

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة
دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء
بمستغانم "E.D.I.M.CO"

تحت إشراف الأستاذة:

إعداد الطالبة:

* مقدار نادية

• درار حديجة

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا،

* أنصاص زكية

مناقشا،

* أدباجي يمينة

مشرفا،

* أمقداد نادية

السنة الجامعية: 2016/2015

يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها.

الأفطرس

الصفحة	الموضوع
أ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي
19	المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي.
25	المبحث الثاني: أنواع التدقيق الداخلي و المعايير المتعارف عليها.
39	المبحث الثالث : مسؤولية و وثائق المدقق الداخلي.
52	الفصل الثاني: دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة
52	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة.
62	المبحث الثاني: طرق تقييم الأداء في المؤسسة.
73	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.
	الجانب التطبيقي: دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء
84	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة توزيع مواد البناء "E.DI.M.CO".
93	المبحث الثاني: تقرير المدقق الداخلي في مؤسسة توزيع مواد البناء.
98	المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية" تحليل نتائج الاستبيان"
118	خاتمة عامة
123	قائمة المراجع
129	الملاحق

فَأَمَّا قُلُوبُهُمْ فَأَلْفَمْنَا الْهَيْكَلِ وَالْأَشْكَالِ

وَالْمُخْتَصِرَاتِ

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	عدد عمال مؤسسة "E.DI.M.CO"	86
02	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	98
03	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	100
04	توزيع أفراد العينة حسب السن	101
05	توزيع أفراد العينة حسب المؤهلات العلمية	103
06	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	104
07	مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانها	106
08	نتائج التحليل الإحصائي للمحور الأول	108-107
09	نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثاني	110-109
10	نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثالث	112-111

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهداف التدقيق الداخلي	25
02	الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية	54
03	خلفية تنفيذ الإدارة في اتخاذ القرارات	58
04	خطوات تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات	61
05	جوانب بطاقة القياس المتوازن.	67
06	مميزات مراقبة التسيير	69
07	ركائز حوكمة الشركات	76
08	منهج عمل إدارة المخاطر	79
09	أنشطة مؤسسة توزيع مواد البناء	85
10	الهيكل التنظيمي لمؤسسة "E.D.I.M.CO"	89
11	عدد الاستثمارات الموزعة	99
12	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	100
13	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب السن	102
14	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهلات العلمية	103
15	التوزيع النسبي حسب الخبرة المهنية	105

قائمة المختصرات

IIA	Institute of Internal Auditors
EPE	Entereprises Publiques Economiques
SPA	Servise Public Administratif
BSC	Balanced Score Card
COSO	Commitice of Sponsorin Gorganization
E.DI.M.CO	Entreprise Distribution des Martiaux de Construction

سكرو
تفليس

شكر و تقدير

قال الله تعالى " ولأن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم

أولا وقبل كل شيء نحمد الله تعالى الذي أنعم علينا بنعمة العقل و كرمنا به عن غيرنا من المخلوقات وعلى ما وهبه لنا من سمع و بصر و صحة و عافية و اعاننا على انجاز هذا العمل بمنه و كرمه سبحانه و تعالى، فالحمد لله أولا و أخيرا.

بداية شكر خاص و تحية و تقدير و احترام أتقدم بها إلى الأستاذة المحترمة "مقداد نادية" التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها و نصائحها القيمة التي كانت عوننا لنا في إتمام هذا البحث و بعثت فينا روح العمل و لثقة بالنفس.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل عمال مؤسسة توزيع مواد البناء لملاية

مستغانم.

و كل من ساهم في انجاز هذا العمل من بعيد أو قريب.

الألفاء

إهداء

اهدي ثمرة عملي إلى من علمني الثقة بالنفس و الإيمان بالحياة و سهرأ على تربيتي و تعليمي و ظلوا في حياتي رمز الخصب و العطاء إلى من اعزهم الله تعالى و جعل رضاه من رضاهم الوالدين الكريمين حفظهما الله و رعاهما و أطال في عمرهما.

- إلى من قاسموني افراحي و احزاني و بنوا في نفسي روح المشابرة أخي و أخواتي.

- إلى كتكوت العائلة "جواد"

- إلى من جمعني بهم الأقدار و رفقاء دربي إلى كل صديقاتي.

- إلى أستاذتي المحترمة "مقداد نادية".

- إلى كل من هم بقلبي و لم يذكرهم قلبي.

- إلى كل أساتذة جامعة عبد الحميد بن باديس و طلبة قسم العلوم

المالية و المحاسبة دفعة 2015/2016.

خديجة

مقدمة
علمة

مقدمة عامة

مع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية و ظهور الإدارة بمفاهيمها و أساليبها المتطورة، تتزايد أهمية ودور المدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة و فعالية، فمن أهم و أعمق التغيرات الحاصلة في الإدارة من خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على الأداء في المؤسسات و محاولة إيجاد منهجيات موثوقة لقياسه.

في ظل كل هذه الظروف أصبح تطوير و تحسين و ترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية و إدارية قوية و متطورة تمكنها من المحافظة على استقرارها.

في هذا الإطار تبدو الحاجة إلى مهمة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية بمعلومات دقيقة و موثوقة و ذات مصداقية، فالتدقيق أصبح يحظى باهتمام كبير و متزايد لدى كافة الأوساط المالية و الاقتصادية و القانونية. و تكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة للرقابة و هذا من خلال اكتشافه للأخطاء و تقييمه للأداء و مساهمته في ترفيته و تطويره باستمرار فمهام المدقق حاليا تختلف عما كانت عليه في السابق، حيث نجد أن دوره لا يقتصر في إبداء رأيه حول القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف المؤسسة فقط، بل يتعدى ذلك ترشيد إدارة المؤسسة نحو اتخاذ القرارات المناسبة و الصحيحة، و هذا من خلال الخدمات المختلفة و المتنوعة التي يمنحها للمؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها.

كما يعد نشاط التدقيق الداخلي أهم مكونات التنظيم، فهو يؤمن حماية الموارد من الهدر و الضياع و سوء الاستعمال، و يوفر بيانات يمكن الاعتماد عليها، و يعمل من خلال الإدارة إلى رفع الكفاءة و الفعالية الاقتصادية للأداء و يؤكد للإدارة مدى التزام العاملين بالأنظمة و التعليمات و الإجراءات التي وضعتها الإدارة العليا، فهو نشاط يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

و تشير الدراسات الميدانية التي أجريت في العديد من دول العالم إلى أن هنالك اتجاه واضح على ضرورة توسيع نطاق عمل المدقق الداخلي، و ذلك مع تزايد أهمية و ارتفاع وضعه التنظيمي في المؤسسة. نظرا للدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي في ضمان الاستمرار و النمو في المؤسسة و تحسين أدائها، بغية الإلمام بهذا الموضوع و الغوص فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية التالية:

الإشكالية:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة؟

و للإحاطة بالموضوع أكثر تم طرح التساؤلات التالية:

1. ما المقصود بالتدقيق الداخلي و ماهي أنواعه؟
2. ماهي معايير و منهجية عمل المدقق الداخلي؟
3. كيف تساهم نتائج التدقيق الداخلي في تقييم أداء المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1. توجد علاقة بين تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي و بين قدرته على فعالية الأداء في المؤسسة.
2. هناك علاقة بين استقلالية و حياد و موضوعية المدقق الداخلي و بين قدرته على فعالية الأداء في المؤسسة.
3. توجد علاقة بين مسؤوليات المدقق الداخلي و بين قياس الكفاءة و تقييم الأداء.

منهج الدراسة:

سيتم الاعتماد في دراستنا هذه على منهج متنوع و هذا لما يشترطه الموضوع حيث سنستعمل المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، و أهدافه، و معايير، الأداء و تقييم الأداء... الخ.

و كذلك سنستخدم المنهج التحليلي لتحليل معطيات المؤسسة أين قمنا بالتربص لإنجاز الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع، كما سنعتمد على منهج دراسة الحالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية و المتمثلة في "مؤسسة توزيع ماد البناء" لولاية مستغانم.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار موضوع "در التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة" للدراسة لعدة أسباب هي:

الأسباب الذاتية:

– يندرج البحث ضمن اختصاصنا.

– الميول الشخصي نحو مهنة التدقيق و كل ما يرتبط به.

الأسباب الموضوعية:

– حاجة المؤسسات الجزائرية إلى التدقيق الداخلي قصد تحسين فعالية أدائها.

– تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر مما أوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها و مصداقيتها و هذا لا

يتحقق إلا من خلال المدقق الداخلي نظرا لأهمية رأيه في اتخاذ القرارات ن طرف العديد ن الجهات.

أهداف الدراسة:

إن لهذه الدراسة عدة أهداف و هي كما يلي:

– توضيح ماهية التدقيق الداخلي و تصحيح الاعتقاد الذي يعتبر التدقيق تم فقط لتعقب الأخطاء في الإجراءات

المحاسبية أي اهتمامها بالجانب المالي فقط.

– النظر إلى المفهوم الواسع للأداء.

– الاهتمام بتوضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي و فعالية الأداء في المؤسسة.

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال اعتباره الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات

والمعلومات في المؤسسة فمن بين الأطراف المستخدمة للقوائم المالية نجد إدارة المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة



لرأي المدقق و الذي يدل به في التقرير الذي يقوم بإعداده، و هذا أصبح دوره مهم في تحسين و تطوير الأداء داخل المؤسسة و هذا من خلال مختلف الاقتراحات و الخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة.

الدراسات السابقة:

1. دراسة جياذ بو النور " دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة" دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة (2012/ 2011).

– و توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك مساهمة كبيرة للمدقق الداخلي في الأداء المالي بالمؤسسة من خلال قيامه بتقييم و تحسين إدارة المخاطر.
- تقوم وظيفة التدقيق بدورهم في تقييم و تطوير نظام الرقابة الداخلية و هو ما يؤثر إيجابا على الأداء المالي بالمؤسسة.

2. دراسة أحمد كارلوس، "تصميم إدارة المراجعة كأداة لتحسين أداء و فعالية المؤسسة" حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير – غير منشورة – فرع محاسبة و تدقيق، جامعة علوم الاقتصاد و التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر (2011/2010).

– و توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- التدقيق الداخلي يقوم بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية.
- نشاط التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة.

هيكل الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية الرئيسية و الإجابة على التساؤلات الفرعية و لاختبار الفرضيات فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، قمنا بتخصيص فصلين لدراسة الجانب النظري و فصل واحد لدراسة الجانب التطبيقي



و تسبق هذه الفصول مقدمة عامة و تعقبهم خاتمة عامة.

– قمنا في الفصل الأول بالتطرق إلى "الإطار العام للتدقيق الداخلي" حيث تعرضنا إلى مفهوم التدقيق الداخلي، أهدافه و أنواعه، و كذا معايير المتعارف عليها بالإضافة إلى مسؤولية و وثائق المدقق الداخلي.

– أما الفصل الثاني فيعالج دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

من خلال تناول مفاهيم حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة بالإضافة إلى التطرق إلى مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

– أما الفصل الثالث خصصناه للدراسة التطبيقية و الذي جاء تحت عنوان " دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء " لولاية مستغانم.

صعوبات الدراسة:

عند القيام بإعداد هذا البحث لم تصادفني صعوبات كثيرة، لكن واجهت مشكلة واحدة والتي تتمثل في:

– صعوبة الحصول على مؤسسة لإجراء التربص لإتمام الجانب التطبيقي.



الفصل الأول

الإطار العام للتدقيق الداخلي

مقدمة الفصل

إن التدقيق الداخلي هو أداة من أدوات الإدارة و هو عملية منظمة لتقييم العمليات و لكي تحقق المؤسسة أهدافها أصبح من الضروري وجود رقابة محكمة على نتائج أعمالها و هذا يعني التدقيق المستمر للعمليات و النشاطات التي تقوم بها المؤسسة للحكم على مدى إتباع السياسات و الإجراءات المتفق عليها، حيث لا تتصور وجود مؤسسة متعددة الوحدات و الفروع دون خلية التدقيق فيها، و التي تسهر على محاربة الانحراف بشتى أنواعها عبر مختلف وظائف المؤسسة، و لقد أوصت التقارير الصادرة عن هيئات مراكز البحث ضرورة وجود هذه الخلية داخل المؤسسة، و ضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه التدقيق، كونه يضيف الثقة في المعلومات و يعطي تأكيدا على مدى سير العمليات بشكل مطابق للسياسات و الإجراءات المتفق عليها.

و للإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: يتناول مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: يتضمن أنواع التدقيق الداخلي و المعايير المتعارف عليها.

المبحث الثالث: فيتناول مسؤولية ووثائق المدقق الداخلي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية، حيث يعتبر من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من مدى فعالية الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة.

المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي.

المتبع لتاريخ تطور التدقيق يلاحظ أن ظهور كان لعدة عوامل وأسباب كثيرة ومتعددة إلى ظهور تواجد وظيفة التدقيق الداخلي خاصة بعد كبر حجم المؤسسات وتوسعها رأسياً وأفقياً و شدة الحاجة إلى البيانات والتقارير الصحيحة، التي تتطلبها حاجة المستويات العليا في إدارة المؤسسة، لكي تطمئن على سير العمل في كافة النشاطات الداخلية و مدى تماثيه مع ما هو مخطط و مرغوب، وسعياً إلى توفير الحماية الكافية لأصول المؤسسة و تقييم أداء كافة المستويات المسؤولة و التشجيع على تحقيق الكفاية و الكفاءة الإنتاجية و الإدارية في المؤسسة.

كما أن اهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها و مدى تنفيذهم لسياستها و توجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخل المؤسسة يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة و فحص الأداء المحاسبي فيها، و يطلق على هذا المحاسب المدقق الداخلي.¹

فقد انحصرت أهداف التدقيق الداخلي في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء و التلاعبات و الغش، و ضاق نطاقه في العمليات المالية ليصبح أعم و أوسع لإجراء وسائل إيصال النتائج.

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الوم أ عام 1941، و هذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التحسيد المهني للتدقيق الداخلي بحيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي عن طريق الجهود المختلفة.

¹ حسام إبراهيم. تدقيق الحسابات بين النظرية التطبيقية. دار البداية ناشرون و موزعون. عمان، الأردن، الجزء الأول، الطبعة الأولى 2010، ص 155.

حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) the Institute of Internal Auditors، و في عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي.

و في عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال و السجلات تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا و بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض و يختلف نطاق و أهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المنشآت المختلفة و قد تميز و خاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

و تعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة و اقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي.

و في عام 1977 انتهت اللجان من اعماله و قدمت تقريرا لنتائج دراستها، و تم التصدد النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع و الثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 و بحق فان هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة و رواده في معهد التدقيق الداخلي و الجهات التابعة تعد بمثابة ولادة بزوغ مهنة جديدة.²

و في عام 1999 وافق مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين على مجموعة من الإرشادات تحت عنوان إطار الممارسات المهنية.

في عام 2012 أوجد معهد المدققين الداخليين مشروع مقترح لتعديل المعايير، و في 01 يناير 2013 وافق على التغييرات النهائية للمعايير من الإجراءات القانونية الدولية الممارسة المهنية إطار الرقابة.³

². خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وها لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص30.

³. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الصادرة iiaa، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، الطبعة الأولى 2014، ص 32، 33.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي.

أصبح التدقيق الداخلي وظيفة لخدمة المؤسسة كلها و ليس فقط إدارتها حيث وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تعريفا للتدقيق الداخلي على أنه "مراجعة العمليات و القيود التي تتم بشكل مستمر حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة".⁴

كما عرفته لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل بأنه "عمليات تتأثر بإدارة المؤسسة يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات و فاعليتها، و الاعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها".⁵

كما عرف التدقيق الداخلي على أنه "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى توافق النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية".⁶

و قد وضعت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين تعريفا للتدقيق الداخلي أشارت فيه إلى أنه: "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي و استشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة و تحسين عملياتها، و مساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم و منضبط لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم".⁷

و بموجب هذا المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي يشمل على وظيفتين و هما كالآتي:

أ. **خدمة التأكيد الموضوعي:** بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية و كفاية إدارة المخاطر و الأنظمة

الرقابية مثال ذلك: العمليات المالية، الأداء، و الالتزام بالسياسات و اللوائح التنظيمية، و أمن نظام المعلومات.

⁴. الخطيب خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمال، 2016، ص129.

⁵. إبراهيم إيهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حديثه و تطوره، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الطبعة الأولى 2009، ص21.

⁶. الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، مطابع الشمس، عمان، الطبعة الأولى 2001، ص227.

⁷. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2011، ص46.

ب. **الخدمة الاستشارية:** وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة وخارجها وتحديد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك مع المؤسسات بهدف إضافة قيمة للوحدة و تحسين عملياتها، و مثال ذلك، المشورة، النصح و تصميم عمليات التدريب... الخ.⁸

ومن خلال ما سبق يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص للتدقيق الداخلي:

- التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقل و تعني هذه أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها و أن يتبع إداريا لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، و ذلك للمحافظة على موضوعية و إصدار أحكاما غير مميزة.
- مراجعة كفاية و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية و تقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة.
- التدقيق الداخلي يعمل على حماية ممتلكات المؤسسة و تحقيق أهدافها و كذا المساهمة في القيام بمهنة الحوكمة.⁹

المطلب الثالث: تمييز التدقيق الداخلي عن بعض المفاهيم.

أولاً: التدقيق الداخلي.

التدقيق في اللغة يعني أحكام، ضبط، بحث، تحقيق، إفراط في الدقة و من خلال التعريف الذي تطرقنا إليه للمعهد المدققين الداخليين حسب آخر نشره فان التدقيق ذا صبغة.

1. **تأكيدية:** أي أن تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة و يتم التعامل معها بشكل مناسب.
2. **استشارية:** و ذلك لتزويد الإدارة بالتحليلات و الدراسات و الاستشارات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.

3. **مستقل:** و ذلك بارتباطها بأعلى مستوى اداري داخل التنظيم.

⁸. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى 2009، ص47

⁹. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، مرجع سبق ذكره، ص34.35.

4. موضوعي: و ذلك بأداء الأعمال الموكلة إليه.

جميع هذه الأعمال تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال فحص التكاليف و اكتشاف أضعف وضع الغش و فحص و تقييم الرقابة الداخلية و العمل على اقتراح لتحسين عملياتها و مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم و تحسين عمليات:

- إدارة المخاطر.

- الرقابة.

- التوجيه (التحكم).

ثانيا: الرقابة الداخلية.

الرقابة في اللغة تعني: إشراف، رصد.

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل و الإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها و موجوداتها، و لتتأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و لرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة و تحقيق الفعالية.

و تشمل هذه الوسائل، الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة و الإجراءات و التعليمات، المعايير، اللجان، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات التقديرية، الجداول، التقارير و القيود.

ثالثا: المراجعة الداخلية.

المراجعة في اللغة تعني إعادة النظر، الفحص، تكرير، إعادة.

يلجأ كثير من المدراء من استحداث وظيفة المراجعة الداخلية و ذلك من أجل إعدادات بيانات مالية صحيحة و وفقا لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.¹⁰

ترتكز أعمال المراجعة الداخلية في المؤسسة على الآتي:

- الوقوف على دقة و صلاية أنظمة الرقابة الداخلية.

¹⁰. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره 36،37،38.

- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- مراجعة النظام المحاسبي المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري.
- فحص جميع السجلات و البيانات و المستندات المحاسبية.
- حماية أصول المؤسسة.¹¹

المطلب الرابع: مهام و أهداف التدقيق الداخلي.

أولاً: مهام التدقيق الداخلي.

1. التأكد من مدى ملاءمة و فعالية السياسات و إجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة و ظروف العمل و التحقق من تطبيقها.
2. التأكد من التزام الإدارات و الدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف و السياسات و الإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
3. اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة و فعالية الدوائر التنفيذية و الأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات و الموجودات.
4. مراجعة إجراءات إدارة المخاطر و ما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
5. التأكد من صحة البيانات، و مدى الاعتماد العمليات، و دراسة ضبط الفحص عليها، من خلال مراجعة و تقييم إدارة المخاطر الداخلي و تدقيق البيانات.
6. مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
7. التأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها.

¹¹ كريمة علي جوهر، و عبد الله عزت بركات، و آخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دون ذكر الطبعة، 2012، ص151.

8. إعداد تقارير مفصلة و دورية بنتيجة التدقيق و رفعه إلى أعلى سلطة تنفيذية.¹²

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي.

يوضح الشكل التالي أهداف التدقيق الداخلي:

الشكل رقم:01



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، و فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية،

الإسكندرية، مصر، دون ذكر الطبعة، 2004، ص 209.

¹². خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، مرجع سبق ذكره، ص 37.

المبحث الثاني: أنواع التدقيق الداخلي و المعايير المتعارف عليها.

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها و من المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة و جوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة و متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، و يتم إعداد هذه المعايير من قبل هيئات و مؤسسات مختصة في ميدان التدقيق.

المطلب الأول: أنواع التدقيق الداخلي.

بالرغم من تعداد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة بمكان فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي، أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة و التعليمات، كل هذا معهد المدققين فقد عمد على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع و تسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق.¹³

1. التدقيق التشغيلي (الإداري):

و هو التدقيق الذي يمثل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية و لذا فهي تتطلب معرفة السياسات و الإجراءات المطبقة في المؤسسة، و من المهام التي يتوجب القيام بها ما يلي:

- أ. دراسة و اختبار العمليات المختلفة، مثل: النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية و مراقبة الجودة.
- ب. التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين و العاملين بالشركة و تحديد مدى كفاءة هذا البرنامج و اقتراح سبل تطويرها و تحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.¹⁴

2. التدقيق المالي:

و هو يعنى العمليات و الوثائق المالية و المحاسبية، و الإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد

¹³ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية التطبيق مرجع سبق ذكره، ص55.

¹⁴ . زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمّان، الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص96.

على التقنيات التالية:

- أ. تحليل الحسابات و النتائج و استخراج الانحرافات الموجودة.
- ب. اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة، مثل الفواتير و موازين التدقيق.
- ت. التحقق من الوجود الفعلي للأصول و ذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول و المخزون مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.¹⁵

3. تدقيق نظم المعلومات:

الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن و سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية و التشغيلية في الوقت المناسب و صحيحة و كاملة و مفيدة و تختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

- أ. **فصل المهام** : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام و هذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية بديلة.
- ب. **اختفاء مسار التدقيق** : تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية للعمليات التشغيل المختلفة، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات و بالتالي وجود مسار و دليل واضح لمراحل سير العملية، تطلب ذلك إلى ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة و عند انجاز كل مرحلة من المراحل و عدم الانتظار حتى انتهاء العملية.
- ت. **زيادة فرص المتابعة و الإشراف الإداري**: تمنح برامج الحاسب الآلي فرص أكبر للمتابعة و الإشراف الإداري و ذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات و من خلال برامج التدقيق و المتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.¹⁶

¹⁵ زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق مرجع سبق ذكره، ص95.

¹⁶ . خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق مرجع سبق ذكره، ص59.

4. تدقيق الأداء:

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة و الاقتصادية لأداء الموظفين و مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين، حيث يقوم بالفحص و يتم في الآتي:

- أ. **تقييم الأداء:** من حيث مدى توافق السياسات و الخطط مع الإجراءات المتبعة و مراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل و كشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة).
- ب. **الحكم على الكفاية و ترشيد الإنفاق:** حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة و رفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المكرر الغير ضروري و أي إشراف في استخدام الموارد و عدم استخدامها بكفاءة و فعالية.

5. التدقيق البيئي:

يهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة و التلوث و ما يمكن أن المنشأة البيئية و الحفاظ على الأنظمة البيئية و حمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية و مواردها حماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض... و تحديد و تقييم المظاهر البيئية التالية:

- الضجيج.
- المياه و الرطوبة العالية في مناطق الإنتاج.
- هدر الطاقة الكهربائية.
- المخلفات (النفايات) الصلبة... الخ.¹⁷

¹⁷ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق مرجع سبق ذكره، (ق).

