحث الأول تقديم عام حول مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط أما المبحث الثاني تقيم نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط..

، وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط بحث تولي اهتمام كبير في خلية التدقيق الداخلي ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة سواء من حيث تحديات الاختصاصات وإسناد المهام ، وتكليف موظف كفئ للقيام بعملية التدقيق الداخلي و تتجلي عملية فحص وتدقيق في مختلف العمليات والوظائف والمجلات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح الاكتشاف نقاط القوة والضعف يتم معالجتها بالطريقة المثالي التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة.

الخاتمة العامة

تواجه الكثير من المؤسسات صعوبات وتحديات تهدد وجودها واستمرارها ، لذلك أصبح وجود واستمرار ونجاح هذه المنظمات التي تعد هدفا استراتيجيا ، مرهونا بمقدرتها وإمكانيتها على مواجهة ومسايرة هذه المتغيرات وكيفية التعامل معها حاليا ومستقبلا ، فنجد أن الكثير من المؤسسات الكبرى تهتم بقسم التدقيق الداخلي من أجل المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة ، ولتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة وحماية أملاكها وكذا مواجهة محيطها الاقتصادي حيث أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم على مجموعة من المعايير بدءا من مصداقية المدقق الداخلي ووصولا إلى إعداد تقريره بكل مسؤولية ، والذي يتضمن التوصيات والإرشادات التي يقدمها إلى الإدارة العليا للمؤسسة منها مرتبطة بالأداء الذي له دورا مهما في المؤسسة ، إذ تمثل الوظيفة الحيوية باعتباره الوظيفة المغذية و المؤطرة لباقي الوظائف الأخرى واتسع نطاقه لدرجة أصبح معناه في الوقت الحاضر يشمل على فحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات كخدمة لتحقيق جميع الأهداف للمؤسسة.

نتائج الدراسة :

- ❖ يعمل التدقيق الداخلي على تقليل حدوث الأخطاء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة .
- ❖ تحتاج وظيفة التدقيق الداخلي لكي تحقق دورها المطلوب ، إلى ركائز ودعائم أساسية جملة من معايير المتعارف عليها .
- ❖ بهدف تحسين الأداء إلى الأرباح في المؤسسة التي تمكنها من الاستمرار والبقاء .
- ❖ تعتبر عملية الأداء أداة لتشخيص النقائص ، ولهذا أن المؤسسات الناجحة تتمثل في تلك التي تقوم تقييم أدائها بصفة دورية ومستمرة .
- ❖ إن التدقيق الداخلي يعتبر وسيلة من وسائل الرقابة والذي يلعب دورا هاما على فعالية نظام الرقابة الداخلية وكذا رقابة الأداء.

اختبار الفرضيات :

الفرضية الاولي صحيحة: معايير التدقيق الداخلي هي معايير الأداء ومعايير السمات :لذا تعتبر معايير التدقيق الداخلي في مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهمة والتي تهدف إلى توفير مستوى معقول من ضوابط عملية التدقيق الداخلي ، ومنه معايير السمات تتمثل في سمات أو الخصائص الجهات التي تؤدي أنشطة التدقيق الداخلي .

الفرضية الثانية :نعم الاداء هو بلوغ المنظمة اهدافها المخططة بكفاءة وفعالية.

الفرضية الثالثة صحيحة : يساهم التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة من خلال التحليلات والتوصيات والمشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة.

اقتراحات والتوصيات :

- زيادة الوعي والاهتمام الداخلي واعتبار المدقق موظف لمساعدة الآخرين عن طريق متابعة ومراجعة العمل للوصول إلى الحد الأعلى من الأداء ، لذا يجب توعية وتنمية الإحساس بروح المسؤولية من خلال توليد القناعة الكاملة لدى الموظفين والمديرين بأن تقارير وملاحظات المدققين الداخليين تستخدم لتطوير قدراتهم ومهارتهم بشكل أفضل في المستقبل وللرفع من كفاءة العمل وليس معاقبتهم على أدائهم الماضي .
- من الضروري تبني المعايير الصادرة عن المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لتطوير عمل أجهزة التدقيق الداخلي وخاصة مع عدم وجود معايير محلية تهتم بهذا الموضوع .
- ضرورة إدراك جميع المؤسسات الجزائرية الأهمية التدقيق الداخلي في رفع مستوى الأداء .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

-قائمة المراجع باللغة العربية:

1-خالد أمين عبد الله ، التدقيق و المراقبة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998 .