المطلب الثاني: مفهوم معايير التدقيق الداخلي.

معايير التدقيق هي مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق و تحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه. و يعتمد عليها في الحكم على أداء مدقق الحسابات و نوعية العمل المنجز، و بالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق.¹⁸

لقد عرف معهد المدققين الداخليين (iia) المعيار بأنه: "إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي و تقييم أداء التدقيق الداخلي". كما عرفت معايير التدقيق الداخلي بأنها "المقاييس و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم و قياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما تم اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين (iia).

ولقد أخذ هذا المعهد على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها و متابعة تطويرها و تحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث و تطورات مع مرور الزمن.

حيث تعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأكثر شيوعاً و تطبيقاً في العالم حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال.¹⁹

و قد أوضح معهد المدققين الداخليين أن هناك مجموعة من التطورات الهامة التي دفعته لوضع معايير التدقيق الداخلي:

1. أن مجالس الإدارات أصبحت مسؤولة عن مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية بمنشأهم و عن كفاءة الأداء بها.

¹⁸. الذنبيات علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية و الأنظمة و القوانين المحلية، نظرية و تطبيق، الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص75.

¹⁹. الصبان سمير، و جمعة إسماعيل، و السوافيري فتحي، الرقابة و المراجعة الداخلية، مدخل نظري و تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، دون ذكر الطبعة، 2000، ص53، 54.

2. أن السلطات الإدارية بدأت تتقبل التدقيق الداخلي كوسيلة توفر لها التحليل و التقييم الموضوعي والتوصيات و الاستشارات والمعلومات عن نظم الرقابة و الأداء، و أن هذا التقبل أخذ في الازدياد.
3. أن المدققين الخارجيين قد أخذوا يستخدمون التدقيق الداخلي كأداة مكملة لعملهم عندما يتبين لهم حياد المدقق الداخلي.

المطلب الثالث: أهمية و أهداف معايير التدقيق الداخلي.

أولاً: أهمية معايير التدقيق الداخلي.

تمكن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي:

1. تعتبر معايير تدقيق الداخلي ضرورية بالنسبة للمدققين الداخليين كونها تضع المبادئ الأساسية و التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم.
2. تعتبر معايير التدقيق ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققين الداخليين سيمكن الإدارة من الإعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.
3. تعتبر وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدققين الداخليين ضرورية بالنسبة للمدقق الخارجي، لأنها تطمئنه على متانة و كفاءة عمل المدققين الداخليين.
4. يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.²⁰

ثانياً: أهداف معايير التدقيق الداخلي.

قد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنها:

1. بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن يكون عليها التدقيق الداخلي.

²⁰. الذنبيات علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية و الأنظمة و القوانين المحلية، نظرية و تطبيق مرجع سبق ذكره، ص76.

2. وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي و تعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.

3. وضع أسس لقياس أداء المدققين الداخليين.

4. التأسيس لعمليات معالجات تنظيمية متطورة و تشجع إدخال تحسينات عليها.²¹

المطلب الرابع: معايير التدقيق الداخلي.

قام معهد المدققين الداخليين الأمريكي iia في جانفي 2013 بتصميم و تبويب و تطبيق مجموعة من المعايير المهنية التي نشرها و إصدارها في أكتوبر 2014، كما تمت مراجعتها في جانفي 2015، تنقسم المعايير إلى قسمين : معايير الصفات و معايير الأداء على النحو التالي:

أولاً: معايير الصفات.

وهي المعايير التي تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الهياكل و الأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي، تشمل:

-1000/ الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات : يجب تحديد أهداف و صلاحيات و مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي و ميثاق الأخلاقيات و المعايير، و يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي و عرضه على الإدارة العليا و المجلس للموافقة.

- 1010 / الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي و ميثاق الأخلاقيات و المعايير في ميثاق التدقيق

الداخلي: الطبيعة الإلزامية لتعريف التدقيق الداخلي و ميثاق الأخلاقيات و المعايير، يجب الإقرار بها في ميثاق التدقيق الداخلي و ينبغي على الرئيس التنفيذي تعريف ميثاق و معايير التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا و المجلس.

²¹ . خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من iia، مرجع سبق ذكره، ص34.

- 1100/ **الإستقلالية و الموضوعية:** يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، و يجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.
- 1110/ **الإستقلالية التنظيمية:** يجب أن الرئيس التنفيذي التدقيق بأعلى مستوى من الإطلاع بمسؤولياته على أكمل وجه، و يجب الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقدم للمجلس على الأقل سنويا التأكيد على الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي.
- 1120/ **الموضوعية على المستوى الفردي:** يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالحياد و عدم الانحياز، وأن يجتنبوا كل ما من شأنه أن يجعلهم في وضعية تضارب المصالح.²²
- 1130/ **الوصول إلى الإستقلالية:** إن حدث من شأنه أو يؤثر في الواقع أو في الظاهر على الاستقلالية أو الموضوعية فإنه يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك للأطراف المعنية، على أن يراعي في نوعية و طريقة الإفصاح درجة التأثير على الاستقلالية أو الموضوعية.
- 1200/ **المهارات و العناية المهنية اللازمة:** يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة و توحى العناية المهنية اللازمة.
- 1210/ **المهارة:** يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف و المهارات و الكفاءات الأخرى الضرورية للإطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة بعهدة كل منهم.
- 1220/ **العناية المهنية اللازمة:** يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى من العناية و المهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمسئولية معقول من التبصر و الإقتدار.
- 1230/ **التكوين المهني المستمر:** يجب على المدققين الداخليين تحسين معارفهم و مهاراتهم و كفاءاتهم الأخرى عن طريق التكوين المهني المستمر.

²². بوكرمه كتر، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة و مراقبة التسيير، سكيكدة، جامعة 20 أوت 1955، دفعة 2014/2015، ص 12، 13.

-1300/ برنامج ضمان و تحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد و يحافظ على برنامج ضمان و تحسين الجودة بحيث يغطي كافة جانب نشاط التدقيق الداخلي.

-1310/ متطلبات برنامج ضمان و تحسين الجودة: يجب أن يحتوي ضمان و تحسين الجودة على تقييمات داخلية و خارجية على استواء.

-1311/ التقييمات الداخلية: يجب أن تتضمن ما يلي:

-الإشراف المستمر على أداء نشاط التدقيق الداخلي.

-عمليات دورية عن طريق التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة على أن تتوفر لديهم معرفة كافية لممارسات التدقيق الداخلي.²³

-1312/ التقنيات الخارجية: يجب إجراء تقنيات خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل و مستقل من خارج المؤسسة و في هذا الإطار يجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع المجلس النقاط التالية:

- شكل و وتيرة التقييم الخارجي.

- مؤهلات و استقلالية المراجع أو فريق المراجعة الخارجي بما في ذلك احتمال وجوب أي تضارب في المصالح.

-1320/ التقارير المتعلقة ببرامج ضمان و تحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق رفع نتائج برنامج ضمان و تحسين الجودة إلى الإدارة العليا و المجلس .

-1321/ استعمال عبارة "مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي": يمكن للمسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي ذكر أن نشاط التدقيق الداخلي في حال إذا كانت نتائج برنامج ضمان و تحسين الجودة تفيد ذلك.

²³. بوكرة كتره، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره، ص14.

1322- / الإفصاح عن عدم التوافق: إذا كان لعدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي أو ميثاق الواجبات الأخلاقية أو المعايير تأثير على النطاق العام أو عمليات نشاط التدقيق الداخلي فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يفصح إلى الإدارة العليا و المجلس عن عدم التوافق و التأثير الناتج.

ثانيا: معايير الأداء.

تتناول هذه المعايير طبيعة التدقيق الداخلي و تحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة.

2000- / إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق بفعالية من أجل ضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة.²⁴

2010- / التخطيط: يجب على الرئيس التنفيذي أن يعد الخطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المؤسسة.

2020- / التبليغ و الموافقة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها بالإضافة إلى أي تغييرات هامة تطرأ عليها في الأثناء إلى الإدارة العليا و المجلس للمراجعة و الموافقة كما يجب أن يحيطهم علما بتأثيرات محدودية الموارد.

2030- / إدارة الموارد: يجب على الرئيس التنفيذي أن موارد التدقيق الداخلي ملائمة و كافية و أنها تستعمل بفعالية من أجل انجاز خطة التدقيق الموافق عليها.

2040- / السياسات و الإجراءات: يجب أن يعد الرئيس التنفيذي للتدقيق السياسات و الإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

2050- / التنسيق: ينبغي الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتقاسم المعلومات و ينسق النشاطات مع مختلف الأطراف الخارجية و الداخلية التي تقدم خدمات التأكيد و الاستشارة ذلك لضمان التغطية الملائمة و تقليص من ازدواجية الجهود.

²⁴ . . بوكرة كتره ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية يفرج سبق ذكره، ص15.

-2060/ رفع تقارير إلى الإدارة العليا و المجلس: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يرفع بصفة دورية تقارير إلى الإدارة العليا و المجلس حول أهداف و صلاحيات و مسؤوليات و أداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا لخطة عمله، و يجب أن تتضمن هذه المعايير المخاطر المرتفعة التي تتعرض لها المنشأة و المسائل الرقابية و المسائل المتعلقة بالحوكمة و أي مواضيع أخرى تكون استجابة لحاجيات أو بطلب من الإدارة العليا و المجلس.

-2070/ مزود الخدمات الخارجي و مسؤوليات المؤسسة في مجال التدقيق: عندما يقوم مزود خدمات خارجي بتقديم باعتباره نشاط التدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه أن يلفت انتباه المؤسسة إلى أنها مسؤولة على الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال.

-2100/ طبيعة العمل: يجب أن يقدم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم و الإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة و ذلك باتباع مقاربة نظامية و منهجية.

-2210/ الحوكمة: يجب على نشاط التدقيق تقييم مسار الحوكمة و تقديم التوصيات المناسبة بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:²⁵

- تعزيز الأخلاقيات و القيم المناسبة للمؤسسة.

- ضمان فعالية إدارة الأداء و المساءلة داخل المؤسسة.

-تنسيق الأنشطة بين المجلس و المدققين الخارجيين و الإدارة و وصول هذه المعلومات لهذه الأطراف.

-2120/ إدارة المخاطر: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية و المساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر.

-2130/ الرقابة: يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها و كفايتها و الدفع لتحسينها المستمر.

²⁵ . بوكرة كتره، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية يرجع سبق ذكره، ص16.

2200- / **التخطيط للمهنة:** يجب على المدققين الداخليين أن يعدوا مخططاً موثقاً لكل مهمة تدقيق، ويتضمن المخطط أهدافاً ونطاقاً والمجال الزمني والموارد المخصص للمهنة.

2201- / **اعتبارات التخطيط:** عند وضع خطة عمل المهمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون بعين الاعتبار مايلي:

- أهداف النشاط الذي يتم اجراء التدقيق عليه و الوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبة أدائه.

- المخاطر المرتفعة و الأهداف و الموارد و العمليات الخاصة بهذا النشاط إلى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى هذا النشاط و ذلك بالمقارنة بإطار أو نموذج في صلة.

- فرص إدخال تحسينات هامة على مسار الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة.

2210- / **أهداف المهنة:** يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق.

2220- / **نطاق المهنة:** يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة.

2230- / **تخصيص الموارد للمهنة:** يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المنافسة و الكافية لتحقيق أهداف المهمة و ذلك بالإرتكاز على تقييم طبيعة و تعقيد كل مهمة و القيود الزمنية و الموارد المتاحة.²⁶

2240- / **برنامج عمل المهمة:** يجب على المدققين الداخليين إعداد و توثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

2300- / **تنفيذ المهمة:** يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد و تحليل و تقييم و توثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

2310- / **تحديد المعلومات:** يجب على المدققين الداخليين أن يؤسسوا استنتاجاتها و نتائج المهمة على تحديد المعلومات الكافية و المناسبة.

²⁶. بوكرة كتره، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره، ص17.

-2320/ **التحليل و التقييم:** يجب على المدققين الداخليين أن يؤسسوا استنتاجاتها و نتائج المهمة على تحاليل و تقييمات مناسبة.

-2330/ **توثيق المعلومات:** يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات ذات الصلة لدعم استنتاجات و نتائج المهمة.

-2340/ **الإشراف على المهمة:** يجب أن تكون مهمات التدقيق محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف و ضمان الجودة و تطوير كفاءات الفريق.

-2400/ **تبلغ النتائج:** يجب على المدققين الداخليين أن يبلغوا المهمات.

-2410/ **معايير التبليغ:** يجب أن تتضمن التبليغات أهداف المهمة و نطاق المهمة و الاستنتاجات و التوصيات و خطة العمل.

-2420/ **جودة التبليغات:** يجب أن تكون التبليغات صحيحة و موضوعية و واضحة و موجزة و بناءة و كاملة و في أوانها.

-2421/ **الخطأ و السهو:** إذا احتوى التبليغ النهائي على خطأ أو سهو جسيمين فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف الذين تلقوا التبليغ الأصلي.

-2430/ **استخدام عبارة " أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي "** :²⁷

يمكن للمدققين الداخليين بأن يفيدوا بأن مهماتهم قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، فقط في حالة أن برنامج ضمان و تحسين الجودة بدعم هذه الإفادة.

-2431/ **الإفصاح عن حالات عدم التوافق:** عندما يؤثر عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي أو ميثاق الواجبات الأخلاقية أو المعايير على مهنة محددة فإنه يجب الإفصاح في مستوى التبليغ على:

²⁷ . . بوكرة كتره، ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مرجع سبق ذكره، ص18.

- المبدأ أو القاعدة السلوكية أو المعايير التي لم يتم التقيد بها.

- أسباب عدم التقيد.

- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق و على النتائج التي تم تبليغها.

-2440/ نشر النتائج: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.

-2450/ الآراء العامة: عند إصدار آراء عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار انتظارات الإدارة العليا المجلس والأطراف المعنية الأخرى كما يجب إسناد هذه الآراء لمعلومات كافية و موثوق بها و ذات صلة مفيدة.

-2500/ متابعة سير العمل: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد و يضع و يقوم بتحسين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

-2600/ إبلاغ قبول المخاطر: عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يناقش الأمر مع الإدارة مع و إذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإشكال لم يحل فإنه يجب إبلاغ المجلس بذلك.²⁸

²⁸. بوكرة كتزة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية يفرج سبق ذكره، ص18.

المبحث الثالث: مسؤولية و وثائق المدقق الداخلي.

إن المدقق يتحمل كامل مسؤوليته عند قيامه بأداء مهمة التدقيق في المؤسسة و عند التصريحات التي يديها والتي تعتمد على أدلة و مصادر علمية و قانونية، و يقوم المدقق باعداده و تكوين ملف العمل و يحدد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء و الغش و القيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة و التحقق من عناصر القوائم المالية.

المطلب الأول: دليل أخلاقيات المدقق الداخلي.

وضع معهد المدققين الداخليين دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، و قد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية و إثني عشرة قاعدة سلوكية قسمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة و ذلك استناداً إلى مفهوم التدقيق الداخلي الجديد و أهدافه حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:

- 1 - المبادئ المرتبطة بالمهنة و تطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- 2 - قواعد السلوك و التي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين، و تساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العلمي و المعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

و قد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

المبدأ الأول: النزاهة .

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1 - يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة و حذر و مسؤولية.
- 2 - يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون.
- 3 - يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركون في أنشطة غير قانونية أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.

4 - يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا و يساهموا في تحقيق الأهداف الأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.²⁹

المبدأ الثاني: الموضوعية .

و تتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1 يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أية أنشطة أو علاقات قد تضعف تقييمها غير متحيز.
- 2 يجب على المدققين الداخليين ألا يقابلوا أي شيء يضعف حكمهم المهني.
- 3 يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم و التي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

المبدأ الثالث: السرية.

و تتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1 - يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن إستخدام و حماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
- 2 يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية.

و تتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1 - يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا الخدمات التي يملكون المعرفة و المهارة الضرورية و الخبرة اللازمة لأدائها.

²⁹ . خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص 165.

2 - يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

3 - يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.³⁰

المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق الداخلي.

المدقق الداخلي هو ذلك الشخص الذي يقوم بالتدقيق في المؤسسة، إذ أن جميع المؤسسات تقوم بإيجاد إما برغبتها أو بواسطة القوانين و التعليمات أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة و تقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها و يشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط و تدقيق الرقابة و إعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الادارية المختلفة.³¹

و من هنا نتطرق إلى ما لدى المدقق الداخلي من حقوق و واجبات:

أولاً: حقوق المدقق الداخلي.

على مدير التدقيق الداخلي الإضطلاع بالمسؤوليات التالية:

- وضع خطة التدقيق السنوية بناء على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة المنشأة متضمنة أية مهمات ترغب الإدارة العليا في المنشأة بتنفيذها، على أن ترفع هذه الخطة للمدير العام و لجنة التدقيق لمراجعتها والمصادقة عليها و على أية تعديلات تطرأ عليها خلال فترة تنفيذها.
- استخدام مهنيين على درجة كافية من المعرفة و المهارة و الخبرة و كذلك أية موارد غير بشرية لتنفيذ خطة التدقيق.
- اعلام لجنة التدقيق بالتوصيات الصادرة عن التدقيق الداخلي و المراحل التي وصلت إليها تنفيذ هذه التوصيات، و نتائج العمل بها و أية نتائج ايجابية حققتها المنشأة من جراء تطبيق هذه التوصيات.

³⁰ خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص 166.

³¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية و التطبيقية)، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الأولى 2006، ص 25.

- المساعدة في التحقيق في أعمال الغش و التلاعب المشتبه في وقوعها و اعلام الادارة و لجنة التدقيق بالنتائج.
- التعاون مع المدققين الخارجيين في تحديد نطاق العمل لكل منهما منعا لإزدواجية الجهة و التنسيق معهم أينما كان ذلك مناسبا لتحديد أولويات التدقيق.
- تطبق كل ما ورد بقانون الأوراق المالية و معايير التدقيق الداخلي و تعليمات الإدارة فيما يتعلق بالقيام بأعمال التدقيق الداخلي.³²

ثانيا: واجبات المدقق الداخلي.

- على مدير التدقيق الداخلي أن يكون مسؤولا أمام المدير العام و لجنة التدقيق فيما يتعلق ب:
- تقديم التقارير عن الأمور ذات الأهمية و المتعلقة بالسيطرة على أنشطة المنشأة، متضمنة الإقتراحات لتحسين هذه الأنشطة .
- تقديم تقارير دورية عن مدى تحقيق خطة التدقيق دوريا و مدى كفاية موارد الدائرة.
- التعاون مع الدوائر الأخرى في مجال عمل التدقيق الداخلي مثل: دائرة الرقابة و التكاليف و المدققين الخارجيين.
- رفع التقارير الدورية عن التوصيات و الملاحظات العالقة للمدير العام شهريا و لجنة التدقيق كل (3) أشهر و توضيح أسباب عدم تنفيذها.³³

المطلب الثالث: أوراق عمل المدقق الداخلي.

إن أية عملية تدقيق يجب أن توثق بمستندات و معلومات و بيانات واضحة تؤيد الوصول إلى الأهداف العامة و الخاصة بمهام التدقيق، لذلك يجب أن يحتفظ التدقيق الداخلي أي كان من يقوم بأعمال التدقيق إذا كان دائرة

³² خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 75.

³³ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 74.

في داخل الشركة و بمدققين هم موظفون في الشركة، أم كان الذي يقوم بالعمل مصدر تدقيق خارجي عن الشركة.³⁴

و مهما كان يجب أن يحتفظ التدقيق الداخلي على الأقل بالملفات التالية و تضم الملفات، الأوراق و المعلومات اللازمة لعملية التدقيق و تقسم إلى: الملف الدائم ، الملف الجاري ، و ملف المراسلات.

1- الملف الدائم:

إن ملف التدقيق الدائم هو المرجع الأساسي الذي يساعد في توثيق كافة المعلومات و / أو المستندات المتعلقة بالتدقيق، و التي يتم اقصاؤها و الحصول عليها عبر أعمال التدقيق و من المصادر الأخرى و بالتالي فإن ملف التدقيق الدائم أهمية كبرى في عملية إعداد مخطط التدقيق و تنفيذ و متابعة المهمة، و يشمل الملف الدائم على البيانات الخاصة بالنشاط أو المذكرات مستمرة الأثر و يطلق عليه "الملف الدائم" لما يتضمنه من بيانات سوف يستمر طول السنين دون تقييد ما لم تطرأ بعض التغييرات عليها، يجب الإحتفاظ بملف تدقيق دائم لكل مهمة تدقيق، و تحديث الملف بعد كل تدقيق جديد، كما يجب إزالة جميع الأوراق التي لا علاقة لها بالتدقيق من الملف و حفظها في الأرشيف مع مراعاة عدم اتلاف هذه الأوراق نظراً لأهميتها السابقة، و قد تكون هناك حاجة للرجوع إليها في المستقبل.

تعتبر محتويات الملف الدائم جزءاً لا يتجزأ من أوراق عمل أي تدقيق، يجب أن توفر الجدال الزمنية و المعلومات، معلومات ذات طبيعة مستمرة عن النشاط الذي تم تدقيقه بما فيها الأنظمة و الأمور الأخرى المهمة للتدقيق، و يحتوي على:

- أ - وصف النشاط.
- ب - الهيكل التنظيمي بما فيه عدد الموظفين العاملين أسماء كبار الموظفين و نماذج التوقيع.
- ت - برامج التدقيق.
- ث - طلبات اعتماد المهمات (المراسلات).
- ج - خطط التدقيق.

³⁴ خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان 2012، ص 159.

ح - الاتفاقيات المهمة و العقود و القرارات و القوانين و الأحكام ذات العلاقة بالنشاط.

خ - النماذج المستخدمة لدى النشاط.

د - ملخص تقارير التدقيق الداخلي و أهم التوصيات الرئيسية.

ذ - ملاحظات لأعمال التدقيق القادمة.³⁵

كحد أدنى يجب أن تشمل وثائق الأنظمة، معلومات عن الكتب و السجلات المتوفرة و موقعها و أسماء الأشخاص الذين يقوموا بإجراءات متعلقة بها.

هناك فواصل رسمية لجميع أجزاء الملف الدائم، و يكون فهرس محتويات الملف الدائم عبارة عن قائمة متابعة للمعلومات ذات طبيعة عامة تدخل عادة في هذا القسم، و عند توليد أي وثيقة أثناء التدقيق لها علاقة بعدة أقسام يجب إدخالها في أحد الأقسام مع الإشارة إليها في باقي الأقسام الأخرى المعنية.

2- الملف الدائم:

إن أعمال التدقيق يجب أن تحتفظ بملف لأعمال التدقيق الجاري أي ملف تدقيق السنة أو الدورة الحالية، حيث يحتوي المستندات و الجداول و المعلومات المؤيدة لأعمال التدقيق للسنة أو للفترة الحالية موضوع التدقيق، يجب أن يكون هنالك ملف مفتوح لأوراق عمل كل عملية تدقيق، يمثل هذا سجلا مفصلا بأعمال التدقيق والاختبارات التي أجريت أثناء التدقيق.

و يفيد الملف الجاري الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في إعداد التقرير النهائي كما أنه يمثل قرائن أدلة الإثبات التي يستند إليها عند الإفصاح عن الرأي و عدالة التقارير و البيانات.

إن اعداد قائمة متابعة مطبوعة سلفا يساعد في مراجعة أوراق العمل عن طريق تزويد المراجع بنقاط معينة يجب أن تغطيها تلك الأوراق، اضافة إلى المزيد من العمل.

³⁵. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، مرجع سبق ذكره، ص142.

3- ملف المراسلات:

36 يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المراسلات من والى دائرة التدقيق الداخلي الداخلية منها والخارجية.

المطلب الرابع: أدوات التدقيق الداخلي.

يجد نوعان من أدوات التدقيق الداخلي و تتمثل في أدوات التساؤل و أدوات الوصف:

أولاً- أدوات التساؤل: تميز بين أربع أدوات و هي.

1 تقنيات السير: هي عبارة عن عينات تختار بطريقة عشوائية من مجتمع إحصائي تعمم نتائجها على

كل المجتمع من خلال التقنية بهدف المدقق إلى تحليل ظاهرة معينة (خطأ أو ضعف النظام)، أو

إستنتاج مدى تأثيره على الوظيفة محل التدقيق، و إنطلاقاً من النتائج فإن المدقق الداخلي يرفع

ملاحظاته و توصياته إلى الإدارة و مسؤولي المؤسسة لإتخاذ القرارات المناسبة.

2 الحوار: يستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي و لا يعتبر محادثة أو استجواب و للحوار شروط هي:

- يجب إحترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء حوار مع عامل دون أن

يكون المسؤول على دراية.

- يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة المنتظرة من وراء إجراء هذا الحوار.

- إعلامه عن نقاط الضعف و الأخطاء و النقائص التي لاحظها المدقق قبل محاورته.

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

- تلخيص مستوى الحوار و إبلاغه للشخص محل الحوار، و الحصول على موافقته قبل الإدلاء به

إلى مسؤولي المؤسسة.

³⁶. خلف عبد الله الوردات. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، مرجع سبق ذكره ص144.

3- إستجواب الملف الآلي: قد يلجأ المدقق إلى استجواب أو تفحص المعلومات المسجلة أليا و التي لا يمكن إخفاؤها أو اتلافها، نظرا لإمكانية إخفاء بعض المعلومات بإستعمال الوسائل السابقة.

لكن من أجل إستعمال هذه الأداة يجب أن تتوفر ثلاث شروط و هي:

- أن يكون الملف الآلي ناجعا و أن يحتوي على كل المعلومات المراد فحصها على أن تكون هناك أي تأخر في نقل و تسجيل هذه المعلومات.

- امتلاك أشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي، فإذا قام المدقق بهذا العمل لابد من أن تكون له مؤهلات في الإعلام الآلي، و إلا وجب اصطحاب مختصين في هذا المجال.³⁷

- يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة من النتائج المنتظرة.

4- التحقيقات و المقاربات المختلفة:

لا تعتبر أدوات في حد ذاتها، و إنما يلجأ إليها المدقق من أجل التأكد من صدق معلومات يكون قد تحصل عليها في فترة سابقة، هذه التحقيقات أغلبها حساسية يقوم بها المدقق للتأكد من بعض الجاميع التي تحصل عليها، أما المقاربات فهي تسمح للمدقق الداخلي بالحصول على معلومة واحدة من مصدرين مختلفين.

ثانيا: أدوات الوصف.

هناك عدد كبير من الأدوات نذكر منها:

1- **الملاحظة:** لكي يقو المدقق الداخلي بعملية الملاحظة يجب أن ينتقل إلى الميدان و للملاحظة شروط:

- لا يجب أن تتم الملاحظة بطريقة خفية بل يجب على المدقق الداخلي انتهاج أسلوب الشفافية.

- لا يجب أن تكون الملاحظة محدودة في الزمن بل يجب أن تتم بطريقة دورية و مستمرة.

- إن عملية الملاحظة يجب أن تتبع بعملية التحقق و لا يكتفي بها المدقق للخروج بأي نتيجة كانت

³⁷ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية و العلمية)، دار وائل، عمان، 2004، ص65،66.

ويمكن ملاحظة ما يلي:

- مسار عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة.
 - أملاك المؤسسة تتأكد من سلامة الأصول و التأكد الفعلي و المحاسبي.
 - الوثائق إذ أن المدقق لا يكتفي بالشروح التي تقدم له.
 - تصرفات العمال عند الأداء بمهامهم.
- 2- **الرواية:** هي من أهم الأدوات التي يستعملها المدقق الداخلي حيث يقوم بسماع الشخص أو العامل محل التدقيق و أخذ النقاط، و لا يتدخل إلا من أجل طلب استفسارات إيضاحية عن معلومات معينة.³⁸
- 3- **شبكة تحليل المهام:** يقوم المدقق الداخلي أولاً بإحصاء و تسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه و تسجيلهم على شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي بتحديد الأخطاء و التدخل في أداء المهام.
- 4- **شبكة أو جداول الوثائق:** يسمح هذا الجدول بتمثيل عملية انتقال الوثائق و المعلومات بين مختلف الوظائف و مراكز القرار، كما بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى و قد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد تكمن هذه العملية من معرفة منبع هذه الوثائق و المعلومات و الطرف المرسل إليه وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن مسار هذه المعلومات.³⁹

³⁸ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية و العلمية)، ص 66.

³⁹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية و العلمية)، م رجع سبق ذكره، ص 67.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق الداخلي يعد من أهم الوظائف في تنظيم المؤسسة، من خلال تقديمه معلومات على مصداقيتها لأجل ضمان السير الحسن و المحافظة على الموارد المتاحة، و تمارس عملية التدقيق الداخلي في ظل مجموعة من المعايير تحكم ممارسي المهنة من أجل احترام هذه الأخيرة و تطبيقها في القوانين المتعارف عليها، حتى يتمكنوا من تنفيذ مهامهم على أعلى مستوى للوصول إلى أهداف المؤسسة المسطرة، و من أجل تحقيق الأهداف المرغوب الوصول إليها يستخدم المدقق الداخلي في إطار قيامه بمهامه مجموعة من الأدوات.

إن المدقق الداخلي كغيره من المهنيين و عند قيامه بأداء مهمته يتمتع بمجموعة من الحقوق، و تقع عليه واجبات يقوم بتحقيقها، و يتحمل مجموعة من المسؤوليات، و تتنوع هذه الأخيرة إلى المسؤولية المهنية.

إن عملية التدقيق الداخلي توسع نطاقها فهي لم تعد تشمل الجانب المالي للمؤسسة فقط، بل أصبحت تغطي كل جوانب المؤسسة بما فيها ما يرتبط بالأداء فقد ظهرت منهجيات و توجيهات حديثة حول ممارسة مهنة التدقيق في المؤسسة، و سنتطرق في الفصل الموالي إلى الجانب الخاص بالأداء بما فيه الكفاءة و الفعالية و دور المدقق الداخلي في هذا المجال.

الفصل الثاني

دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

مقدمة الفصل

يعتبر التطور الذي حدث على وظيفة التدقيق الداخلي استجابة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال بشكل عام، حيث أنه من المعروف أن التدقيق الداخلي إنما نشأ كوظيفة رقابية هامة داخل المؤسسات و بدأ تركيزه على النواحي المالية والمحاسبية و لكن الذي حدث في بيئة الأعمال أوجب على وظيفة التدقيق أن تتطور لتشمل جوانب التدقيق التشغيلي و تقديم الاستشارات الإدارية الفنية العالية مما رفع من أهمية و مساهمة هذه الوظيفة في تحسين الأداء.

تعتبر عملية تحسين الأداء من أهم المهام التي تؤديها الإدارة الحديثة كما تعتبر شغلها الشاغل على مستوى الوظائف و العمليات المرتبطة بنشاطات المؤسسة الاقتصادية حيث يربط ربطا وثيقا بالكفاءة الاقتصادية أو الفعالية.

و للتعرف أكثر على الموضوع سنتطرق في هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة.

المبحث الثاني: طرق تقييم الأداء في المؤسسة.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة.

يعتبر الأداء مفهوماً جوهرياً و هاماً بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، فمن خلاله يتم تحديد درجة وتنظيم الاقتصاد، و على الرغم من كثرة الدراسات و الأبحاث التي تناولت الأداء و تقييمه، إلا أنه لم يتم التوصل إلى مفهوم محدد للأداء، و ذلك نظراً لاختلاف المعايير و المقاييس التي تعتمد في دراسته و قياسه.

المطلب الأول: مفهوم الأداء.

الأداء فكرة بارزة إلى حد كبير في السنوات الأخيرة بين أولئك الذين حول العالم المهتمين بالإدارة العامة بل إنها قد اكتسبت المزيد من الأهمية، حيث قد ناضلت الهيئات الحكومية و المنظمات الأخرى لتحقيق النتائج.¹

فمن الصعب إعطاء تعريف بسيط و محدد للأداء و هذا نظراً لاستخدامه على نطاق واسع في ميدان الأعمال.

عرف الأداء على أنه محصلة الجهد المبذول من فرد أو جماعة بمساعدة الآلة أو بدونها خلال زمن محدد.²

كما عرف الأداء بأنه عبارة عن النتائج المحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها، و التأثيرات الخارجية و استغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها.³

و عرف أيضاً بأنه محصلة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها كافة و توجيهها نحو تحقيق أهدافها، فالأداء هو دالة لأنشطة المؤسسة كافة و هو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة لتعزيزه، و بالتالي فإن الأداء يعكس نجاح أو فشل المؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق أهدافها.⁴

¹. كتاب كامبردج في الإدارة العامة، (المنظمات و الحكومة و الأداء)، تأليف لورانس أورتول ترجمة عبد الحكيم أحمد الخزامي، دار الفجر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2013، القاهرة، مصر، ص19.

². بلال خلف السكارنة، التخطيط الاستراتيجي، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمارة، 2010، ص317.

³. وائل محمد صبيحي إدريس و آخرون، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص39.

⁴. ابراهيم الخلوف المللكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص30.

و عرف الأداء في مجال التسيير بأنه تحقيق الأهداف التي سطرها المؤسسة.¹

إن مفهوم الأداء غالبا ما يختلط مع بعض المفاهيم التي تعتبر قريبة منه، فكثيرا ما استخدمت بعض المصطلحات للدلالة على مفهوم الأداء منها: الفعالية و الكفاءة، لذلك سنحاول تبيان معنى كل من مصطلح الفعالية والكفاءة.

1. الفعالية:

هي درجة تحقيق الأهداف و تقاس من خلال العلاقة بين المخرجات الفعلية و المخرجات المقدرة فكلما زادت مساهمة المخرجات في تحقيق الأهداف كانت المؤسسة أكثر فعالية.

$$\text{الانجاز المحقق} = \frac{\text{الانجاز المحقق}}{\text{الانجاز المحدد}} \times 100$$

2 - الكفاءة:

تعرف الكفاءة على أنها القدرة على خفض أو تحجيم الفاقد في الموارد المتاحة للمؤسسة، و ذلك من خلال استخدام الموارد بالقدرة المناسب وفق معايير محددة للجدولة، لذلك فالكفاءة مفهوم يربط بين المخرجات والمدخلات، فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات تم الحكم على المؤسسة بأنها ذات كفاءة و تحسب بالعلاقة التالية:³

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{قيمة المخرجات}}{\text{قيمة المدخلات}} \times 100$$

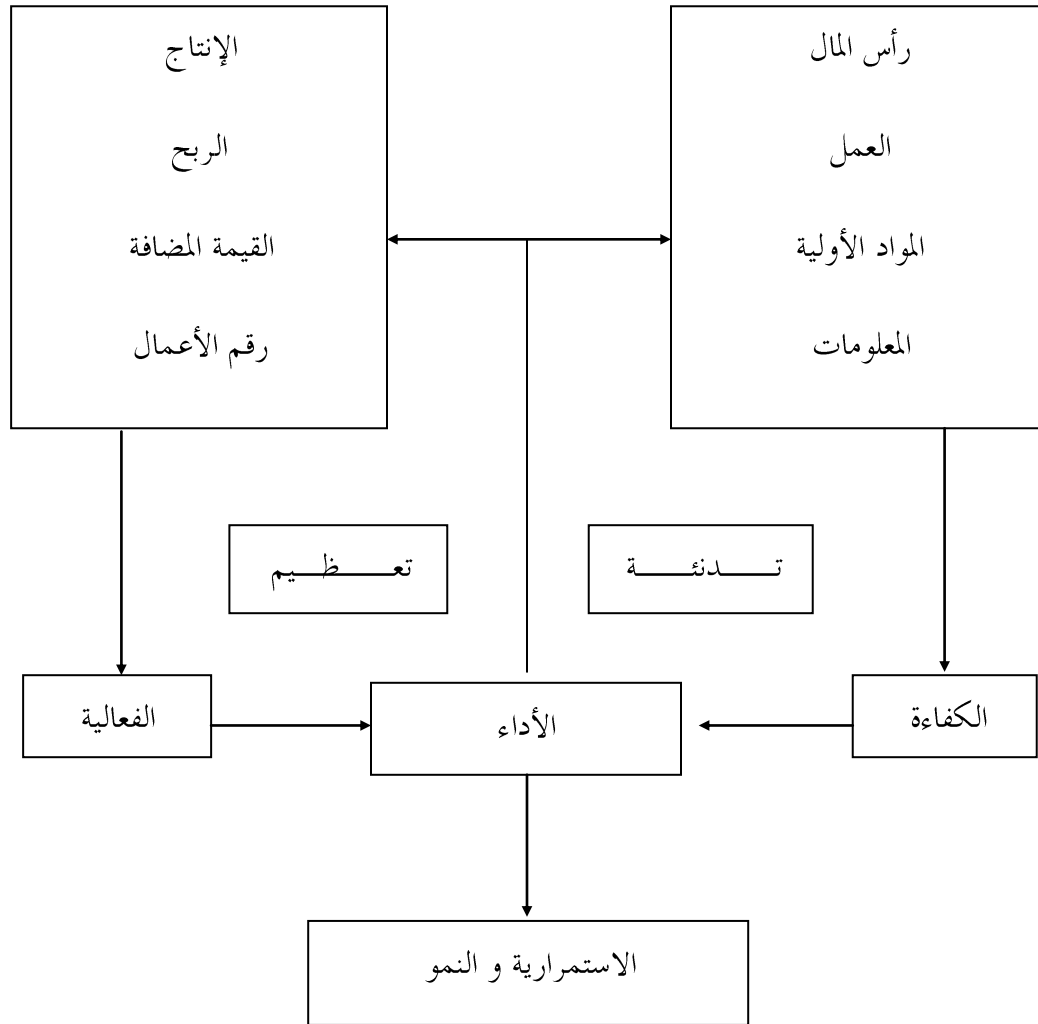
1- brigitte doriath. christain goujet. Gestion previsionnelle et mesure de a performance. Donod paris édition, 2007

². كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية و العولمة و المنافسة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2004، ص318.

³. دادي ناصر عبدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، دون ذكر سنة النشر، 319.

و يمكن توضيح الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية في الشكل التالي:

شكل رقم 02: الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية.



المصدر: عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الإنسانية العدد 01،

جامعة بسكرة 2001، ص 88.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء.

مما لا شك فيه أن هناك عوامل عديدة و متنوعة يمكن أن تؤثر على أداء المؤسسات الاقتصادية، بعضها داخلي والآخر خارجي، بحيث يتحقق ذلك من قيمة مؤشرات الأداء العالية أو الأدنى، و بالتالي من الصعب حصرها وتناولها جميعا، لهذا سيتم التطرق إليها من خلال تقسيمها إلى مصدرين أو عاملين أساسين هما:

1. العوامل الداخلية:

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية و التي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسیر أن يتحكم فيها و يحدث فيها تغيرات تسمح بزيادة اثارها الايجابية أو التقليل من اثارها السلبية، ومن أبرز هذه العوامل أو المتغيرات التي تخضع لسيطرة المؤسسة هي:

أ. **العوامل التقنية:** و هي مختلف القوى و المتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة.

- نوع التكنولوجيا سواء المستخدمة في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات

- نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال.

ب. **الهيكل التنظيمي:** و هو الإطار الرسمي الذي يحدد درجة التخصص و تقسيم العمل بين الوحدات والأفراد، وعدد المجموعات الوظيفية، وكذا عدد المستويات الإدارية و لمن يتبع كل شخص و من هم الأشخاص الذين يتبعون له، و ماهي سلطات و مسؤوليات كل منهم، وكيف يتم التنسيق بين وحداتهم أو أقسامهم.

ت. **الموارد البشرية:** هي مختلف القوى و المتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة وتضم على الخصوص:¹

- هيكل القوى العاملة.

- نظام الاختيار و التعيين.

- التدريب و التأهيل و التنمية.

¹. عبد المليك مزهودة الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الإنسانية، مرجع سبق ذكره، ص 89.

- نظام الأجور و المكافآت.

- نظم تقييم الأداء.

2. العوامل الخارجية:

يقصد بالعوامل الخارجية مجموعة التغيرات و القيود و المواقف التي هي على رقابة المؤسسة، وبالتالي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة و قرارات المؤسسة و تخرج على نطاق سيطرتها، و من بين العوامل التي تؤثر بشكل غير مباشر على المؤسسة و التي تشكل الكلمة المختصرة (PESTEL)، مايلي:

أ. **العوامل السياسية:** إن علاقة المؤسسة بالمتغيرات السياسية تشمل جانب القرارات السياسية كالحروب، التأميمات، الحظر على نشاط بعض المؤسسات، الانقلابات، كلها عوامل تؤثر على أداء المؤسسة.¹

ب. **العوامل الاقتصادية:** تشمل كل من معدلات الفائدة، معدلات التضخم، معدلات البطالة، اتجاهات الأجور، توفر الطاقة و تكلفتها...الخ.

ت. **العوامل الاجتماعية:** تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم...الخ.

ث. **العوامل التكنولوجية:** و تشمل معدلات الانفاق على البحوث و التطوير، تطور وسائل الاتصالات و أنظمة المعلومات، و الاختراعات الجديدة و غيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة.

ج. **العوامل البيئية و التشريعية:** منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقة المؤسسة بالعاملين، القوانين المرتبطة بالبيئة التي تعمل على حمايتها و المحافظة عليها من التلوث، القوانين الخاصة بالدفاع عن حقوق المستهلكين.¹

¹. عبد الملوك مزهودة، الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الإنسانية مرجع سبق ذكره، ص90.

المطلب الثالث: مفهوم تقييم الأداء و أهميته في المؤسسة.

أولاً: مفهوم تقييم الأداء.

لقد تعددت التعاريف المقدمة لتقييم الأداء و ذلك لتعدد وجهات النظر إلى الأداء بحد ذاته فهناك من يعرف عملية تقييم الأداء على أنها: عملية التقدير المنتظمة و المستمرة لانجاز الفرد لعمله و توقعات تنميته و تطويره في المستقبل.²

كما عرف أيضا على أنه استقرار دلالات و مؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية للانجازات المرغوبة.³

و عرف أيضا على أنه العملية التي يتم من خلاله التعرف على الجوانب السلبية و الايجابية الخاصة بتحقيق الأهداف و انجاز معدلات الأداء المستهدفة.⁴

و قد عرف تقييم الأداء على أنه نظرة معمقة للنتائج الفعلية بما لها من مقارنات و علاقات مستنتجة و مستنبطة تساعد في تحديد و معرفة فرص التطوير لتقويتها و تحديد الايجابيات لدعمها، بالمقارنة بالنتائج المخططة مع الأخذ في الاعتبار أن نتيجة تقييم الأداء سواء كانت بالإيجاب أو بالسلب لا بد وأن يكون لها خطة عمل بهدف التغذية العكسية و الرقابة، لتكون خلفية تاريخية تنفيذ الادارة في اتخاذ القرارات مستقبلا.⁵

1. عبد المليك مزهددة، الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الإنسانية، مرجع سبق ذكره، ص91.

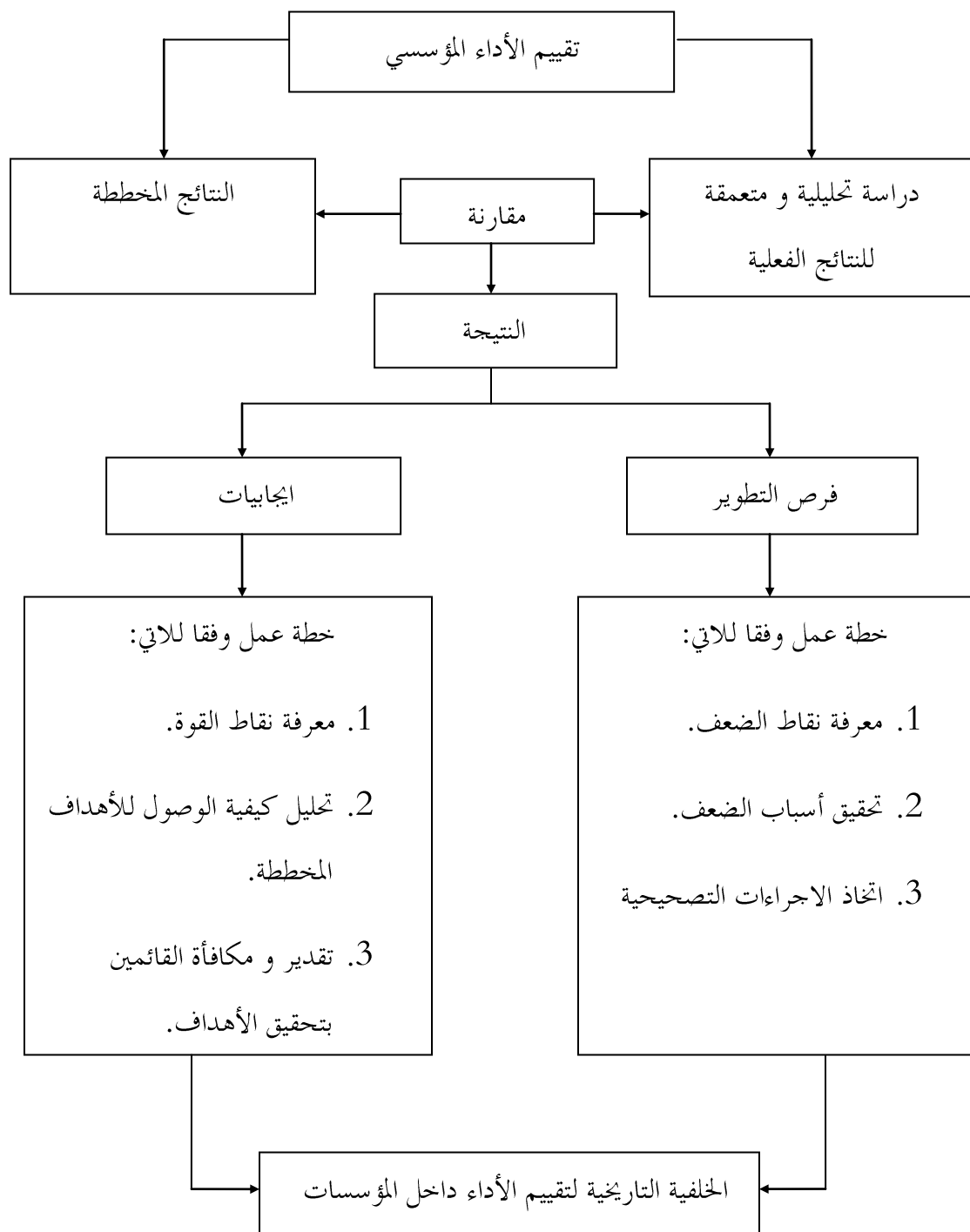
2. كامل بربر، المارد البشرية و كفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، لبنان، الطبعة الثانية، 2000، ص125.

3. محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب و النشر، الطبعة الأولى، 2012، 2013، ص10.

4. بلال خلف السكارنة، التخطيط الاستراتيجي، مرجع سبق ذكره، ص317.

5. محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص1.

الشكل رقم 03: خلفية تفيذ الادارة في اتخاذ القرارات.



المصدر: إعداد محمود عبد الفتاح رضوان، خبير التدريب و التنمية الادراية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

ثانيا: أهمية تقييم الأداء في المؤسسة.

يمثل تقييم الأداء أهمية بالغة للمؤسسات و التي يمكن ذكرها فيما يلي:

1. تؤدي عملية الأداء إلى تحقيق فوائد كثيرة للمؤسسة حيث أنها توفر مدخلا واضحا للتركيز على الخطة الاستراتيجية للبرنامج فضلا عن غاياته و مستوى أدائه، كما أن التقييم يوفر الية معينة لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل إلى الإدارة العليا.