2- حامد طلبة محمد أبو هيبة ، أصول المراجعة، الطبعة الأولى ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان الأردن ،2011 .

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

4- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعي الإسكندرية ، مصر،2004 .

5- زهير الحدرب،" علم تدقيق الحسابات" ، الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون ،عمان ، الأردن ، 2010.

6-متولى محمد الجمل ، عبد المنعم محمود ،المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة مصر ،1973 .

7- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان-الأردن،1999 .

8- رأفت سلامة ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن،2011 .

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

9- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر،2006 .

10- عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، أسس المراجعة(لأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية ، مصر ،2004 .

11- المجمع العربي للمحاسبين أ ،" مفاهيم التدقيق المتقدمة" ، عمان ، الأردن .2011.

12- الاتحاد الدولي للمحاسبين ،" معايير التدقيق الدولية" ، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ، ط1 ،2011.

13- التميمي ،هادي، المدخل للتدقيق" : من الناحية النظرية و العملية" ، مركز كحلوان للكتب ،عمان ،1998 .

14- عبد الله، محمد الرملي،"إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية فيظل تطور تكنولوجيا المعلومات " ،مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،المجلد الثامن ،العدد الثاني ، 1994 ديسمبر.

قائمة المراجع

15- الصحن ، عبد الفتاح و سرايا ،محمد السيد ،" الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي" ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر ، مطبعة التوني ، القاهرة ،1995 .

16- جربوع ،يوسف محمود" مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية " ، إصدار جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينيين ، غزة2002 .

17- العمري ، احمد ،و عبد المغني، فضل عبد الفتاح" مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ،المجلد الثاني، العدد الثالث،2006 .

18- خلف عبد الله الواردات ,دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن , IIA مؤسسة الوراق . للنشر و التوزيع ,الطبعة الأولى ,عمان ,2014.

19- أحمد سيد مصطفى إدارة الشر (الأصول والمهارات)": بدون ذكر دار التتر، مصر.2002.

20- أحمد نور، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار النيابة الإسكندرية، مصر، 1999.

21- ناصر المنصور كاسر ، "إدارة الإنتاج والعمليات"، دار حاصد للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

22- جورج جاكسون و آخرون، ترجمة خالد حسن زروق، " التنظيم :منظور كل للإدارة"، معهد الإدارة العامة، الرياض ،**1988**.

23-- عبد المالك مزهودة الأداء بين الكفاءة والفعالية"، مجلة العلوم الإنسانية. العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر 2001.

24- توفيق محمد عبد الحسن ,تقييم الأداء مدخل جديد...لعام جديد ’دار الفكر العربي ,مصر**2004** ,2003.

25- محمود عبد الفتاح رضوان ,تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن ,المجموعة العربية للتدريب و النشر ,مصر ,الطبعة الأولى ,2012.**2013** .

26- راوية حسن ,محمد سعيد سلطان ,**إدارة الموارد البشرية** ,دار التعليم الجامعي ’مصر, **2011** ,

27- عمار بن عيثي ,اتجاهات التدريب و تقييم أداء الأفراد ,دار أسامة للنشر و التوزيع ,الأردن ,عمان ,الطبعة الأولى, **2012** ,

28- مهدي حسن زويلف و احمد قطامينُ ,الرقابة الإدارية (مدخل كمي ,)دار حنتُ ,عمان ,الأردن **1995** .,

29- احمد ماهر، ادارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007 ،

30- خالد عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق الاردن، الطبعة الاولى، **2006** .

31- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة ابو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، **1991**.

32- احمد على خضر، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، دار الفكر الجامعي،**2012** .

- مذكرات ماجستير وأطروحات الدكتوراه :

1-عثمان عبد اللطيف. دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والاداء داخل المؤسسة .مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي. كلية العلوم الاقتصادية .جامعة مستغانم.2014-2015.

2- بن سالم حفيظة دور التدقيق الداخلي في تقيم اداء المؤسسة الاقتصادية . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي. كلية العلوم الاقتصادية .جامعة مستغانم 2015.2016.