2. يمكن تقييم الأداء من تركيز الاهتمام على ما يجب انجازه و يحفز المؤسسات على توفير الوقت والموارد و الطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف كما أن التقييم يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف و إذا ما كانت النتائج تختلف عن الأهداف يكون بمقدور المؤسسة أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء و إجراء التعديلات التي تعيدها إلى مسارها المنشود.¹

و يكتمل مفهوم تقييم الأداء بالتعرف على أهدافه، و منها مايلي:

- تحسين الأداء و الإنتاجية، و الإنتاجية هدف أساسي لكل منظمة أو مؤسسة فهي هدف أخير تسعى إليه المنظمات مرورا على أهداف أولية ثم وسيطة، و لهذا فإن تقييم الأداء للمنظمة هو هدف أولى لهدف وسيط، هو تحسين الأداء لزيادة الإنتاجية.

- معرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المنشأة من خلال تقييم أداء العاملين وربطه بتقييم أداء المنظمة، مثال زيادة الربحية بنسبة 10% عن العام الماضي، هل قام رجال البيع بمجهود في كسب ثقة عملاء جدد تؤدي لزيادة الإيرادات و من ثم زيادة الربحية.

- يهدف نظام تقييم الأداء تقريبا النتائج من التوقعات و التنبؤ بالأخطاء قبل وقوعها باستخدام مؤشرات أداء كمحطات إنذار مبكر عند حدوث انحراف.

- نظام معلوماتي يتعامل بالمعرفة بعد تداولها من خلال مقارنات و نتائج و تحليل.²

¹ وائل محمد صبيحي إدريس، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن مرجع سبق ذكره، ص70.

² محمود عبد الفتاح رضوان. تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص14.

المطلب الرابع: المراحل التي يمر بها تقييم الأداء.

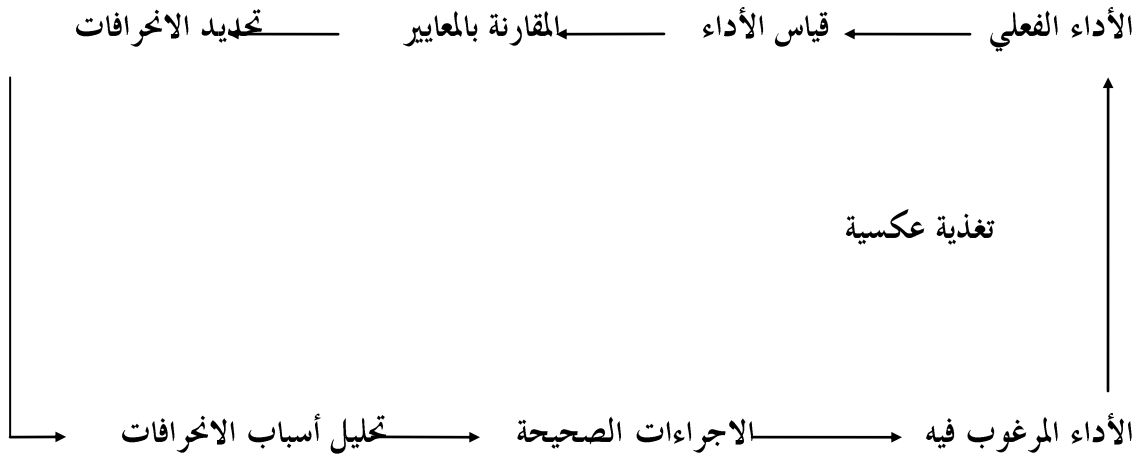
إن تقييم الأداء يمر بأربع مراحل أساسية وصولاً لفعالية التقييم و كفاءته، وهي كالتالي:

1. **تأسيس معايير الإنجاز:** المعايير هي مقاييس دقيقة و محددة مقابلة لنتائج الإنجاز المطلوب في ضوء الأهداف التنظيمية و مفردات التوصيف الوظيفي، و تصميم المعايير هو الخطوة الجوهرية الأولى لتنفيذ تقييم الأداء في مختلف المستويات الادارية و بالأخص في المستوى الوظيفي و المستوى التنفيذي للعاملين في خطوط الانتاج أفراداً و مجاميع عمل هذه المعايير قد تكون كمية أو احصائية أو غير كمية و قد تتضمن عناصر متنوعة مثل: الوقت و التكلفة، و حجم الانتاج.
2. **قياس الإنجاز الفعلي:** وهي عملية تحديد النتائج المحققة في إنجاز الأنشطة الوظيفية و الواجبات و المهمات التي تم تنفيذها من قبل الأفراد العاملين باستخدام أدوات كمية و نوعية، و لا تخلو أيضاً من تقديرات المدراء التنفيذية و المسرفين على إنجاز الخطط و البرامج الادارية المختلفة.
3. **مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير:** الهدف من هذه الخطوة هو التوصيف الدقيق للانحراف و الأخطاء التي حدثت في عملية الإنجاز، إذا كانت هناك انحرافات غير مقبولة عن المعايير الموضوعية للإنجاز، يتم التوجيه نحو الخطوة التالية أما في حالة توافق النتائج مع المعايير الموضوعية فإن سلسلة الرقابة عند الادارة تنتهي عند استرجاع المعلومات، أي عند تلك الخطوة.
4. **تصحيح الأخطاء و تعديل الانحرافات:** تتم في هذه المرحلة معرفة أسباب و مكان الخلل و معالجته في أي مرحلة من مراحل دورة حياة النظام الإنتاجي طبعاً لا يكفي أن يتم تعديل الأخطاء، و دفع المعلومات الخاصة بذلك إلى الإدارة إذ لا بد من ضمان عدم تكرار نفس المشاكل أو الأخطاء مرة ثانية.¹

¹. محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص 17.

- ويمكن توضيح هذا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 04 : خطوات تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات



المصدر: منصور حامد محمود، نداء عطية، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، جامعة القاهرة، مصر، 1977، ص94.

المبحث الثاني: طرق تقييم الأداء في المؤسسة.

إن عملية تقييم الأداء لها أهمية كبيرة في المؤسسة، فعلى أساسها يتم تحديد مدى تحقيق النتائج المرسومة وكذلك يتم التأكد من الاستغلال الأمثل لمواردها، ويتم استعمال العديد من الطرق لتقييم الأداء والتي سنتطرق إليها في العناصر التالية.

المطلب الأول: تقييم أداء المؤسسة عن طريق التحليل المالي.

يعتبر التحليل المالي من أهم المواضيع الإدارية و المالية المختلفة للمؤسسة بهدف الوصول إلى تشخيص للوضع المالية للمؤسسة. و يهدف بصفة عامة إلى إجراء فحص للسياسات المتبعة من طرف المؤسسة في دراسات متعددة في نشاطها.

أولاً: تعريف التحليل المالي.

يتضمن التحليل المالي عملية تفسير القوائم المالية المنشورة و فهمها، و التي يجرى إعدادها و عرضها وفق قواعد و أسس محددة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.¹

و عرف التحليل المالي على أنه عملية التشخيص للوضع المالي للمؤسسة بتاريخ معين من حيث التوازن المالي و المردودية المالية.

كما عرف أيضاً على أنها عملية تحويل الكم الهائل من البيانات المالية و التاريخية إلى كم أقل من المعلومات أكثر فائدة لعملية اتخاذ القرار.²

و يمثل التحليل المالي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة و المتعاملين و تتمثل في:

1. بالنسبة للمؤسسة:

أ. إعطاء حكم للتسيير المالي للفترة تحت التحليل (فترة التحليل).

¹. أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون ذكر الطبعة 2006، ص641.

². يوسف حسن يوسف، التمويل في المؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي للطباعة النشر، دن ذكر الطبعة 2012، ص55.

ب. الاطلاع على مدى صلاحية السياسات المالية و الانتاجية و التموينية و التوزيعية.

ت. التحقق من المركز المالي للمؤسسة و الأخطاء المالية التي قد تتعرض لها بواسطة المديونية.

2. بالنسبة للمتعاملين مع المؤسسة: يهدف إلى.

أ. ملاحظات حول الأعمال التي يقوم بها المؤسسة في الميدان المالي.

ب. تقييم النتائج المالية و بواسطتها تحديد الأرقام الخاضعة للضرائب.

ت. تقييم الوضعية المالية و مدى استطاعة المؤسسة لتحمل نتائج القروض.

ثانيا: خطوات التحليل المالي.

يتم التحليل المالي وفق ثلاث خطوات أساسية وهي:

1. **مرحلة التصنيف:** يقوم المحلل في هذه المرحلة الإبتدائية بتصنيف الأرقام التي تحتويها القائمة المالية

لأكثر من فترة محاسبية ثم يقوم بتجزأتها إلى جزئين، وهما الأصول و الخصوم، ثم توضع في مجموعات محددة و متجانسة حتى يتمكن من معالجتها.

2. **مرحلة المقارنة:** بغية اكتشاف العلاقات بين مختلف عناصر الأصول و الخصوم و المركز المالي

للمؤسسة و تجري أسباب قيام هذه العلاقة.

3. **مرحلة الاستنتاج:** بعد التصنيف و المقارنة يقوم المحلل بالبحث عن الأسباب و الحكم على المركز

المالي للمؤسسة تقييم الاقتراحات.¹

¹. يوسف حسن يوسف، التمويل في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، 58-56.

ثالثاً: أدوات التحليل المالي.

من أهداف المسير المالي تقوية المركز المالي للمؤسسة أي تحقيق السيولة من جهة و تحقيق المردودية و الربح من جهة أخرى ، و المسير المالي الرشيد هو الذي يستطيع فهم الوضعية المالية للمؤسسة و التوقع بالأخطار الممكن حدوثها، ثم اتخاذ القرارات اللازمة وذلك انطلاقاً من المعطيات المالية و المحاسبة المتوفرة له.

ولكي يحقق المسير المالي هذا الهدف لا من استخدام أدوات تمكنه من ذلك و استعراض هذه الأدوات يتم ضمن ما يسمى بالتحليل الساكن و التحليل الديناميكي أو الحيوي للمؤسسة.

1. التحليل الساكن: يتم هذا النوع من التحليل بدراسة مختلف التدفقات الكمية الموجودة بين مختلف

بنود الميزانية خلال فترات زمنية تاريخية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي و هي كالآتي:

أ. الميزانيات.

ب. رأس المال.

ت. النسب المالي.

2. التحليل الديناميكي: يهتم التحليل الديناميكي بدراسة التدفقات المالية خلال النشاط حيث يتم

ذلك بإظهار التغيرات التي حدثت على عناصر الميزانية خلال دورة الاستغلال و التدفقات الممكنة

الحدوث ويتم من هذا النوع استعراض مايلي:

أ. الاحتياطات من رأس المال العامل.

ب. الخزينة.¹

¹. يوسف حسن يوسف، التمويل في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، 59.

المطلب الثاني: تقييم أداء المؤسسة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن (BSC).

تطور مفهوم الباحثين نحو تقييم الأداء المؤسسي بالمفهوم الشامل و الذي يعد المرآة الكاملة أمام الادارة العليا للأداء الكلي، و كان من أهم إفرزات فكر الباحثين في تقييم الأداء الشامل مدخل بطاقة القياس المتوازن (Balanced Score Card) الذي يعد من أحدث مفاهيم تقييم الأداء الشامل.

أولاً: تعريف بطاقة الأداء المتوازن.

تعددت مفاهيم بطاقة الأداء المتوازن ومن أهمها:

هي مقياس استراتيجي يعمل على تسيير الأداء في المنشأة ل يتم في ضوء الأهداف والاستراتيجيات الموضوعية. وأيضا هي مفهوم يعمل على ترجمة الاستراتيجية الى خطوات عمل تتميز به.

ولكن أنسب مفهوم لبطاقة الأداء المتوازن أنها تعتبر أداة فعالة لمتابعة الأداء في مقابل الأهداف المنجزة حيث ترتبط الأهداف الاستراتيجية بقياسات العملية الأدائية، كما تساعد بطاقة الأداء على تطبيق الخطط وضبط ومراقبة النمو المؤسسي بطريقة سهلة تجمع فيها كافة الأهداف الاستراتيجية.

– وعبارة بطاقة الأداء المتوازن يقصد بها أن التقييم يجب أن يعكس توازنا بين عدد من العناصر العامة المشتركة للأداء المؤسسي، فانه يعتمد على الموازنة بين المؤشرات المالية و غير المالية، و الأهداف البعيدة والقصيرة و البيانات الكمية و البيانات الوصفية، ويعتمد هذا على علاقة السبب و النتيجة، الأمر الذي يوفر المعلومات (الأسباب) الحالية والمؤدية إلى النتائج المستقبلية.¹

ثانياً: مكونات بطاقة الأداء المتوازن.

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة محاور أساسية و هي كالتالي:

1 المحور المالي: هو يهتم بكيفية مظهر الشركة أمام مساهميها و هنا الكثير من المقاييس المالية التقليدية،

فمدخل BSC يرى أن النجاح في الجوانب الخاصة بالعمليات الداخلية و التعليم يساند جانب

¹. محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، مرجع سبق ذكره، (ط7)

الأداء المالي، وفحص الارتباط بين أدوات الإدارة المالية و الجوانب الأخرى (العمليات، التعليم والنمو، العملاء).

هناك ثلاثة جوانب للمقاييس المالية في:

- قياس نمو الدخل.
- تحديد تكلفة الإدارة.
- استخدامات الأصول.

2 محور عمليات المنشأة: يجب أن يكون على قدر عالي من التخطيط الجيد التوقعات الواضحة، وتحديد خطة المشروع باستمرار تمكن من توقع المشاكل و اتخاذ الخطوات اللازمة لتجنبها كما أن عملية الاتصال تكون أداة هامة لإدارة المشروع و خاصة الاتصالات الداخلية يجب أن تكون ذات كفاءة وتتم في الوقت المناسب.

3 محور العملاء: يعتبر التعرف على عملاء المشروع و معرفة احتياجاتهم بغية إرضائهم من المؤشرات الهامة التي تساعد على تحقيق نجاح المشروع، ومن هنا نجد أن العميل ينظر إلى الشركة بصورة أو بأخرى فالصورة الذهنية الجيدة لدى العملاء تأتي من إدارة شركة تضع رغبات و احتياجات العميل أول اهتماماتها، والصورة الذهنية السيئة لديهم تأتي من أدائها المنساق بعيدا عن رغبات العميل والبحث عن رؤية عامة و الشركة و جعلها رؤيتهم المستقبلية.

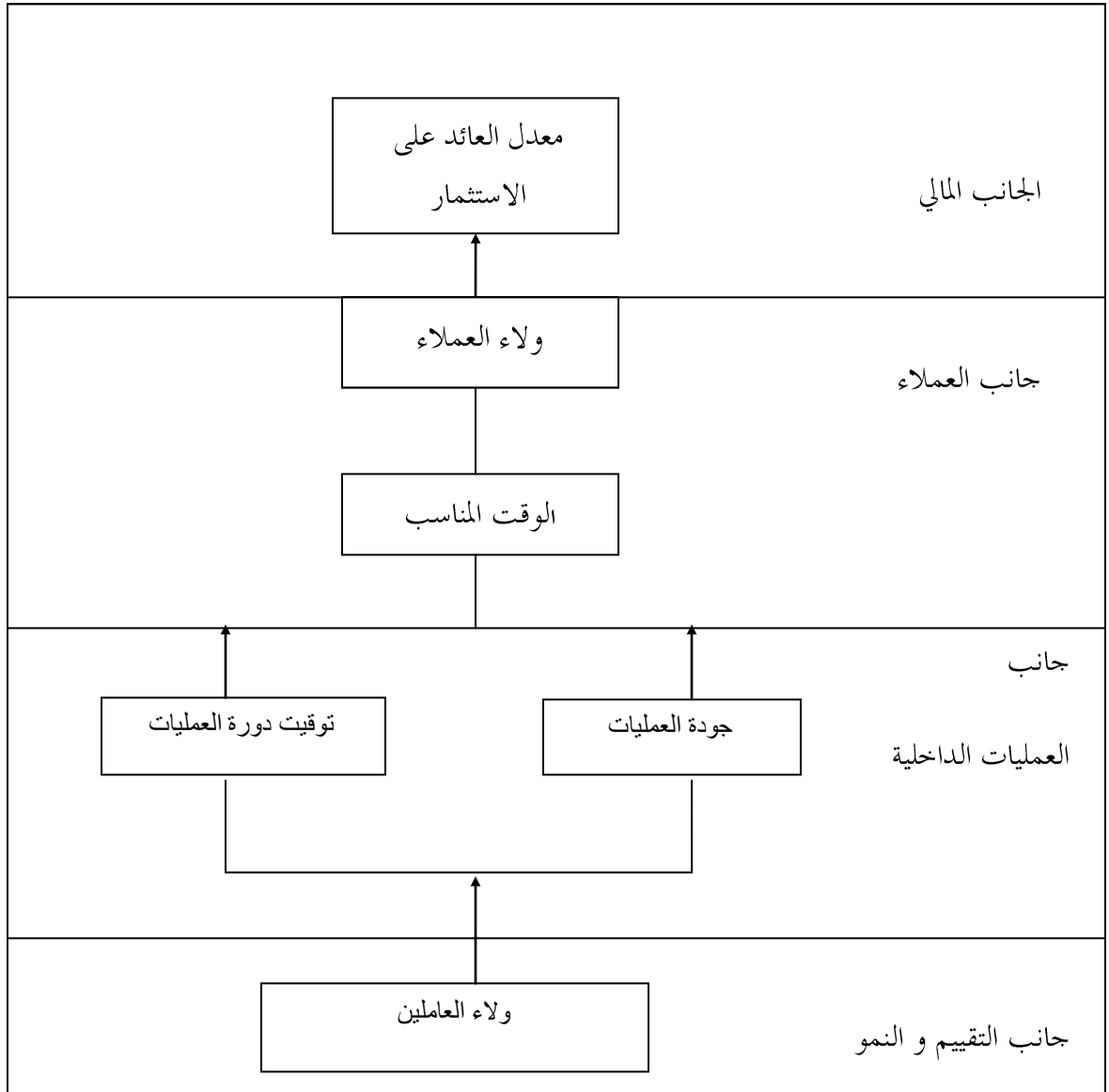
4 محور التعلم و النمو (التعلم و التنمية الذاتية): المشروعات الطموحة تتصف بالقدرة على توسيع قاعدة المهارة و الثقة لدى فريق العمل لديها و مما يزيد من الثقة و يشجع على اتخاذ القرارات الجزئية و في قلب هذا المنظور فإن العاملين هم رأس المال الفكري، حيث مجالات القياس الأساسية تتعلق برضا العاملين و التزامهم و الاحتفاظ بهم و تدبيرهم، و فيما يلي مجالات القياس الفرعية التي يمكن استخدامها في قياس أداء العاملين و التنمية داخل المنشآت.

- قدرات الموظف.

- لتحفيز وحث العاملين على الانضباط.¹

كما ذكرنا من قبل أن ما تتضمنه بطاقة القياس المتوازن يجب أن يقوم على (علاقات السبب و النتيجة)، ويمكن توضيح هذا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 05: جوانب بطاقة القياس المتوازن.



المصدر: محمود عبد الفتاح رضوان، مرجع سبق ذكره، ص 75.

¹. محمود عبد الفتاح رضوان تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص 72، 73، 74.

ثالثا: فوائد بطاقة الأداء المتوازن:

1. تمد الادارة بصورة شاملة من عمليات المشروع.
2. تمكن المنظمة من ادارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة.
3. تسهل و تحسن طريقة تدفق المعلومات و توصيل و فهم أهداف العمل لكل مستويات المنظمة.
4. تحسین النظم التقليدية للرقابة و المحاسبة بادخال الحقائق الغير مالية و الأكثر نوعية.
5. تساعد على الادارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء.
6. تساعد على تكوين مقاييس الأداء الحاكمة المتفقة مع الاستراتيجية على كل مستويات المنظمة.¹

المطلب الثالث: تقييم أداء المؤسسة باستعمال أدوات مراقبة التسيير.

أولاً: مفهوم مراقبة التسيير:

تعرف مراقبة التسيير بأنها الاجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) و فاعلية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.

- كما عرفها خبراء المحاسبة و محافظوا الحسابات (مراقبة التسيير هي نطاق شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة هذا النظام يسمح بمركزية و تجميع و ترتيب المعلومات و ترجمتها قصد الفهم و تعيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة.²

ثانياً: ميزات مراقبة التسيير:

يمكن تلخيص مميزات مراقبة التسيير كمايلي:

¹. بلال خلف السكارنة، التخطيط الاستراتيجي، مرجع سبق ذكره، ص335.

². معراج هواري و مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ذكر الطبعة، 2014، الجزائر، ص06.

الشكل رقم: 06.



المصدر: معراج هواري و مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص16.

ثالثاً: تقييم و تحسين الأداء عن طريق أدوات مراقبة التسيير.

في البداية نشير الى إن أدوات مراقبة التسيير عديدة فهي تشمل على كل الطرق الكمية و الكيفية التي تهدف الى مراقبة تسيير المؤسسة، لذا هذه الطرق التي سنذكرها ليست سوى جزء صغير من أدوات مراقبة التسيير و ليست الأدوات الوحيدة المستعملة في المؤسسة.

1 - محاسبة التكاليف: تعرف محاسبة التكاليف على أنها "مجموعة المبادئ و المفاهيم و الطرق الأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الانفاق في أية مؤسسة بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها و ترشيد قرارات الادارة و يكون ذلك خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل و تفسير الأحداث التكاليفية بالمؤسسة ككل و المعبر عنها في صور أحداث نقدية.

إن معرفة التكاليف يسمح بإدراجها معياراً في التسيير أي مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية فهذه المقارنة تسمح بتحديد الفروقات و تحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية، وبالتالي نجد أن محاسبة التكاليف تتم بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة الموازنية، كما يمكن اعتماد المعلومات الواردة من محاسبة التكاليف في الدراسات و التحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة، فكلما اقدمت أي مؤسسة على مشروع ما يتطلب دراسة ملف تجمع فيه المعلومات المحاسبية التي تخص هيكل التكاليف، و في هذا الاطار على محاسبة التكاليف أن تكون على مستوى من التنظيم بحيث يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات.¹

2- الموازنات التقديرية: يكن تعريف الموازنة على أنها مجموعة من التقديرات لفترة زمنية معينة (عادة

ما تكون سنة)، ويتم تقييم و تحديد التقديرات على أساس المعطيات المادية (حجم الانتاج و حجم المبيعات الحقيقيين... الخ)، النقدية و ذلك مع الأخذ بعين الاعتبار القيود الخارجية (المنافسة، تطور السوق... الخ)، والقيود الداخلية للمؤسسة (مواردها الانتاجية و غيرها...). فالموازنة ليست توقعات و تقديرات للمستقبل فحسب، بل هي ترجمة لأهداف المؤسسة التي تسعى الى تحقيقها.

حيث تعتبر الموازنات التقديرية احدى الوسائل الرقابية المتطورة التي من خلالها يكن تقييم أداء المؤسسة لدى مقارنة المؤشرات المالية الكمية و مع ما كان مخطط لها و تحديد الانحرافات الحاصلة حتى تتمكن الادارة من

¹. فورين الحاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية السنة الخامسة، العدد 33، 2008.

اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة تحدث الانحرافات عندما يختلف الأداء الفعلي عن الأداء المقدر والهدف من مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر ليس تحديد الانحرافات فقط و انما يتعدى ذلك لتحليلها و دراستها و بالتالي الحصول على المعلومات التي من شأنها أن تقيس كفاءة أداء الأفراد و المؤسسة عامة و العمل على تحسين مستويات الأداء مستقبلا.

3- لوحة القيادة: تعرف لوحة القيادة بأنها مجموعة من المؤشرات و المعلومات الضرورية التي تسمح باستخلاص نظرة شاملة حول المؤسسة و تسمح كذلك باكتشاف المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق الأهداف المسطرة، وهذا في ظل الاستراتيجية المحددة و لوحة القيادة تسمح بإعطاء قراءة موحدة للمؤسسة لمختلف مستعمليها.

- و تعمل لوحة القيادة على تحسين الأداء من خلال:

- أ - لوحة القيادة تسمح بمقاربة الاستقلالية و بالتالي تحمل المسؤولية من طرف مختلف المستويات الادارية فهي تسمح بتحديد النتائج المحققة في كل مستوى.
- ب - لوحة القيادة هي وسيلة للاتصال فهي تسمح بتبادل المعلومات بين المسؤولين، و بالتالي فهي تعتبر وسيلة لتحسين و تطوير الأداء.
- ت - مقارنة مستويات الأداء المنتظرة و الانجازات حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء و التي تسعى الادارة دوما الى تجاوزها و تحسينها.¹

¹. فورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء، مرجع سبق ذكره.

المطلب الرابع: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء.

تتطلب عملية تقييم الأداء بعض المتطلبات الأساسية التي من شأنها الارتفاع بدرجة التقييم الى مستوى الدقة والموثوقية التي تساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الانحرافات وتحديد المسؤوليات وتحديد المسؤوليات والارتقاء بالنتائج الى المستويات المرغوبة ومن بين هذه المتطلبات ما نذكر ما يأتي:

- 1 - أن يتوفر للمؤسسة مسؤولين قادرين على تقييم الأداء متفهمين لدورهم وعارفين بطبيعة نشاط المؤسسة متمكنين ومن تطبيق المعايير و النسب والمؤشرات التقويمية بشكل صحيح.
- 2 - عملية تقييم الأداء وسيلة تُخدم أسبابا معروفة ومحددة ففي مقدمة هذه الأسباب معرفة مجالات التحسين في الأداء عن طريق قياس التقدم المتحقق في انجاز الأهداف الموضوعية وكثيرا ما نجد أن مجرد البدء في تقييم الأداء و ما ينتج عنه من تغذية عكسية يزيد من الانجاز العام للمؤسسة، يساعد تقييم أيضا في تشخيص حاجات وصعوبات الانتاج في المؤسسة قبل أن يجري تصميم البرامج الاصلاحية لها بل يمكن القول أنه من غير الطبيعي أن تصمم البرامج الاصلاحية دون معرفة حقيقة الأداء وتقرير ما اذا كان بحاجة الى اصلاح أم لا، لأن الاصلاح يعني عدم كفاية الحالة الراهنة، يفيد تقييم الأداء أيضا في تقدير الوقت الذي تستغرقه العملية المنجزة، عدد العمال، وكلفتهم، ومقارنة الانجاز الحالي بالانجاز الماضي.
- 3 - لن تنجح عملية تقييم الأداء بدون حوافز مساعدة و مكافآت مبنية على أسس موضوعية ولا تقتصر الحوافز على الجوانب المادية، فقط بل هناك مجالات أخرى عديدة يمكن استغلالها لنفس الغرض فنشر المعلومات عن الأداء الجيد في قسم أو برنامج أو مشروع معين يعطي أفرادها اعتزازا وتقديرا ويتجاوزان ما يمكن تحقيقه عن طريق المكافآت المادية
- 4 - تقييم الأداء رهينة عنصر المعلومات الحقيقية، فحتى يكون لتقييم الأداء أهمية وذو فائدة يجب الاعتماد على معلومات حقيقية وموثوقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عملية تقييم الأداء.¹

¹. جميل جريسات، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق، دار الأمين للنشر والتوزيع، مصر، دن ذكر الطبعة 1995، ص87.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

إن أي مؤسسة تعمل على تحقيق أهداف وأغراض محددة وللقيام بتحقيق هذه الأغراض هناك واجبات ومسؤوليات لكل وظيفة تحدد من خلال الادارة بطبيعة الحال ظاهرة وجود اختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المرغوب فيه، لذلك تطلب الأمر أن تقو الادارة بتحليل هذه الظاهرة بهدف التعرف على أسبابها من خلال التدقيق الداخلي لكشف الأخطاء و التلاعب والتأكد من مدى مساهمة العاملين بالمؤسسة للسياسات و الخطط والاجراءات.

المطلب الأول: 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 لموارد المؤسسة، فتطبيق نظام التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم الأداء للمؤسسة يحقق مزايا هامة للادارة منها مايلي:

- إن التقييم يشمل أوجه النشاطات المختلفة بالمؤسسة ولا يغفل شيئاً منها.
- إن التقييم يتم على أساس الدراسة الفعلية والبيانات الميدانية ومن ثم فهو يعكس حقيقة ما يجري داخل المؤسسة.
- إن هذا الأسلوب يمكن تطبيقه بواسطة مديري الادارات أو الأقسام كل في المجال الذي يخصه.
- إن التقييم وإن كان يعطي تقديراً عاماً لأداء المؤسسة إلا أنه يوضح أيضاً نقاط الضعف والتميز فيها ومن يساعد على تحديد أولويات الإصلاح والعلاج.
- مناقشة الجهة محل التدقيق بغرض تحسين الأداء وإعادة الموارد وتصحيح المسارات.
- مقارنة قيمة التدقيق الداخلي هذا العام مع نتائج الأعوام السابقة.¹

إن رأي المدقق الداخلي عند انتهاء عملياته يعتمد على النشاط الفعلي والأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها، فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة فهو يساعد الادارة على متابعة ومراقبة كافة العمليات وأقسام

¹. العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الاطار النظري والمخوى السلوكي، دار البشير للنشر، عمان الأردن، بدون ذكر الطبعة 1990، ص 123

وأنشطة المؤسسة، ومخرجاتها تقرير أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان التدقيق فهدف المدقق الداخلي هو مساعدة الأفراد على أداء مسؤولياتهم بكفاءة لتحقيق هذه الغاية يوفر لهم التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة التي تتعلق بالأنشطة التي تم تدقيقها.

وعليه يتضمن نظام التدقيق فحص وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط والمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية ويعتبر هذا النوع من تدقيق الأداء هو تدقيق الاجراءات الرقابية حيث يعتبر كل من السياسات والخطط أجزاء من نظام الرقابة الداخلية ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي الذي تقوم به الإدارة وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من هدفة في مجال تقييم الأداء فإنه يتعين على المسؤولين عنه أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق وتمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي لتقييم الإدارة ذاتها نظرا لأن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد.

ترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة و الفعالية ويتطلب القيام بها وضع أهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.¹

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات.

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات.

عرف معهد المدققين الداخليين (Iia) حوكمة الشركات على أنها "العمليات و الاجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الاشراف على ادارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه.²

بينما يعرف تقرير كادبوري، الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية، حوكمة الشركات على أنها "النظام الذي من خلاله تدار الشركات وتراقب، حيث يبين هذا التعريف أن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من العناصر، القواعد والإجراءات التي تساعد على ادارة الشركة ومراقبتها بصورة ملائمة.³

¹ . عبد الفتاح صحن، رزق سوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2017، 218.

² . علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمؤسسة، الطبعة الأولى دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 25.

³ . طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام و خاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدر الجامعية، الإسكندرية 2008، ص 11.

أما مؤسسة التمويل الدولية فتعتبر حوكمة الشركات على أنها "مجموعة الهياكل و العمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة. بمن فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدراء وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمر الشركة.¹

ثانياً: ركائز حوكمة الشركات.

تتوفر ركائز أساسية تساهم في تحقيق الشركة للتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات حيث تتركز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية، وتمثل فيمايلي:

– **الركيزة الأولى:** وتعلق بالالتزام بالسلوك و القيم الأخلاقية داخل الشركة، من نزاهة، أمانة،

مصادقية، إفصاح عدل وشفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الاقتصادية لها.

– **الركيزة الثانية:** وتعلق بتفعيل دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات من خلال

قيامهم بالرقابة والمساءلة حيث أن الأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية أمام المساهمين وأصحاب

المصالح تتمثل أساساً في مجلس الإدارة اللجان التابعة له كلجنة التدقيق، الإدارة العليا، إدارة التدقيق

الداخلي، التدقيق الخارجي.

– **الركيزة الثالثة:** وتعلق بإدارة المخاطر، لحماية الشركة ومختلف أصحاب المصالح فيه ولرفع أدائها

المالي.

الشكل الموالي يوضح ركائز حوكمة الشركات:

¹. حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، الطبعة الأولى، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص25.

الشكل رقم 07: ركائز حوكمة الشركات.



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم، المبادئ، التجارب" مرجع سبق ذكره، ص 47.

ثالثاً: دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

ان حوكمة الشركات تتطور بشكل سريع نحو إيجاد مقياس رئيسي للاستقرار والكفاءة والشفافية للمستثمرين ورجال الأعمال في جميع أنحاء العالم لقد تم وضع هذه المعايير لتطوير أعمال هذه الشركات، وهي ذات طبيعة عملية وليست نظرية حيث أثبتت الشركات التي تعتمد قدرة منفردة على تطوير أعمال هذه الشركات التي تعتمد قدرة منفردة على تطوير أعمالها المستثمرة ونجاحها في تحقيق أهدافها التي تعتمد بشكل أو أحر على الرقابة والتدقيق ومن ضمنها التدقيق الداخلي، حيث يمثل الزاوية للحكومة المؤسسية، كما أنه يمثل النظام التمكيني الذي باستطاعته اضافة قيمة للرقابة التنظيمية، وتأسيس معايير فاعلة للتخفيف من حدة المخاطر، وتنشأ وظيفة التدقيق الداخلي بهدف الضبط الداخلي للمنشأة بشكل يطمئن الإدارة على حسن سير عمليات المنشأة من الناحية النظامية، وتقليل المخاطر، فالمفروض أن المدقق الداخلي قد قام بدوره في تمهيد الأرض واعداد المدة لسير عمليات المنشأة بشكل يقلل من المخاطر، فهو ليس فردا واحدا فحسب بل عملية ذات نظام متكامل تسمى بالتدقيق الداخلي، وهي تعمل بصفة أساسية لضمان كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفي الوقت نفسه ضمان مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات المحققة لأهداف المنشأة وحماية أصولها ومتابعة أداء العاملين والإدارة على حد سواء، وما يميز التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي هو كونها جزءا من تنظيم المنشأة التي تعمل بها، الا أنها تتمتع باستقلالية مهنية وإدارية كاملة تمكنها من أداء الفحص الداخلي في ضوء حقائق تساعد الإدارة على ضبط عملياتها وزيادة فاعلية استخدامها للموارد، لهذا يجب أن تتاح لعملية التدقيق الداخلي المعلومات التي تمكنها من فحص الأداء وقياس النتائج والتأكد من سلامة التنفيذ، تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما في توجيه عمليات الشركات غير النجاح حيث تساعد في فحص وتقييم النشاطات المالية، الادارية والتشغيلية وتزويد أفراد الإدارة بالتحليل الموضوعي والاقتراحات البناءة.¹

وتأتي وحدة التدقيق الداخلي التي تشكل أحد عناصر حوكمة الشركات كقسم يعمل على ضبط العمل داخل الشركات، خاصة عند توسع قاعدة المساهمين والبدء بفرض الفصل بين الملكية والإدارة ووجوب اعتماد المعايير الدولية لحوكمة الشركات باختلاف أنواعها ومجالات نشاطاتها (الشركات التجارية، الصناعية، الخدمائية والمصارف والمؤسسات المالية)، إن من الضروري أن تعمل إدارة التدقيق الداخلي باستقلالية تامة من بقية الإدارات بحيث لا تتبع أي إدارة في الشروع بما يسهم في الاستقلال الوظيفي الذي يعد أحد أركان قوتها

¹. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة 2005، مرجع سبق ذكره، ص205، 206.

ومصدر كفايتها، وأن تعمل بناء على سلطات صريحة، وتكون جميع الإدارات على علم بحقوقها وسلطاتها المطبقة في مراجعة جميع العمليات و الدفاتر والسجلات.

وانطلاقاً من أهمية حوكمة الشركات و ضرورة نقلها حيز التطبيق فغن التدقيق الداخلي يعد أحد ركائز هذا التطبيق، إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في الشركات الى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقييم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ استراتيجيتها بشكل صحيح.

وكذلك تفعيل دور التدقيق الداخلي في الاطلاع على هذه الاستراتيجية ومنحه امكانية تدقيق تنفيذها و مدى تحقق الأهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة ومتابعة كيفية علاجها.¹

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر.

أولاً: مفهوم إدارة المخاطر.

رغم أن نشاطات الأعمال تتعرض للمخاطر، فإن الدراسات الرسمية لإدارة المخاطر قد بدأت في أواخر النصف الثاني من القرن العشرين أما إدارة المخاطر فقد عرفت من طرف معهد الإدارة على أنها "الجزء الأساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي مؤسسة".²

كما أنها اجراءات المخاطر التي تتبعها المؤسسات بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة لكل نشاط.³

وعفت أيضاً على أنها "جزء من ثقافة المؤسسة، فهي هيكل من الاجراءات و العمليات التي تدار من أجل مواجهة الفرص والتهديدات ودراسة الآثار المترتبة عنها".⁴

1. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة 1999، مرجع سبق ذكره، ص207

2. طارق الله خان وحيب أحمد إدارة المخاطر، تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية، المعهد الإسلامي للبحث و التدريبات، جدة، الطبعة الأولى، 2003، ص33

3. خالد هيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى 1999، ص19.

4. طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص55.

ثانيا: منهج عمل ادارة المخاطر:

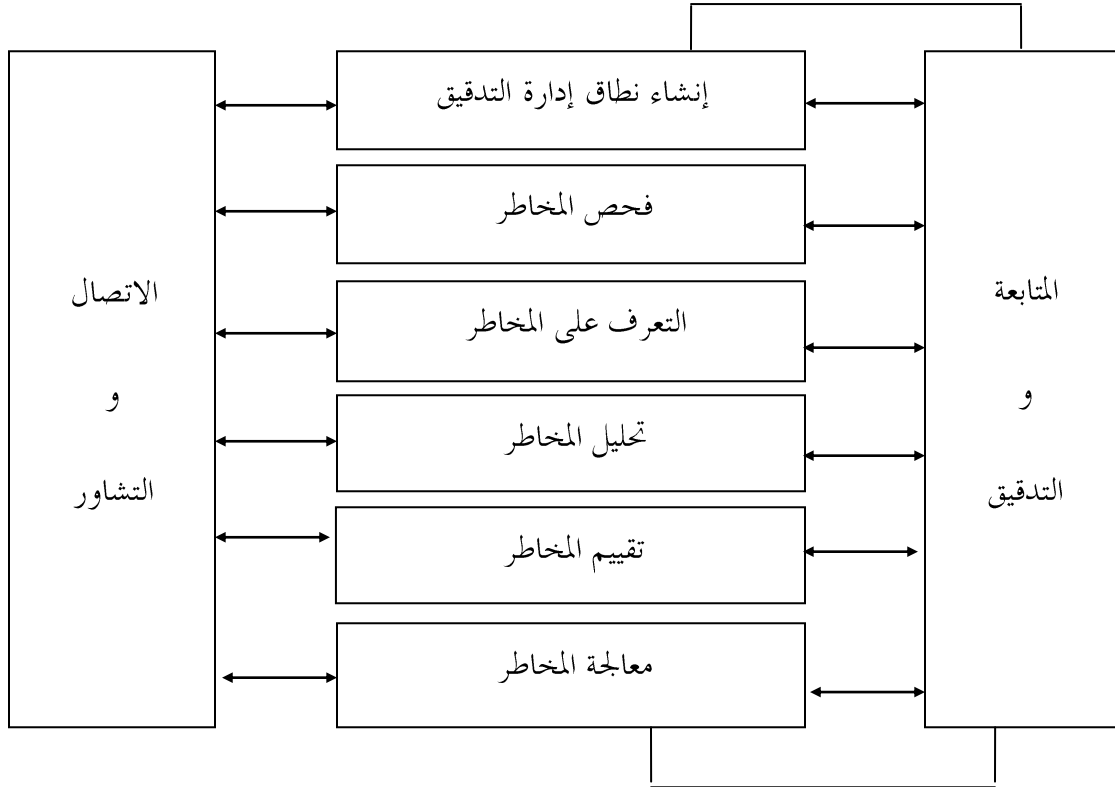
ادارة المخاطر عبارة عن عملية منطقية ومنهجية تطبق أساليب وإجراءات وهذا فيما يخص:

- انشاء نطاق ادارة المخاطر.

- تحديد، التعرف، التحليل، التقييم والمعالجة للمخاطر المرتبطة بأي نشاط عملية، وظيفة، مشروع، منهج، خدمة، أصل داخل المؤسسة.

ويمكن توضيح منهج عمل ادارة المخاطر في الشكل التالي:

الشكل رقم: 08. منهج عمل ادارة المخاطر.



المصدر: طارق عبد العال حماد، ادارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص 56.

ثالثاً: دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر.

ان اهتمام المحاسبين بعملية تحسين الأداء الاقتصادي للمنظمات تتم من خلال ادارة المخاطر حيث ان مفهوم ادارة المخاطر كان ينظر له في الماضي على أنه مفهوم سلبي، أما في الوقت الحاضر فينظر للمخاطر باتجاه المخاطر و الأداء الناجح.

وعليه فإن كل منظمة يكون لديها نظام رقابة داخلي يعمل على ادارة المخاطر بصورة منظمة، ووظيفة تدقيق داخلي مستقلة لمراقبة المخاطر وأنظمة الرقابة، وتزويد الادارة ومجلسها، بتوقعات المخاطرة، والتأكيد على كون أنظمة الرقابة كافية لتقليل المخاطر، مما يزيد فاعلية مجلس الادارة في تنفيذ المسؤوليات الاشرافية فيما يتعلق بادارة المخاطر ومنها مخاطر العمليات، ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان، ومخاطر التكنولوجيا ومخاطر مخالفة القوانين، ومخاطر الكوارث.

ويلاحظ أن لجنة (COSO)، اهتمت في عديد من اصداراتها بإدارة المخاطر ففي عام 2004، اصدرت اللجنة اطار عمل يبيي احتياجات الشركات أطلق عليها (ادارة مخاطر الشركة) يقوم على أساسه تحديد وتحليل المخاطر من منظور متكامل لجميع نواحي الشركة، والذي يستخدم من قبل مجلس الادارة والادارة التنفيذية بصرف النظر عن حجمها.

كما أن هذا الاطار ركز على ضرورة المعرفة بالرقابة وادارة المخاطر لجميع المستويات الادارية للشركة، وأهمية دراسة المخاطر خلال صياغة الاستراتيجية والعلاقات المتداخلة عبر مكونات الشركة وعند كل مستوى اداري، أما منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي فقد خلصت في تقريرها لعام 2002 الى أن الرقابة الفعالة على المخاطر تتطلب ادارة فعالة ومؤثرة في الشركة، وان تناقض المصالح بحاجة لأن تدار مع محاولة لتقليل هذا التناقض لكونه يرهق العمل، وأن الأسواق تتطلب هذه الحماية لغرض توفير الثقة الضرورية بأن الأموال يمكن أن توضع بثقة في هذه الشركة.¹

¹. كريمة علي جوهر ومسعود صديقي وآخرون، التدقيق والرقابة في المؤسسات، بحوث محكمة منتقاة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة دون ذكر الطبعة، 2012، ص13.

وأشارت هيئة الأوراق المالية SEC الى أن التدقيق الداخلي هو الوظيفة الأكثر قدرة على تمييز المخاطر وكشف الفجوات المحتملة في اجراءات الرقابة الداخلية وأكد أن دور وظيفة التدقيق الداخلي حاليا يمكن أن يساهم في تحديد عوامل المخاطر، وتأكيد كون أنظمة الرقابة كافية لتقليل المخاطر من خلال تقرير يتضمن

الفقرات الآتية:

- تقويم المخاطر الحالية لنطاق المدقق ووضع تقرير حول ذلك التقويم للإدارة، أو لجنة التدقيق أو كلاهما.

- تطوير خطة تنظيمية لتقويم المخاطر عبر الشركة.

- قيادة أنشطة المخاطر عندما تحدث فجوة ضمن الشركة.

- مساعدة الإدارة على تنفيذ نموذج ادارة المخاطر عبر الشركة.¹

المطلب الرابع : دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

أولاً: مفهوم تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعات تساهم في التحكم في المؤسسة وعليه لا بد من تقييم كل طرق العمل والاجراءات والتعليمات المعمل بما قصد الوقت على اثارها على الحسابات والقوائم المالية، ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات،² وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:

- ليس في استطاعة المدقق التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات ولا يتأكد من ذلك الا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وأن كل تدفق (داخل أو خارج) لا بد أن يسجل.

- لا يمكن للمدقق عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط، وللحكم على أنها صحيحة عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة، أي استمرارية الاجراءات طرق العمل المتبعة.

¹ . كريمة علي جوهر ومسعود صديقي وآخرون، التدقيق والرقابة في المؤسسات، بحوث محكمة منتقاة، 14.

² . محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص70.

- يقوم المدقق بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يتم في هذه الأخيرة خصوصا اذا كانت تحضر داخل المؤسسة أن يعرف كيفية اعدادها وتدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف، هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر جزئيا، كليا أو لا تبرر العمليات المسجلة.¹

ثانيا: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

يتكون نظام الرقابة الداخلية من الآتي:

- أ - المدخلات الرئيسية للنظام وتمثل كافة العمليات سواء مالية أو غير مالية.
- ب - كافة الاجراءات الرقابية والمحاسبة التي ينفذها النظام.
- ت - المعايير والمقاييس التي يقوم عليها النظام وهي عادة معايير مهنية.
- ث - المخرجات الرئيسية وهي على سبيل المثال تقارير الجرد وتقارير الاشراف وتقارير المراجعة الداخلية والتقارير المالية.²

ثالثا: دور التدقيقي الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية.

طالما أن المدقق الداخلي يعمل داخل الوحدة الاقتصادية فهو يسعى لخدمة الادارة من خلال عملية الرقابة ولذلك يمكن حصر اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية:

- 1 تتكون الوظيفة الادارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي: التخطيط، التنظيم، التنسيق والتوجيه وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والذي يشارك بفاعلية في انجازها المدقق الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

¹ . عبد الوهاب نصر، وشحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص312.

² . خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، مرجع سبق ذكره، ص315.

- 2 - استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل الوحدة المعينة يدعم قدرته على تزويد الإدارة نحو الرقابة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط له فان ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المدقق في تحقيق عملية الرقابة.
- 3 - طالما أن المدقق الداخلي هو أحد العاملين بالوحدة الاقتصادية، فان قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبيا للمشاكل التي تلاحق الوحدة الاقتصادية الأمر الذي يدفعه الى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.
- 4 - يتضح من الأدوار التي يمكن أن يلعبها المدقق الداخلي مع الإدارة أن احتياجات هذه الأخيرة تتطور بصورة سريعة وهذا ما يزيد ويضاعف من اعتمادها على مجهودات التدقيق الداخلي، ومن الأمثلة الواضحة التي تبرز الحاجة اليه هي منع وتقليل الأخطاء ومساعدتها على استبعاد أسباب الضياع والإسراف وذلك بالاعتماد على الأدوات الرقابية¹.

¹ كريمة علي جوهر ومسعود صديقي وآخرون، التدقيق والرقابة في المؤسسات، مرجع سبق ذكره 288

خلاصة الفصل

لا يمكننا أن نتحدث عن أداء المؤسسة الا اذا تمكنا من تحقيق الأهداف الإستراتيجية وهو ما يعني أن المؤسسة الناجحة هي التي تتمكن من تحقيق الأهداف المسطرة والمعبر عنها بالنتائج المتوصل اليها مقارنة بمنافسيها في القطاع، أخذنا بعين الاعتبار الموارد اللازمة لذلك.

كما يتم تقييم الأداء من خلال استعمال مجموعة من المؤشرات والمقاييس التي يتم اختيارها من طرف المدقق والتي يراها مناسبة مع نوع وحجم المؤسسة محل التقييم، وهذا الكشف عن النقائص ومحاولة تحليلها والبحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا.

ومن خلال هذا الفصل توصلنا الى أن المدقق الداخلي له دور كبير في تقييمه للأداء وتحسينه وتحقيق فعاليته، وذلك من خلال قيامه بتدقيق كل كبيرة وصغيرة في المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى من خلال الخدمات الادارية التي يقوم بمنحها للعاملين والتي يطلق عليها بالقيمة المضافة للمدقق.

الجانب الوطني

دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء

مقدمة الفصل

نظرا للدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية تناولنا الخلفية النظرية لموضوع دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة في الفصلين السابقين، تبين لنا أن أهداف التدقيق الداخلي تطورت وشملت جميع أوجه نشاط المؤسسة.

حيث سنحاول من خلال هذا الفصل و استنادا إلى ما سبق ذكره في الجانب النظري إلى إسقاط هذا الأخير على الجانب التطبيقي، و سنحاول التأليف بين المعارف العلمية النظرية مع الواقع العلمي وقد وقع اختياري على مؤسسة توزيع مواد البناء بولاية مستغانم.