3- علي عبدا لله" أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001.

4- فلاح علي. دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية.مذكرة ماستر. كلية العلوم الاقتصادية .قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة مستغانم .2016-2017 .

5- بتواتي هوريه . دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية .كلية العلوم الاقتصادية. جامعة مستغانم .2016-2017.

6- فاطمة بلعوج . دور التدقيق الداخلي في تحسين القرار .مذكرة نيل شهادة ماستر.بسكرة .2014-2015.

7- يوسف سعيد يوسف المدلل. دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي وللإداري. الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل. الجامعة الإسلامية غزة 1428 هـ2007 م.

- موقع الانترنت :

1-معيار التدقيق (IAS200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق" ، طبقاً لمعايير التدقيق حسب الموقع الالكتروني ، تاريخ الاطلاع.http://www.archive.org/download/Isas2000/200.PDF 15/02/2018

المعيار الدولي للتدقيق محاضرات حول" تقدير المخاطر والرقابة الداخلية . متاح على

http ://ia341043.us.archive.org/0/item/isas12000/400.pdf

- **قائمة المراجع باللغة الاجنبية:**

1- R .G BROWN, Changing objectives and Techniques , Independent Auditing Standards , Ed , J ,

قائمة المراجع

C . ROY , HOLT , Rinehart & Winston Inc . N . Y .,1964.

2- M Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison Des livres, Alger, 1982

3- Standards for the professional praelice Framework 1999 side IIA : theiia@org.

4- Jean Yves saulguin gestion des ressources humaines et performance des services les cas revue de gestion des ressources humaines n. 36, des établissements socio-sanitaire Edition eska . paris , juin.2000

5- Cohen . . Dictionnaire ce section " . Edition la découverte paris,2000

6- Fernandez," les nouveaux tableaux de barre des décideur». Edition d'organisation, paris,2000.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز واقع التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الادبيات التي تناولت المفاهيم الاساسية للتدقيق الداخلي والأداء، اما فيما يخص الجانب التطبيقي وللوقوف على الواقع الجزائري قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة الذبح وتحويل الدواجن بوقيراط .

وقد تبين لنا ان التدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من المبادئ والآليات، حيث يمثل اداة رقابية فعالة في المؤسسة، كما يمثل نظام رقابي فعالا لإحكام السيطرة على اداء المؤسسة، وحماية مصالحها من خلال اكتشاف القصور والمخاطر والعمل على ادارتها مما ينعكس ايجابيا على الاداء في المؤسسة.

هناك وعي وإدراك لدى المؤسسة بضرورة تحسين الاداء لمواكبة التطور والقدرة على المنافسة، وان تبني التدقيق الداخلي في المؤسسة كأداة رقابية يساعد على توفير المعلومات الضرورية حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة مما يسهل عملية اتخاذ القرار وبالتالي تحسين الاداء الكلي في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق، التدقيق الداخلي، الاداء.

Résumé:

Cette étude vise à mettre en évidence la réalité de l'audit interne et l'étendue de sa contribution à l'amélioration de la performance de l'institution économique Entendant pour renforcer l'aspect théorique de l'étude, nous avons examiné la littérature qui portait sur les concepts de base de l'audit interne et de la performance, que ce soit en ce qui concerne le côté pratique et de découvrir la réalité algérienne, nous avons une étude sur le terrain au niveau de l'établissement d'abattage et de convertir Volaille à Bougairat.

Nous avons constaté que la vérification interne repose sur un ensemble de principes et mécanismes, comme un outil de contrôle efficace dans l'entreprise, en tant que système de réglementation efficace pour renforcer le contrôle sur la performance de l'institution, et de protéger ses intérêts représentés en découvrant les lacunes et les risques et les travaux sur la gestion, qui se reflète positivement sur la performance de l'institution.

Il est la conscience et la compréhension de la nécessité d'améliorer la performance de l'organisation à suivre le rythme du développement et de la compétitivité, et que l'adoption d'un outil de surveillance des institutions d'audit interne aide à fournir les informations nécessaires sur la situation réelle de l'institution qui facilite processus de prise de décision et d'améliorer ainsi la performance globale de l'organisation.

les mots clés:

Audit, Audit interne, Performance.