حيث تبنت مؤسسة "E.D.I.M.CO" ثقافة رقابية أملا منها في المحافظة على ممتلكاتها، من الضياع والإهمال أو أعمال الغش و السرقة، و كذا محاولة التحكم الجيد في العملية التسييرية داخل المؤسسة وللتعرف أكثر على الموضوع قمت بطرح مجموعة من التساؤلات لأهم أنشطة المؤسسة.

و في هذا الفصل تناولنا ثلاث مباحث التالية:

المبحث الأول: أخذت نظرة عامة حول مؤسسة "E.D.I.M.CO".

المبحث الثاني: تناولت فيه دور تقرير المدقق الداخلي في مؤسسة "E.D.I.M.CO".

المبحث الثالث: قمت بعرض الاستبيان للدراسة الميدانية.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة توزيع مواد البناء "E.D.I.M.CO".

سوف نتعرف في هذا المبحث على مؤسسة "E.D.I.M.CO"، من خلال التطرق إلى تعريفها، مهامها، أهدافها و تقديم هيكلها التنظيمي و شرح وظيفة كل مصلحة في المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة توزيع مواد البناء

مؤسسة توزيع مواد البناء أي *entreprise distribution des matériaux de construction*

هي مؤسسة اقتصادية، تقع بسيدي العجال بلدية الصيادة ولاية مستغانم.

انشئت في 1984/09/25 بموجب قرار رقم 83/12 ، كانت مؤسسة محلية، و كان نشاطها الرئيسي بداية لتوزيع مواد البناء، وفي سنة 1989 قامت المؤسسة بتوزيع الإمكانيات من خلال الانخراط في مجال البناء وأنجزت العديد من المشاريع العقارية ، حيث تم تحويل مؤسسة توزيع مواد البناء لتأخذ شكل شركة أسهم (EPE/ SPA) بمقتضى العقد التوثيقي رقم 30/96 و الصادر في 1996/01/17 حيث يبلغ رأسمالها الاجتماعي 200.000.000 دج.

و في سنة 1994 قامت بفتح منافذ تأجير في عدة مناطق، فهي تحمل بالإضافة إلى غالبية المشاريع العقارية، للشركة أكثر من 1000 سكن ترويحي، و مئات من المباني التجارية و العديد من المشاريع الأخرى و المرافق (المدارس، سكنات اجتماعية و غيرها...).

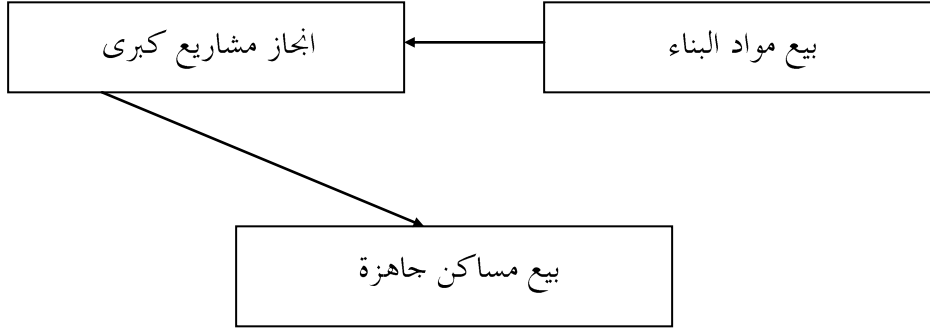
تمتلك المؤسسة أكثر من 30 سنة خبرة في مختلف مجالات البناء، ووجودها ناتج عن النجاح الذي حققته بتحكمها في معظم النشاطات سواء كانت تجارية (قطاع مواد البناء) أو انجازية (عملية البناء) أو ترويجية لما تم انجازه و كذلك النتائج القياسية التي حققتها في الانجاز و المقاولو و تعمل المؤسسة على تبني علاقات دائمة مع الزبائن، و تعمل على إرضاء حاجياتهم و تطلعاتهم، كما تعمل على توسيع نشاطها ضمن متطلبات الزبائن في فتح ورشات متخصصة في مختلف أشغال البناء، الحدادة، الطلاء و مختلف الأشغال التي لها علاقة بالبناء.¹

و يمكن توضيح أنشطتها في الشكل التالي:

¹. المعلومات صادرة عن مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغانم.

الشكل رقم 09.

أنشطة مؤسسة توزيع مواد البناء



المصدر: من إعداد الطالبة

كما لها العديد من البنى التحتية (مناطق التخزين، ورشة التجارة)، و تسمح بالإضافة إلى مواد البناء التسويقية (الاسمنت الرمادية، منتج السيراميك و إنتاج الخرسانة، و مشاريع الألواح الخشبية على وجه الخصوص).

حيث لها ثلاث مراكز تابعة لها و التي تتمثل في الآتي:

– مركز التوزيع بسيدي عثمان بالصيادة ولاية مستغانم.

– مركز التوزيع بعين تادلس.

– مركز التوزيع بسيدي العجال.

عدد العمال في مؤسسة توزيع مواد البناء:

تحتوي مؤسسة توزيع مواد البناء على مجموعة من العمال من سنة 2012 إلى 2015 سنتناولها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01:

عدد عمال مؤسسة "E.DI.M.CO"

2014	2014	2013	2012	
05	06	05	02	الإطارات المسيرة
01	04	/	/	الإطارات العليا
20	20	17	16	إطارات التطبيق
17	17	12	12	عمال التأهيل
126	106	95	93	عمال التنفيذ
169	153	129	123	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة "E.DI.M.CO".

المطلب الثاني: مهام مؤسسة توزيع مواد البناء

سنتطرق إلى توضيح مهمة المؤسسة بتحديد ميدان نشاطها وأساليب الإنتاج التي تتبعها.

إن المهام الرئيسية لمؤسسة توزيع مواد البناء تتمثل في ثلاث وحدات وهي كالآتي:

1. وحدة انجاز الأشغال:

مهمتها عملية البناء و مراقبة المشاريع.

2. الوحدة التجارية:

مهمتها قائمة على شراء و بيع مواد البناء و مستلزماته.

3. الوحدة العقارية:

مهمتها الرئيسية بيع الشقق و المساكن التي تم انجازها.

و بالإضافة إلى هذه المهام فهي مكلفة بالإنتاج و توزيع مواد البناء في ظروف جيدة و بأقل تكلفة.

المطلب الثالث: أهداف مؤسسة توزيع مواد البناء

لكل مؤسسة أهداف مسطرة ترغب في تحقيقها و تلبية رغبات المستهلكين و ذلك لضمان بقائها

و استمرارها في السوق الوطنية.¹

1. الأهداف الاقتصادية:

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

– العمل على تحقيق عائد مناسب على رأس المال المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الإنتاجية

والمهارات الفنية للعمال و استغلال المشاريع التنويه.

¹. المعلومات صادرة عن مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغانم.

- العمل على الدخول في الأسواق الخارجية.
- العمل على زيادة قدراتها التنافسية عن طريق اكتساب ميزة تنافسية تتمثل في إرضاء العميل و جودة الخدمات المقدمة.
- العمل على تلبية رغبات العملاء عن طريق إنجاز طلباتهم في أقل فترة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة في السوق.

الأهداف الاجتماعية:

تتمثل فيما يلي:

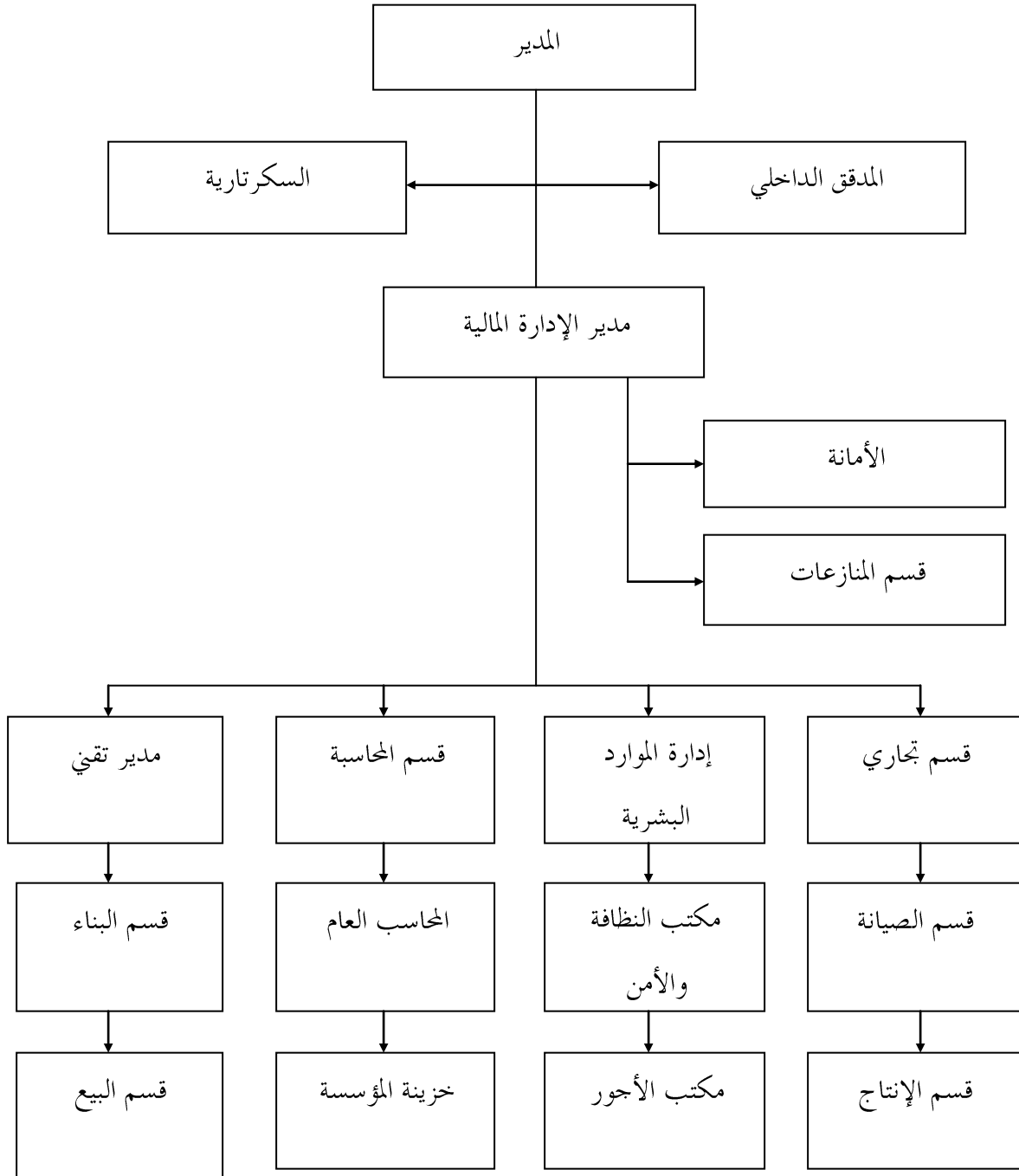
- تلبية احتياجات السوق المحلية و توفير المواد و اللوازم لتسمح للعميل مزاوله نشاطه.
- رفع المستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص عمل لهم و تكوينهم، و رفع مستواهم المهني.
- المساهمة في امتصاص البطالة عن طريق فرص أبواب التوظيف أمام الشباب و أصحاب الحرف.
- توفير تأمينات و مرافق للعمال مثل: التأمين الصحي و التأمين ضد حوادث العمل، و كذلك التقاعد... الخ.¹

¹ . المعلومات صادرة عن مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغام.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم: 10.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة "E.D.I.M.CO"



المصدر: مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغانم.

شرح الهيكل التنظيمي:

1. المدير:

- يمثل أعلى سلطة في الهرم التنظيمي ومن مهامه تسيير المؤسسة و الإشراف عليها و أيضا:
- متابعة المصالح و الأقسام التي تقع تحت سلطته.
- تحليل التقارير الواردة من المصالح و الأقسام و اتخاذ القرارات الهامة و المناسبة.
- تسيير و مراقبة رؤساء المصالح التابعة لإدارة الوحدة.
- عقد اجتماعات و إدراج السياسات و الإجراءات الخاصة بكل مصلحة.

2. السكرتارية:

تقوم بالمهام التالية:

- مساعدة المدير في تدبير شؤونه و تنظيم أعماله.
- تحويل التقارير من المصالح إلى المدير.
- ضبط الاستقبالات الخاصة بالأشخاص المتعاملين مع المديرية إبلاغه بذلك.

3. المدقق الداخلي:

يقوم المدقق الداخلي بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لخدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة من خلال منع الغش و الانحراف عن السياسات الموضوعية.¹

¹ المعلومات صادرة عن مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغانم.

4. مدير الإدارة المالية:

هو المسؤول عن المصلحة المالية و تعتبر هذه الأخيرة مركزية في مؤسسة توزيع مواد البناء حيث تتفرع هذه المصلحة إلى:

أ. الأمانة:

تقوم بمساعدة مدير الإدارة المالية.

ب. قسم المنازعات:

يهتم بالجانب القانوني للمؤسسة و يقوم أيضا بحل المنازعات.

5. القسم التجاري: يقوم بشراء و بيع مواد البناء.

6. قسم الصيانة: يكفل بصيانة الآلات و المعدات التي تستخدم في نشاط المؤسسة.

7. قسم الإنتاج: يقوم هذا القسم بإنتاج مختلف الوسائل المساعدة في عملية البناء.

8. قسم إدارة الموارد البشرية: تهتم بالجانب البشري حيث أنها الجهة المسؤولة عن العاملين بالمؤسسة و يتكون هذا القسم من:

أ. مكتب النظافة و الأمن: يهتم هذا المكتب بنظافة المؤسسة و تقديم ملابس العمل للعاملين و المحافظة على ممتلكات الوحدة و مراقبة حركة العمال، المواد، البضائع و اللوازم.

ب. مكتب الأجور: يقوم بدراسة أيام العمل و مجموع العطل و الغيابات و يحدد الأجر اللازم الذي يدفع لكل عامل.¹

¹. المعلومات صادرة عن مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغانم.

9. **قسم المحاسبة:** يتولى المحاسب مختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات التي تقوم بها الشركة (عمليات الشراء، البيع، التنازل، التحصيل، التسديد... الخ)، و كذلك يمسك يوميات مساعدة حسب الحاجة إليها، و ينقسم هذا القسم إلى فرعين: فرع المحاسب العام و فرع الخزينة.

10. **مدير تقني:** هو المسؤول عن ممتلكات الوحدة، و يتفرع هذا القسم إلى:

أ. **قسم البناء:** في هذا القسم يوجد مكتب تقني يهتم بالتخطيط للمشروع أي كمية المواد اللازمة للبناء و هناك مكتب آخر يقوم بتنفيذ ما قد خطط له.

ب. **قسم البيع:** يوجد به مكتب مكلف ببيع ما تم بناؤه و اكتتابه و يقوم بشراء الأراضي من أجل البناء.¹

¹ . المعلومات صادرة عن المؤسسة.

المبحث الثاني: تقرير المدقق الداخلي في مؤسسة توزيع مواد البناء.

إن الهدف النهائي لخدمات المدقق الداخلي يتمثل في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية و أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين مجموعة من المعايير، و كان أحدها خاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج أي أنواع التقارير و محتواها و خصائصها و التوصيات التي تحتويها و توزيع التقرير.

المطلب الأول: دور المدقق الداخلي في مؤسسة توزيع مواد البناء.

يقوم المدقق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها حيث تقوم بالتخطيط و التنظيم و الإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف و الغايات سوف تتم تحقيقها.

- يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة.

- يتحقق المدقق الداخلي من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة و التعليمات، و في حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.

- يتم وضع الأهداف و الغايات و اجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، و التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

- تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المؤسسة و ليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش و لكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال.¹

¹ . المعلومات صادرة عن المؤسسة.

المطلب الثاني: تقارير المدقق الداخلي في مؤسسة توزيع مواد البناء.

يقوم المدقق الداخلي بفحص أنشطة المؤسسة بصفة مستمرة، بحيث يقوم بتوصيل النتائج عن طريق إعداد التقارير ومن هنا سنذكر أنواع التقارير و المتمثلة في:

أولاً: تقارير المدقق المؤقتة.

أي هي تقارير تكتب حسب طلب مجلس الإدارة، ويمكن القول أن فترة تقرير المدقق الداخلي تتأثر بسلامة النتائج و التوصيات بالإضافة إلى جودة الاتصال كالوضوح و الاتجاه العام للسلوك الأخلاقي و الأسلوب المتبع.

1. عناصر التقرير.

تضمن المعايير الدولية العناصر الأساسية لتقرير المدقق التالية، وعادة ما تكون بالترتيب التالي:

أ. **عنوان التقرير:** يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان مناسب و يفضل استخدام مصطلح " مدقق داخلي" للتمييز بين تقرير المدقق الداخلي و التقارير الأخرى.

ب. **الجهة الموجهة لها التقرير:** يجب أن يوجه التقرير بشكل و بحسب ما تطلبه شروط الارتباط و عادة ما يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة.

ت. **الفقرة التمهيديّة:** و تشمل.

1. التعريف بالبيانات المالية المدققة.

2. بياناً يحدد مسؤولية إدارة المؤسسة و مسؤولية المدقق.

ث. **فقرة النطاق:** توضيح طبيعة التدقيق.

1. الإشارة إلى معايير التدقيق الوطنية المناسبة أو الممارسات.

2. وصف للعمل الذي قام به المدقق الداخلي.¹

ج. فقرة الرأي: و تشمل التعبير عن رأي حول الجهة الخاضعة للتدقيق.

ح. تاريخ التقرير.

خ. عنوان المدقق.

د. توقيع المدقق.

ذ. التوصيات.

ثانيا: تقرير المدقق النهائية:

على المدقق الداخلي عند إعدادة لتقريره أن يسترشد بالقواعد التالية:

- يجب على المدقق الداخلي إعداد تقرير مكتوب، موقع و مؤرخ بعد انتهاء عملية التدقيق، كما يجب عليه أن يناقش النتائج و التوصيات مع المستويات الإدارية الملائمة قبل إصدار التقارير المكتوبة.
- على التقرير الذي يصدره المدقق الداخلي أن يتصف بالموضوعية و الوضوح و قد ينطوي التقرير على توصيات و تحسينات مستقبلية، و كذلك الدعوة لاتخاذ الإجراءات اللازمة للعمل التصحيحي.
- يجب على التقرير أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية،
- يجب أن يسعى المدقق الداخلي للحصول على موافقة الأشخاص محل الفحص حول نتائج التدقيق و خطة العمل لتحسين العمليات و في حالة اختلاف رأي المدقق الداخلي عن رأي الشخص محل التدقيق يذكر في التقرير كلا الموقفين و أسباب عدم الاتفاق.²

¹. المعلومات صادرة عن المؤسسة.

². المعلومات صادرة عن المؤسسة.

المطلب الثالث: توزيع تقرير المدقق الداخلي و الاحتفاظ به.

أولاً: توزيع التقرير.

تعتبر الخطوات النهائية لعملية إعداد التقارير هي توزيع التقارير، بحيث يجب أن يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة أو المدير العام و نسخة منه إلى مدير الفرع موضوع التدقيق، كما يجب الإفصاح عن أسماء الأشخاص الذين يوزع عليهم التقرير و بالطبع فان هذا الإفصاح عن أسماء من يوزع عليهم يؤدي إلى زيادة عملية الرقابة و ضمان الأمن.

و يجب أن يتصف التقرير بالسرية بحيث لا يطلع عليه الغير إلا بموافقة مجلس الإدارة و تعتبر طريقة التسليم باليد طريقة مفضلة لأن التقارير قد تحتوي على معلومات حساسة.

ثانياً: الاحتفاظ بالتقرير.

على الأقل يحتفظ قسم التدقيق الداخلي بنسخة لكل تقرير ثم إصداره، حيث قد تعتبر نسخة التقرير أحد مكونات ورقة عمل المدقق، و أن توضع هذه النسخة في ملف مستقل إذ يعتبر التقرير دليلاً أساسياً على ما قام به المدقق من أعمال.

المطلب الرابع: الكيفية التي يخدم بها المدقق الداخلي الأطراف المتعددة.

يجب على المدقق الداخلي الاحتفاظ بالاحتياجات المختلفة لعدة مجموعات عند تجهيزه تقارير التدقيق.

1. كيف يخدم التقرير المدقق:

– يعمل تقرير المدقق الداخلي على توصيل الغرض و النطاق و نتائج عمل التدقيق و كوسيلة اتصال فعالة مع الإدارة.

– يعتبر التقرير دليلاً أساسياً على ما قام به المدقق من أعمال خلال تنفيذ عملية التدقيق.

– يعمل التقرير على إبداء رأي المدقق نحو التحسينات المطلوبة للأمور الهامة.

– يعتبر التقرير في حد ذاته أداة لمتابعة عملية التدقيق.

2. كيف يخدم التقرير الإدارة العليا:

- يوفر تقرير المدقق الداخلي معلومات تفصيلية عن العمليات و أوجه الرقابة و التي لا تحتويها تقارير أخرى و التي تعتبر مفيدة للإدارة العليا.
- يخدم التقرير الإدارة العليا من حيث معلومات متحيزة.
- يساعد على تنفيذ و تحفيز ما خططت له الإدارة العليا.
- العمل على زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية، فالمدقق الداخلي يوضح نقاط الضعف و الإرشاد إلى الأعمال التصحيحية.

3. كيف يخدم التقرير المدقق الخارجي:

- يمثل تقرير المدقق الداخلي مصدر للمدقق الخارجي لإلقاء الضوء على العمليات و مساعدته في عمليات الفحص الذي قام به المدقق الداخلي طالما أن المدقق الخارجي يلزمه بتقييم الرقابة الداخلية لتحديد مدى الفحص الذي يقوم به، كما أن التدقيق الداخلي يوضح للمدقق الخارجي مناطق المشاكل داخل المؤسسة.¹

¹ .المعلومات صادرة عن المؤسسة.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية "تحليل نتائج الاستبيان".

يتضمن هذا المبحث تحليل استمارة الاستبيان التي تتضمن معلومات عن أفراد العينة و ثلاث محاور كل محور يؤكد أو ينفي الفرضية المطروحة، على أرض الواقع و هذا التحليل يكون عن طريق أدوات إحصائية.

المطلب الأول: تحليل نتائج المعلومات العامة.

1- عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل نهائي قبل توزيع الاستبيان، حيث قمت بتوزيع 30 استمارة و تم استرجاعها بالكامل، حيث كان القدر الأكبر من المساعدة مقدمة من قبل عمال مؤسسة توزيع مواد البناء و عمال من مؤسسات أخرى يعملون في مجال المحاسبة و الجدول الموالي يوضح ذلك:

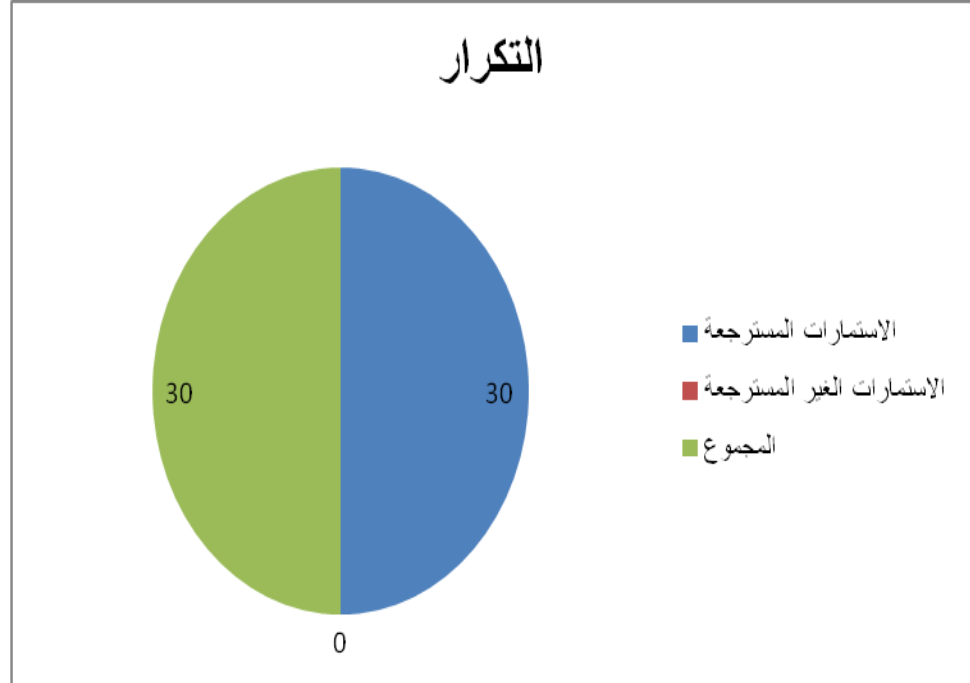
الجدول رقم:02. الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

النسبة المئوية %	التكرار	
100	30	الاستمارات المسترجعة
00	00	الاستمارات الغير المسترجعة
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة.

الشكل رقم:11.

عدد الاستثمارات الموزعة.



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان عن طريق برنامج (Excel).

التعليق: يبين كل من الجدول رقم (02) و الشكل رقم (11) عدد الاستثمارات الموزعة على العينة المقصودة و نسبة الاستثمارات المسترجعة و الغير المسترجعة، فبلغت نسبة الاستثمارات المسترجعة 100%.

التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة:

يعد القيام بتعريف العينة كل من مجتمع العينة و القيام بحصرها في مجموعة معينة قمنا بعملية التحليل

الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

الجنس - السن - المؤهلات العلمية - الخبرة المهنية.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

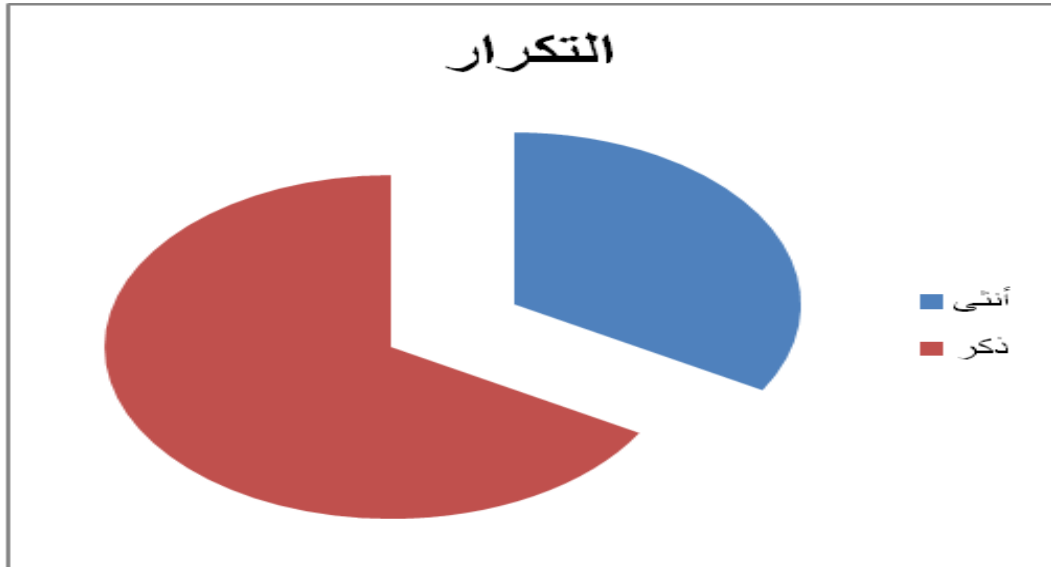
الجدول رقم:03. توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية%
ذكر	20	66.67
أنثى	10	33.33
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان

الشكل رقم: 12.

التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان و برنامج (Excel).

التعليق: ما يتضح لنا من خلال الشكل رقم (12) الذي يتضمن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس هو أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تتفوق على نسبة الإناث، إذ بلغت نسبة الذكور 66.67%، و أما نسبة الإناث فقد بلغت 33.33% و هذا ما يفسر لنا أن التجاوب مع الدراسة كان أحسن فيما يخص الذكور.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب السن.

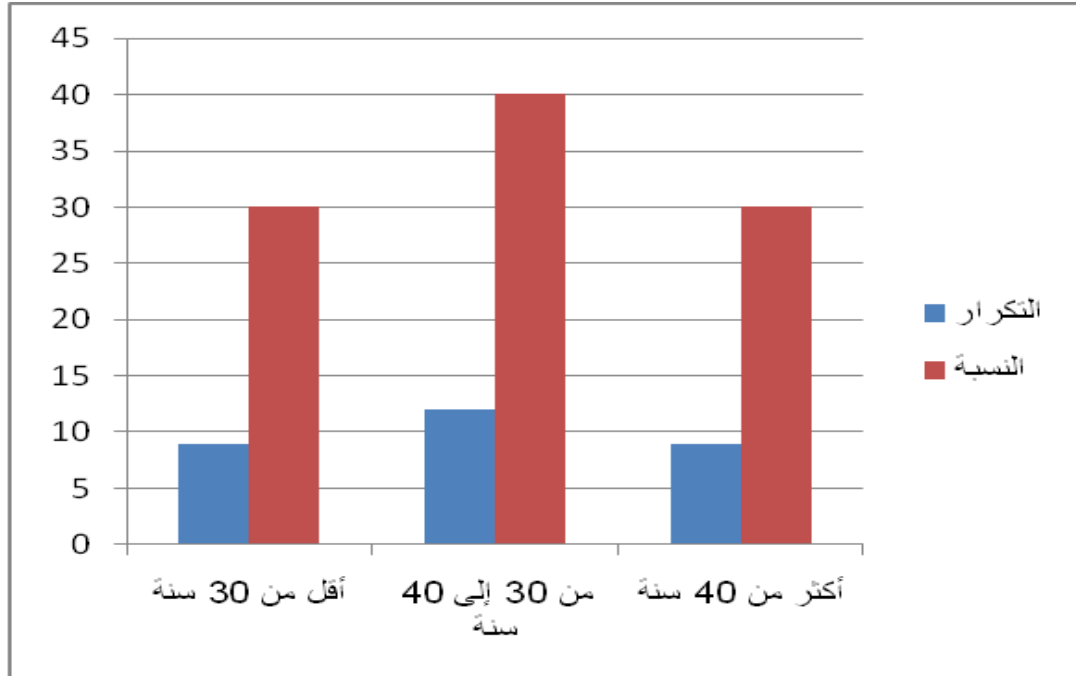
الجدول رقم: 04. توزيع أفراد العينة حسب السن.

النسبة المئوية%	التكرار	السن
30	09	أقل من 30 سنة
40	12	من 30 إلى 40 سنة
30	09	أكثر من 40 سنة
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الاستبيان.

الشكل رقم: 13.

التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب السن.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان.

التعليق: يوضح لنا الشكل رقم (13) توزيع أفراد العينة حسب السن، و الملاحظ في الأمر أن الفئة التي يتراوح عمرها من 30 إلى 40 سنة بنسبة 40% و هي النسبة الأعلى، كونهم من طلبة الليسانس، أما فيما يخص الفئة التي يقل عمرها عن 30 سنة و الفئة التي أكثر من 40 سنة فنلاحظ أن هناك تساوي في النسب حيث تمثلت هذه الأخيرة 30%، حيث كونهم من طلبة الماستر و الماجستير و حاملي شهادات أخرى.

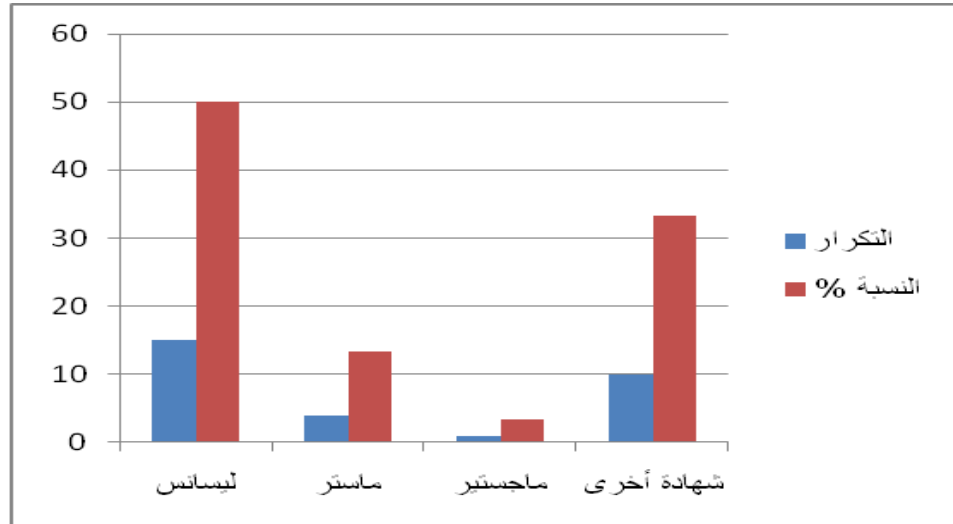
ثالثاً: توزيع العينة حسب المؤهلات العلمية.

الجدول رقم: 05. توزيع أفراد العينة حسب المؤهلات العلمية.

المؤهلات العلمية	التكرار	النسبة المئوية%
ليسانس	15	50
ماستر	04	13.33
ماجستير	01	3.33
شهادات أخرى	10	33.33
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان.

الشكل رقم: 14. التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهلات العلمية.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان و برنامج (Excel).

التعليق: نلاحظ من الشكل رقم (14) توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد نسبة 50% الذين يحملون شهادة ليسانس و هي النسبة الأعلى في أفراد العينة، و بعد ذلك تليها نسبة 33.33% بالنسبة لحاملي شهادات أخرى، سواء كانت شهادة تكوين في معهدها أو شهادة مهنية، تم تليها شهادة الماستر بنسبة 13.33%، و بنسبة 3.33% بالنسبة للمتحصليين على شهادة الماجستير و هي أضعف نسبة في عينة الدراسة يمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا و هذا يدل على أن العينة مؤهلة.

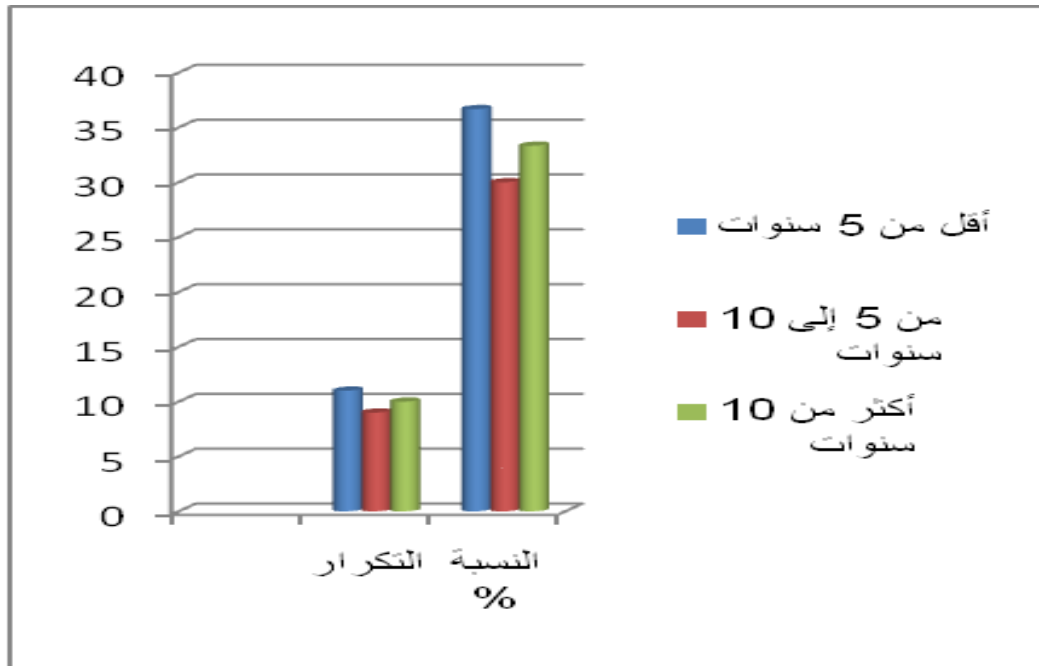
رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الجدول رقم: 06. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 05 سنوات	11	36.67
من 05 إلى 10 سنوات	09	30
أكثر من 10 سنوات	10	33.33
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان.

الشكل رقم : 15. التوزيع النسبي حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان و برنامج (excel).

التعليق: يبين الشكل رقم (15) التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية، فنلاحظ أن نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 05 سنوات يمتلكون 36.67% و هي تشكل أكبر نسبة كونها تتضمن طلبة الليسانس و الماجستير، كما أن نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 05 إلى 10 سنوات فتقدر ب 30% و هي أقل نسبة في عينة الدراسة، أما الفئة التي تزيد خبرتها المهنية عن 10 سنوات فبلغت نسبتها 33.33%.

المطلب الثاني: اختبار العلاقة بين تبني معايير واضحة للتدقيق الداخلي و بين ضبط فعالية الأداء.

1- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام هذه المقاييس في اعداد اجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاثة لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان.

حيث تتدرج من (موافق، محايد، غير موافق)، حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للإجابات الإيجابية 03 درجات، و للإجابات التي تليها درجتين ثم درجة واحدة، كما يوضحها الجدول.

الجدول رقم: 07. مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانها.

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	01	02	03
المتوسط	من 1.00 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3.00

المصدر: وليد عبد الرحمان، تحليل بيانات الاستبيان، الندوة العالمية للشباب الاسلامي.

2- معالجة استمارة الاستبيان:

بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمت بتفريغها، و لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمت مجموعة من الأساليب الإحصائية و هي كالتالي:

أ - استخراج التكرارات و النسب المئوية لكل عبارة.

ب حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان.

ت قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.

ث لختيار الاتجاه.

3- نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات.

الجدول رقم: 08. نتائج التحليل الإحصائي للمحور الأول.

الاتجاه	النسبة المئوية %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	96.67	2.80	2.9	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية في الشركة .
محايد	76.67	2.22	2.3	الواجبات المهنية لإدارة التدقيق الداخلي في مؤسستكم محددة بدقة.
موافق	86.67	2.51	2.6	يملك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.
موافق	98.89	2.87	2.97	تقوم إدارة الشركة بتوفير دورات تدريبية للمدققين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة.
موافق	84.44	2.45	2.53	يوجد في المؤسسة خطة دورية و نظام للتدقيق الداخلي.
موافق	96.67	2.80	2.9	غرض و مسؤوليات و نطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة و معلنة و محددة بدقة.
موافق	98.89	2.87	2.97	تعتبر تقارير التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا.
موافق	98.89	2.87	2.97	يستطيع التدقيق الداخلي توفير المعلومات بشكل دقيق و منظم للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها و مساعدتها في فحص و تقويم و سلامة النظم و الإجراءات فيها.
موافق	95.56	2.77	2.87	من مهام المدقق الداخلي فحص الالتزام بالسياسات و الأوامر الداخلية المالية الإدارية، و

				الالتزام كذلك بالقوانين و التشريعات الجزائرية.
موافق	84.44	2.45	2.53	من مهام التدقيق الداخلي في المؤسسة التحقق من مدى انجاز الأهداف المخططة و فاعلية النتائج.
موافق	91.779	2.661	2.754	الدرجة الكلية لاختبار العلاقة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان.

- يتضح من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال اختبار العلاقة بين تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي و بين ضبط فعالية الأداء كانت الموافقة التامة، بدلالة المتوسط الحسابي (2.754) والنسبة المئوية التي بلغت (91.779) و الانحراف المعياري المقدر ب(2.667) و هذا ما يدل على تأييد أفراد العينة بالأغلبية المطلقة و ذلك يشير إلى أن هناك علاقة بينهما، مما يؤكد الفرضية .
- حيث اتضح أن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل إحدى الوظائف الأساسية في المؤسسة.
- كما أن غرض و نطاق و مسؤوليات التدقيق الداخلي واضحة و معلنة و محددة بدقة.
- ومن مهام التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزام بالسياسات و الأوامر الداخلية المالية و الإدارية و الالتزام كذلك بالقوانين و التشريعات الجزائرية.
- إن المدقق الداخلي يمتلك القدرة على تمييز مؤشرات الأخطاء و التحريف في السجلات و القوائم المالية.
- و بما أن توافق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة مع معايير التدقيق الداخلي الدولية يعني بالضرورة أن وظائف التدقيق الداخلي بها ستكون فعالية، فإن وظائف التدقيق الداخلي تتمتع بفعالية مقبولة نتيجة التزامها و تطبيقها لمعايير التدقيق الداخلي الدولية.

المطلب الثالث: اختبار العلاقة بين استقلالية و حياد و موضوعية المدقق الداخلي و بين قدرته على فاعلية الأداء في المؤسسة.

الجدول رقم: 09. نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثاني.

الاتجاه	النسبة المئوية %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
محايد	81.11	2.35	2.43	يتوفر لمدير التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق
موافق	98.98	2.87	2.97	المدقق الداخلي قادر على اتخاذ قراراته بدون ضغوط لما تكون القرارات لها تأثير عليهم.
موافق	100	2,90	03	المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل المؤسسة و بين الحفاظ على استقلاله و حياده في أداء واجباته المهنية.
موافق	94.44	2.74	2.83	استقلال المدقق الداخلي يعتمد بشكل كبير على موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي و عدم تبعيته للإدارات و الأقسام التنفيذية إداريا.
موافق	100	2.90	03	يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حين يكشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف.
موافق	98.98	2,87	2.97	بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق الداخلي بالأمانة و الموضوعية و الاجتهاد الحرص في أداء واجباته و مسؤوليته.
موافق	98.98	2,87	2.97	يستطيع المدقق الداخلي أن يلتزم بتنفيذ أحكام القانون و الكشف عن كل ما يخالف التشريعات و القوانين و يسيء للمهنة.
موافق	94.44	2,74	2.83	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو الشركة التي يعمل بها.

موافق	90	2.61	2.70	المدقق الداخلي قادر على إبداء أعلى درجات الموضوعية في عمله، و لا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية.
موافق	96.67	2.80	2.90	يتم عزل و تعيين رئيس التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة و لجنة التدقيق.
موافق	95.36	2.765	286	الدرجة الكلية لاختبار العلاقة الكلية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان.

- يتضح من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال العلاقة بين استقلال و حياد و موضوعية المدقق الداخلي و بين قدرته على فعالية الأداء في المؤسسة كانت الموافقة التامة، بدلالة المتوسط الحسابي (2.86) و النسبة المئوية التي بلغت (95.36%) و الانحراف المعياري المقدر ب (2.765) وهذا ما يدل على تأييد أفراد العينة بالأغلبية المطلقة و ذلك يشير إلى أن هناك علاقة بينهما، مما يؤكد الفرضية .

- حيث اتضح أن هناك أهمية لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع لجنة التدقيق و ذلك من أجل تدعيم استقلاليته.

- كما تبين أن على المدقق الداخلي أن يوازن بين كونه موظف داخل المؤسسة و بين الحفاظ لاطلاعهم على استقلاليته، وحياده في آرائه، حيث تعتبر استقلاليته من أهم أركان التدقيق الداخلي، فالاستقلالية تعبر عن وضع لنشاط التدقيق الداخلي، يتم الوصول إليه عن طريق وسائل معينة أهمها، اختيار وضع تنظيمي مناسب لهذه الوظيفة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و لا يمكن للمدققين الداخليين أداء أعمالهم بحرية و موضوعية، إلا إذا تمتعت وظيفة التدقيق الداخلي بمكانة تنظيمية ملائمة في المؤسسة، مهما كان حجمها، وطبيعة أهدافها، و إذا لم تكن كذلك فسوف يؤدي الوضع التنظيمي السيئ لهذه الوظيفة إلى سلبيات لا يستهان بها، نتيجة لفقدان مسؤول التدقيق الداخلي الاتصال المباشر بالهيئات العليا(مجلس الإدارة و الإدارة العليا).

- حيث يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حين يكشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف، كما أنه قادر على اتخاذ قراراته بدون ضغوط لما تكون القرارات لها تأثير عليهم.

المطلب الرابع: اختبار العلاقة بين توسيع نطاق و مسؤوليات المدقق الداخلي و بين قياس الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء.

الجدول رقم: 10. نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثالث.

الاتجاه	النسبة المئوية %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	92.22	2.67	2.77	زيادة الأهمية لتدقيق الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء بواسطة المدقق الداخلي تساعد على تطور الأداء في المؤسسة.
موافق	93.33	2.71	2.80	المدقق الداخلي و بسبب تواجده الدائم بالمؤسسة، فهو أكثر خبرة و معرفة بأمر المؤسسة و أهدافها و مشاكلها المحتملة.
موافق	88.89	2.57	2.67	يوجد في المؤسسة معايير للأداء يمكن على أساسها قياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها.
موافق	96.67	2.80	2.90	يقوم المدقق بفحص و تقييم وجود معايير أداء مقرر معتمدة من قبل الإدارة العليا
موافق	91.11	2.64	2.73	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالمؤسسة و التقرير عنها.
موافق	85.55	2.48	2.57	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق التكاليف الحقيقية و مقارنتها بالتكاليف المعيارية.
موافق	90	2.76	2.70	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق و مراقبة جودة الإنتاج.
موافق	96.67	2.80	2.90	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق حجم الإنتاج أو العمل المنجز.
موافق	81.11	2.35	2.43	تنفيذ المراجعات المرتبطة بالاستخدام الاقتصادي و الكفاء للموارد.
موافق	100	2.90	03	يقوم المدقق الداخلي بكشف و الإفصاح عن الانحرافات التي حدثت، و اقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح

				الأوضاع مستقبلا.
موافق	91.555	2.668	2.747	الدرجة الكلية لاختبار العلاقة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان.

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الموافقة على مجال العلاقة بين توسيع نطاق و مسؤوليات المدقق الداخلي وبين قياس الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء، كانت الموافقة التامة، بدلالة المتوسط الحسابي (2.747) و النسبة المئوية التي بلغت (91.555%) و الانحراف المعياري المقدر ب (2.668) و هذا يبين تأييد أفراد العينة بالأغلبية المطلقة و ذلك يشير إلى أن هناك علاقة بينهما، مما يؤكد الفرضية في أرض الواقع.

- حيث تبين أن سبب وجود المدقق الداخلي الدائم في المؤسسة فهو أكثر خبرة و معرفة بأمر المؤسسة و أهدافها، فيساعد الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة و عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة و ذلك من خلال تأسيس برنامج التدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي.

- كما يراجع أعمال الأفراد فهو لا ينصح و لا يأمر و لا يفضح، بل يساعدهم في تطوير و تحسين أعمالهم و كذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا و التوجيه و الإرشاد بالوسائل و الأدوات المتعرف عليها.

- كما اتضح أن لوظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في المؤسسة، و ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاية إنتاجية.

- كما يحقق أهداف المؤسسة بفعالية و كفاءة أي أنه يسعى إلى تحقيق فعالية الأداء، و ذلك في جميع المستويات سواء كانت العليا أو الدنيا و ذلك من خلال التحليلات و التوصيات و المشورة و التي يقدمها لمختلف المسيرين و العاملين في المؤسسة.

خلاصة الفصل

لقد اعتمدنا في دراستنا الميدانية على كيفية إجراء التدقيق الداخلي و الخطوات المتبعة في عملية التدقيق كما أن وجود التدقيق الداخلي يضمن التطبيق و التنفيذ الفعلي للإجراءات المسطرة، و كذلك من أجل التقليل من الأخطاء و الانحرافات محتملة الحدوث.

تسعى مؤسسة توزيع مواد البناء إلى توفير جو رقابي يساعدها على أداء أنشطتها بصورة نقل فيها الانحرافات و الأخطاء غير مرغوب فيها، كما تسعى إلى تبني طرق و نماذج تسييرية و رقابية حديثة، بحيث وقفت المؤسسة من جعل التدقيق الداخلي كأداة تساعد في العملية التسييرية بصفة عامة و عملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة الأمر الذي يجعلها تحقق مجموعة من النتائج المتلاحقة عبر سنوات متلاحقة منذ إنشائها.

و من أجل إعداد تقرير التدقيق الداخلي الموحد و الذي يتم تقديمه إلى مجلس الإدارة و المتضمن للنصائح والتوجيهات المقدمة فيما يخص الأداء و كيفية تحسينه مستقبلا.

خاتمة علمه

خلاصة عامة

حاولنا من خلال معالجتنا لموضوع الدراسة و المتمثل في " دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة"، بمعالجة إشكالية البحث الآتية " إلى أي مدى يمكن أن يساهم المدقق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة"، من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة التطبيقية من جهة أخرى، و التركيز على دور المدقق الداخلي في إضفاء الثقة و المصدقية على القوائم المالية من جهة ، و من جهة أخرى حاولنا إبراز دوره في الجوانب غير المالية للمؤسسة.

حيث تقوم المؤسسات بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها و تشعب أعمالها، و بالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها و استمرارها، و حتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها و مهامها فهي أصبحت تولي أهمية خاصة بالتدقيق، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على معرفة الأخطاء و الغش و العمل على الحد من حدوثها، فنجد أن الكثير من المؤسسات الكبرى تهتم بقسم التدقيق الداخلي من أجل المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة، و لتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة و حماية أملاكها و كذا مواجهة محيطها الاقتصادي المليء بالمتغيرات.

وتكون مهمة التدقيق تحت إشراف موظفين ذوي كفاءة و خبرة عالية، ونظرا للتطور الذي شهدته مهنة التدقيق و الذي كان مواكبا للمتغيرات التي تطرأ باستمرار في عالم الاقتصاد، نجد أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم على مجموعة من القواعد و الأسس و كذا تحكمها مجموعة من المعايير بدءا من موضوعية المدقق الداخلي ووصولاً إلى إعداد تقريره بكل مسؤولية، والذي يتضمن التوصيات و الإرشادات التي يقدمها ألي الإدارة العليا للمؤسسة منها معلومات مرتبطة بالأداء و تقييمه و تبيان الوضع المالي للمؤسسة، مع الإحاطة بمدخل من مداخل الإدارة الحديثة و المتمثل في حوكمة الشركات و التركيز على آليات تطبيقها من خلال التدقيق، كما للمدقق دور مهم يقوم به في تفعيل إدارة المخاطر و يعد هذا الدور بمثابة تقديم ضمانات موضوعية إلى مجلس الإدارة بشأن فعالية أنشطة إدارة المخاطر في المؤسسة للمساعدة في التأكيد على أن مخاطر الأعمال الرئيسية تدار بشكل مناسب، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل فعال و جاءت دراستنا للحالة الميدانية في مؤسسة توزيع مواد البناء، لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري و كيفية تجسيدها ميدانيا، حيث توصلت

إلى أن خلية التدقيق الداخلي تعتبر أمر إيجابي، يساهم في الأداء الجيد الذي تتمتع به المؤسسة من خلال المتابعة الصارمة لكل كبيرة وصغير فيها كما سمحت لنا الاقتراب أكثر من واقع مهنة التدقيق الداخلي. وقد تم الوصول إلى جملة من النتائج و محاولة تقديم توصيات و اقتراحات التي يمكن العمل بها والاستفادة منها.

اختبار الفرضيات

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع نظريا و تطبيقا، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعية مسبقا كما يلي:

- أن هناك دورا ملموسا لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط و تحقيق الأداء في المؤسسة و أن هذا الدور يحتاج إلى تعزيز و تنمية.
- تتبنى وحدة التدقيق الداخلي في المؤسسة معايير للأداء و هذا يؤثر بالإيجاب على ضبط و تحسين الأداء لهذه الوحدات.
- تتوفر درجة من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي في المؤسسة و لكن هناك بعض التدخل من جانب الإدارة التنفيذية بعمل المدقق الداخلي.
- يوافق المسئولين و العاملين في وحدة التدقيق الداخلي على أن هناك ضرورة لتوسيع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل قياس الكفاءة و الفعالية، أن ذلك يؤدي بالضرورة لتحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

النتائج

- أظهرت الدراسة جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:
- التدقيق الداخلي نشاط استشاري إرشادي يقدم النصح للمؤسسة و يعمل لصالحها.
 - التدقيق الداخلي يسمح باكتشاف الانحرافات و تصحيح الأخطاء، ويساهم في وضع التقديرات.

– لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لا تتمكن من معرفة مستقبلها، وبالتأكيد فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها.

– أصبحت أدوات التحليل المالي التقليدية غير كافية بمفردها لإدخال عملية تقييم الأداء في كل من الأجل القصير و الأجل الطويل للخطط الإستراتيجية للمؤسسة، ولهذا ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لمواكبة التغيير الواجب إدخاله على النموذج التقليدي للتحليل المالي، فهذه البطاقة تتكون من مجموعة من المؤشرات المالية و الغير المالية التي تقدم لمدرء الإدارة العليا صورة واضحة و شاملة عن الأداء لمؤسستهم، فهي تشمل عدة جوانب.

– تظهر أعمال التدقيق الداخلي و التي تساهم في تحسين الأداء في تقييم نظام الرقابة الداخلية بتحديد نقاط القوة و الضعف، و كذا تقييم المخاطر التي تهدد المؤسسة ليتم معالجتها.

– يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء من خلال دعم و تحسين الحوكمة.

– التدقيق الداخلي هو مهمة مستقلة و موضوعية داخل مؤسسة توزيع مواد البناء تهدف لإعطاء درجة أمان حول التحكم في عمليات المؤسسة و مدى مطابقتها للسياسات المتفق عليها.

– يساهم التدقيق الداخلي في مؤسسة توزيع مواد البناء في مراجعة العمليات من حيث الكفاءة و الفعالية لتحسين أداء المؤسسة.

– ساهمت توصيات المدقق الداخلي في زيادة تعامل الزبائن مع مؤسسة توزيع مواد البناء.

التوصيات

– ضرورة إتباع توصيات المدقق الداخلي كونها تخدم أهداف المؤسسة.

– عدم حصر الاهتمام بالأداء المالي فقط وذلك من خلال القيام بعملية تقييمه، بل يجب توسيع ذلك للأداء غير المالي في المؤسسة و الذي من خلال القيام بتحسينه سيؤدي حتما إلى تحسين الأداء المالي.

- ضرورة عقد دورات تدريبية للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين و من ثم العمل على تبنيها بشكل تدريجي.
- ضرورة قيام المؤسسات الجزائرية بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي في المؤسسات و الاهتمام أكثر بوظيفة التدقيق الداخلي.

أفاق الدراسة

- في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات و بحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الداخلي أو أداء المؤسسة، لذا نقترح المواضيع التالية:
- دور التدقيق الداخلي في تحقيق المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
 - دور التدقيق الداخلي في منع الفساد المالي في المؤسسة.

فائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية:

أ- مؤلفات (الكتب):

- 1- إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى ، 2009.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون ذكر الطبعة، 2006.
- 3- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر، عمان الأردن، بدون ذكر الطبعة، 1990.
- 4- الخطيب خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، 2010.
- 5- إبراهيم إيهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حديثه و تطوره، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 6- الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، مطابع الشمس، عمان، الطبعة الأولى، 2001.
- 7- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- 8- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 9- الذنبيات علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية و الأنظمة و القوانين المحلية، نظرية و تطبيق، الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
- 10- الصبان سمير، و جمعة إسماعيل، و السوافيري فتحي، الرقابة و المراجعة الداخلية، مدخل نظري و تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، دون ذكر الطبعة، 2000.
- 11- بلال خلف السكارنة، التخطيط الاستراتيجي، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 12- جميل جريسات، موازنة الأداء بين النظرية و التطبيق، دار الأمين للنشر و التوزيع، مصر، دن ذكر الطبعة، 1995.

- 13- حسام إبراهيم. تدقيق الحسابات بين النظرية التطبيقية. دار البداية ناشرون و موزعون .عمان، الأردن، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2010.
- 14- حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والخطورة، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 15- خالد هيب الراوي، إدارة المخاطر المالية، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- 16- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
- 17- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
- 18- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، 2012.
- 19- دادي ناصر عبدون، اقتصاد المؤسسة، دار الحمدي العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، دون ذكر سنة النشر .
- 20- زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر و التوزيع، عما، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 21- طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام و خاص و مصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدر الجامعية، الإسكندرية 2008.
- 22- طارق الله خان و حبيب أحمد إدارة المخاطر، تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية، المعهد الإسلامي للبحث و التدريبات، جدة، الطبعة الأولى، 2003.
- 23- عبد الفتاح محمد الصحن، و فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، دون ذكر الطبعة، 2004.
- 24- علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمؤسسة، الطبعة الأولى دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

- 25- كامل بربر، المارد البشرية و كفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، لبنان، الطبعة الثانية، 2000.
- 26- كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية و العولمة و المنافسة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004.
- 27- كريمة علي جوهر، و عبد الله عزت بركات، و آخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دون ذكر الطبعة، 2012.
- 28- كتاب كامبردج في الإدارة العامة، (المنظمات و الحكومة و الأداء)، تأليف لورانس أورتول ترجمة عبد الحكم أحمد الخزامي، دار الفجر للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة 2013.
- 29- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب و النشر، الطبعة الأولى، مصر، 2012، 2013.
- 30- منصور حامد محمود، نداء عطية، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، جامعة القاهرة، مصر، 1977.
- 31- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 32- معراج هواري و مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ذكر الطبعة، الجزائر، 2011.
- 33- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
- 34- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية و العلمية)، دار وائل، عمان، 2004.
- 35- وائل محمد صبيحي إدريس و آخرون، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

36- يوسف حسن يوسف، التمويل في المؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي للطباعة النشر، دن ذكر الطبعة، 2012.

ب- مذكرات:

1- بوكرة كترة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكتملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة و مراقبة التسيير، سكيكدة، جامعة 20 أوت 1955، دفعة 2014/2015.

ت- مجالات:

1- عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الإنسانية العدد 01، جامعة بسكرة 2001

2- فورين الحاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية السنة الخامسة، العدد 37، 2008.

3- وليد عبد الرحمان، تحليل بيانات الاستبيان، الندوة العالمية للشباب الاسلامي.

ثانيا: مؤلفات باللغة الأجنبية:

1- brigitte doriath. christain goujet. Gestion previsionnelle et mesure de a performance. Donod paris édition. 2007

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

شكر و تقدير

الاهداء

الفهرس

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة المختصرات

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

18..... مقدمة الفصل

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي .

19..... المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي.

21..... المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي.

22..... المطلب الثالث: تمييز التدقيق الداخلي عن بعض المفاهيم.

24 المطلب الرابع: مهام و أهداف التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: أنواع التدقيق الداخلي و المعايير المتعارف عليها

26..... المطلب الأول: أنواع التدقيق الداخلي

29..... المطلب الثاني: مفهوم معايير التدقيق الداخلي.

30..... المطلب الثالث: أهمية و أهداف معايير التدقيق الداخلي

31 المطلب الرابع: معايير التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: مسؤولية و وثائق المدقق الداخلي

- المطلب الأول: دليل أخلاقيات المدقق الداخلي.....39
- المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق الداخلي 41
- المطلب الثالث: أوراق عمل المدقق الداخلي 42
- المطلب الرابع: أدوات التدقيق الداخلي..... 45
- خلاصة الفصل.....48
- الفصل الثاني: دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة49
- مقدمة الفصل.....51

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة

- المطلب الأول: مفهوم الأداء..... 52
- المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء..... 55
- المطلب الثالث: مفهوم تقييم الأداء و أهميته في المؤسسة 57
- المطلب الرابع: المراحل التي يمر بها تقييم الأداء..... 60

المبحث الثاني: طرق تقييم الأداء في المؤسسة

- المطلب الأول: تقييم أداء المؤسسة عن طريق التحليل المالي62
- المطلب الثاني: تقييم أداء المؤسسة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن. (BSC)..... 65
- المطلب الثالث: تقييم أداء المؤسسة باستعمال أدوات مراقبة التسيير68
- المطلب الرابع: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء72

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

- 73.....المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة
- 74.....المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات.
- 78.....المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
- 81.....المطلب الرابع : دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 84.....خلاصة الفصل
- 85.....الجانب التطبيقي: دراسة ميدانية في مؤسسة توزيع مواد البناء
- 86.....مقدمة الفصل

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة توزيع مواد البناء "E.D.I.M.CO"

- 87.....المطلب الأول: تعريف مؤسسة توزيع مواد البناء
- 89.....المطلب الثاني: مهام مؤسسة توزيع مواد البناء
- 89.....المطلب الثالث: أهداف مؤسسة توزيع مواد البناء
- 91.....المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المبحث الثاني: تقرير المدقق الداخلي في مؤسسة توزيع مواد البناء

- 96.....المطلب الأول: دور المدقق الداخلي في مؤسسة توزيع مواد البناء
- 97.....المطلب الثاني: تقارير المدقق الداخلي في مؤسسة توزيع مواد البناء
- 98.....المطلب الثالث: توزيع تقرير المدقق الداخلي و الاحتفاظ به
- 98.....المطلب الرابع: الكيفية التي يخدم بها المدقق الداخلي الأطراف المتعددة.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية " تحليل نتائج الاستبيان »

100.....	المطلب الأول: تحليل نتائج المعلومات العامة
109.....	المطلب الثاني: اختبار العلاقة بين تبني معايير واضحة للتدقيق الداخلي و بين ضبط فعالية الأداء.....
114.....	المطلب الثالث: اختبار العلاقة بين استقلالية و حياد و موضوعية المدقق الداخلي و بين قدرته على فاعلية الأداء في المؤسسة.....
115.....	المطلب الرابع: اختبار العلاقة بين توسيع نطاق و مسؤوليات المدقق الداخلي و بين قياس الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء.....
116.....	خلاصة الفصل.....
118.....	خاتمة عامة
122.....	قائمة المراجع.....
129.....	قائمة الملاحق.....

الأملاقي

الإستبيان

هذا الاستبيان جزء من دراسة تسعى إلى التعريف بأسلوب التدقيق الداخلي القائم على تقييم الأداء في المؤسسة، أملا منكم المساهمة في إنجازها من خلال تقديم إجابات و آراء دقيقة على ما تتضمنها من أسئلة و استفسارات، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

تقبلوا مني فائق الشكر و الاحترام لتعاونكم و تخصيص جزء من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

درار خديجة

أولاً: معلومات عامة.

1.الجنس: ذكر أنثى

2.السن: أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة

أكثر من 40 سنة

3.المؤهلات العلمية: ليسانس ماستر

ماجستير شهادة أخرى

4.الخبرة العلمية: أقل من 05 سنوات من 05 إلى 20 سنة

أكثر من 20 سنة

المحور الأول: اختبار العلاقة بين تبني معايير واضحة للتدقيق الداخلي و بين ضبط فعالية الأداء.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية في الشركة .			
02	الواجبات المهنية لإدارة التدقيق الداخلي في مؤسستكم محددة بدقة.			
03	يملك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.			
04	تقوم إدارة الشركة بتوفير دورات تدريبية للمدققين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة.			
05	يوجد في المؤسسة خطة دورية و نظام للتدقيق الداخلي.			
06	غرض و مسؤوليات و نطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة و معلنة و محددة بدقة.			
07	تعتبر تقارير التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا.			
08	يستطيع التدقيق الداخلي توفير المعلومات بشكل دقيق و منظم للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها و مساعدتها في فحص و تقويم و سلامة النظم و الإجراءات فيها.			
09	من مهام المدقق الداخلي فحص الالتزام بالسياسات و الأوامر الداخلية المالية الإدارية، و الالتزام كذلك بالقوانين و التشريعات الجزائرية.			
10	من مهام التدقيق الداخلي في المؤسسة التحقق من مدى إنجاز الأهداف المخططة و فاعلية النتائج.			

المحور الثاني: اختبار العلاقة بين استقلالية و حياد و موضوعية المدقق الداخلي و بين قدرته على فاعلية الأداء في المؤسسة.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	يتوفر لمدير التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق			
02	المدقق الداخلي قادر على اتخاذ قراراته بدون ضغوط لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.			
03	المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل المؤسسة و بين الحفاظ على استقلاله و حياده في أداء واجباته المهنية.			
04	استقلال المدقق الداخلي يعتمد بشكل كبير على موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي و عدم تبعيته للإدارات و الأقسام التنفيذية إداريا.			
05	يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حين يكشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف.			
06	بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق الداخلي بالأمانة و الموضوعية و الاجتهاد الحرص في أداء واجباته و مسؤوليته.			
07	يستطيع المدقق الداخلي أن يلتزم بتنفيذ أحكام القانون و الكشف عن كل ما يخالف التشريعات و القوانين و يسيء للمهنة.			
08	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو الشركة التي يعمل بها.			
09	المدقق الداخلي قادر على إبداء أعلى درجات الموضوعية في عمله، و لا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية.			
10	يتم عزل و تعيين رئيس التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة و لجنة التدقيق.			

المحور الثالث: اختبار العلاقة بين توسيع نطاق و مسؤوليات المدقق الداخلي و بين قياس الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	زيادة الأهمية لتدقيق الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء بواسطة المدقق الداخلي تساعد على تطور الأداء في المؤسسة.			
02	المدقق الداخلي و بسبب تواجده الدائم بالمؤسسة، فهو أكثر خبرة و معرفة بأمر المؤسسة و أهدافها و مشاكلها المحتملة.			
03	يوجد في المؤسسة معايير للأداء يمكن على أساسها قياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها.			
04	يقوم المدقق بفحص و تقييم وجود معايير أداء مقرة معتمدة من قبل الإدارة العليا			
05	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالمؤسسة و التقرير عنها.			
06	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق التكاليف الحقيقية و مقارنتها بالتكاليف المعيارية.			
07	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق و مراقبة جودة الإنتاج.			
08	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق حجم الإنتاج أو العمل المنجز.			
09	تنفيذ المراجعات المرتبطة بالاستخدام الاقتصادي و الكفاء للموارد.			
10	يقوم المدقق الداخلي بكشف و الإفصاح عن الانحرافات التي حدثت، و اقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلا.			

EPE-SPA
CAPITAL SOCIAL.200.000.000 DA
CELLULE AUDIT INTERNE
SID- LADJEL
MOSTAGANEM

Mostaganem le 08.04.2015

REF : 07/2015

RAPPORT D'AUDIT INTERNE
SALAIRES DU MOIS DE MARS 2015

Notre mission d'Audit dans cette rubrique de salaires est considérée comme importante du fait est liée à de nombreux facteurs de vérification et de contrôle qui s'annoncent réguliers et fiables dans leur procédures de gestion

Pour la confection et les paiements des salaires au personnel.

Les documents mis à la disposition de la cellule d'Audit sont.

-Les livres obligatoires des (salaires-congés annuels-accidents de travail- de médecine de travail-et des mises en demeure de l'Inspection du travail- cotisations CNAS-contrats de travail-procédures de recrutement avec ANEM- Règlement intérieur-convention collective-Feuilles de pointage-journaux de paie- et contentieux.)

La cellule d'Audit à procédé aux vérifications des paiements de salaires et au pointage du personnel jugés sans anomalie.

-Sur les états des salaires nous relevons les cas suivants :

- 1-Absences maladie 30 jours
- 2-Absences autorisées 05 jours
- 3-Fin de contrat 03 jours

**-La masse salariale du mois SIEGE/PRIMOO/CTA/DAIP : 1.513.040.57 da
EFFECTIF 30**

- MASSE SIEGE.....941.963.07 DA / EFFECTIF 17**
- MASSE PRIMOO.....534.607.50 DA /EFFECTIF 11**
- MASSE CTA.....30.950.00 DA / EFFECTIF 01**
- MASSE DAIP.....5.520.00 DA / EFFECTIF 01**

LES FAITS SIGNALES :

-Les congés payés non consommés à mettre à jour.

(Signalés à plusieurs reprises)

-Arrêter une situation des congés non régularisés chaque fin de mois.

-Arrêter rapport et canevas consolidés filiales et siège chaque fin de mois.

(Signalés à plusieurs reprises)

A l'exception des faits signalés notre Audit s'avoue satisfait de l'amélioration de cette structure. Néant moins il en reste beaucoup à faire dans le cadre d'une bonne organisation.

Le présent rapport est remis à Mr. le PDG à titre de compte rendu avec copie au chef de structure (DRH)

Veillez agréer et croire Monsieur le PDG, l'assurance de mon profond respect.

EPE-SPA
CAPITAL SOCIAL.200.000.000 DA
CELLULE AUDIT INTERNE
SID- LADJEL
MOSTAGANEM
REF : 09/2015

Mostaganem le 09.06.2015

RAPPORT D'AUDIT INTERNE
CONTRÔLE ET VERIFICATION DRH
AVRIL ET MAI 2015
SIEGE/PRIMO.O

Nos vérifications et nos contrôles nous en amener à juger que les procédures de gestion ainsi que les documents de contrôle interne mis en application sont respectés fidèlement dans la gestion du personnel des salaires et des affaires du contentieux (Règlement intérieur/convention collective et les livres obligatoires de la structure appelés à être contrôlés)

1-LES SALAIRES

a- **le dossier du personnel** que nous avons consulté renferme l'ensemble des documents propres aux employés pour la gestion de la structure.

b- **les salaires** des mois d'avril et mai 2015 sont établis au vu des feuilles de pointage et à la grille des salaires arrêtée dans la convention collective.

c- **L'effectif** du personnel des salaires des 02 mois est conforme à celui des feuilles de pointage du Siège et de PRIMO.O.

d- **Des sondages** de calcul des salaires sont corrects et ne révèlent aucune anomalie.

ETAT DES SALAIRES AVRIL/MAI 2015

STRUCTURES	PERIODES	EFFECTIFS	M.SALARIALE	NET A.PAYER
SIEGE	AVRIL	21	1.047.509.71	664.897.42
PRIMOO	AVRIL	10	511.474.60	327.834.38
SIEGE	MAI	20	1.082.212.12	653.699.20
PRIMOO	MAI	11	540.871.85	346.376.85

TOTAUX	02	31	3.182.068.28	1.992.807.85

e- La priorité des **recrutements** du personnel est donnée à l'Agence de l'emploi (**ENEM**).

2-CONTENTIEUX

f-Tous les dossiers des **affaires du contentieux** pris en charge par le service sont assainis à l'exception de dossiers de créance sont en vu de recouvrement.

3-REMARQUES

1-Les congés payés antérieurs à 2015 ne sont pas encore assainis (rappel d'audit précédent).

2-Absence de consolidé des filiales en matière de salaires et de l'Administration Générale.

4-CONCLUSION

-Après notre mission d'Audit, nous sommes convaincus que la structure présente un aspect encourageant et favorable dans la gestion DRH.

Le présent rapport est remis à Mr le PDG à titre de compte rendu avec copie à la Directrice DRH.

Veillez agréer et croire Mr le PDG, l'assurance de mon profond respect.

ملخص:

يعتبر التدقيق من بين أهم الآليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها والتحكم في أداؤها، من خلال الدور الرقابي في المؤسسة للوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة.

وتهدف الدراسة التي بين أيدينا في معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة (مؤسسة توزيع مواد البناء مكان الدراسة).

وكان من أهم نتائج الدراسة أن التدقيق الداخلي بالمؤسسة يتميز بالاستقلالية والكفاءة العالية لأداء مهامه والموضوعية التامة متبعا للمعايير الدولية وتوصلنا أن التدقيق يساهم في تحقيق فعالية الأداء.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الأداء.تقييم الأداء.

Résume :

L'audit est un des mécanismes les plus importants qui à aidé l'organisation d'atteindre des objectifs et de contrôler la performance, en mettant en évidence un rôle de supervision dans l'organisation d'avoir accès a l'information, l'analyse, réaliste de rationaliser les décisions et les politiques publiques.

Le but de notre étude est de savoir quel rôle l'audit interne joue dans la réalisation de l'efficacité.de la performance dans (l'entreprise distribution des matériaux de construction lieu de notre étude).

Nous avons conclu par les résultats de notre étude que l'audit interne au sein de (E.DI.M.CO) est caractérisé par l'indépendance, l'objectivité, et la haute efficacité pour accomplir ses taches en suivant les normes internationales et donc se contribue dans la réalisation de l'efficacité.de la performance.

Mots clés : l'audit interne, performance, évaluation performance