

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



UNIVERSITE  
Abdelhamid Ibn Badis  
MOSTAGANEM

## مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: محاسبة و تدقيق

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في الرفع من أداء المؤسسات الاقتصادية  
العمومية دراسة حالة مؤسسة نفضال مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

عبد القادر موزاوي

مقدمة من طرف الطالبين:

بن جيلالي زينب خانية

بن حراش نجاة

### لجنة المناقشة

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	عمر احمد ستي .	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مشرفا و مقرا	عبد القادر موزاوي.	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مناقشا	مقيدش فاطمة الزهراء.	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2025/2024 .

# الإهداء

إلهي لا يطيب لي الليل إلا بشكرك ولا يطيب لي النهار إلا بطاعتك ولا تطيب لي اللحظات إلا بذكرك

ولا تطيب لي الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب لي الجنة إلا برويتك جل جلالك.

إلى من تألمت قبل ألما وفرحت قبل فرحنا إلى من ساندتني يوم ضعفت وشاركتني همي و حزني، إلى من سقتني الحب في صغري حتى ارتوت منه عروق جسدي، إلى من أيقظت لي لها لراحتنا وسهرت على سعادتنا وكانته بمثابة المشعل الذي يترقب خطواتنا وحلمت دوما أن نكون في أعلى المراتب؛ إليك ننعني إرضاء وأقول شكرا لكي يا جنتي "أمي العزيزة".

إلى من أشعل لي أول شمعة، إلى عبق طفولتي، إلى دفتي حياتي، وأريج شبابي، إلى ملجئي وملاذي، إلى من تحمل كل لحظة ألم في حياتي وحولها إلى لحظة فرح، إلى نور عيني الذي نور درج حياتي والذي منحني محبة العلم والدين والناس، إلى من بذل النفس والنفيس من أجل إسعادي إلى من اعتبره قدوتي في الحياة وزادني.

إلى حبيبي وروح ق لبي "أبي الغالي"

إلى من هم أعلى من عمري وروحي إلى من يقاسمونني جدران بيتي إخوتي حفظهم الله .

إلى صديقة عمري و رفيقة دربي إلى من ساندتني طول الطريق، إلى من تقاسمت معي جهد هذا العمل، إلى من تدعمني و تشجعني، صديقتي "نباة"

، إلى جميع أفراد عائلتي قلبا ودما و وفاءها" بن جيلالي، عصمان " إلى جميع الأصدقاء و الزملاء

الذين تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء.

إلى كل عزيز على قلبي من قريب أو من بعيد.

إلى كل من علمني حرفه أهدي له ثمرة جسدي.

# الإهداء

إلى من أفضلها على نفسي و لما لا فقد ضحت من اجلي و لم تدخر جهدا في سبيل إسعادي على الدوام  
أهدي ثمرة جهدي إلى الذي قال فيها سبحانه و سبحانه و تعالى ألا تعبد إلا إياه و بالوالدين إحسانا أمي  
الحبيبة.

نسير في دروب الحياة و يبقى من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسله صاحب الوجه الطيب و الأفعال  
الحسنة فلم يبخل علي طيلة حياته والدي العزيز.

إلى إخوتي و أخواتي و كل أصدقائي الأعماء إلى جميع من وقفوا بجواري و ساعدوني بكل ما يملكون .

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد و على اله و صحبه أجمعين أهدي  
ثمرة جهدي إلى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا .

إلى من علمني الصبر و الاجتهاد و منحنني القوة و العزيمة لمواصلة الدب والدي أطال الله في عمرهما .

إلى قرة عيني إخوتي حفظهم الله و ربهم.

إلى قسم العلوم المالية و المحاسبة و الطاقم الإداري إلى دفعة 2025 و الأخص بالذكر الاستاذ المشرف " عبد  
القادر موزاوي " .

# الشكر و العرفان

الحمد لله حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه الحمد لله الذي وفقني لإنهاء هذا العمل المتواضع ووقوفنا عند قول النبي عليه الصلاة والسلام: " من لم يشكر الناس لم يشكر الله."

أخص بالشكر الخالص والامتنان الأكمل والأتم والذناء الأعم الأستاذ المشرف "عبد القادر موزاوي" الذي قبل تواضعا وكرامة الإشراف على هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر لمن أحاطنا بتوجيهاته وسقانا من بحار علمه واستفدنا من خلقه إلى جميع أساتذتي فجزاهم الله عنا خير الجزاء ،

يكفي من الحياة صديق قريب مخلصا طالما يفهم بجانبك، ويشد عضدك شكرا لك "نباة "

شكرا للسيد و" الأستاذ بن طاطا محمد " على الفرصة التي قدمته لي من طرفهم لن أنسى لكم هذا المعروف ما حييت، بارك الله في أعماركم وذرياتكم.

مؤسسة نفطال بالأخص مصلحة المالية و المحاسبة كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل عمال مؤسسة نفطال على مساعدتهم و تحبب إشراف "السيد بوبو خالد" رئيس قسم المالية و المحاسبة .

إلى أصدقائي وكل من وقف بجانبني.

إلى كل من مهد لي طريق العلم.

فلهم جميعا من الشكر أجزله، ومن الامتنان أتمه، ومن الاعتراف أكمله.



## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في رفع الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية، وذلك من خلال التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي و معرفة أداء المؤسسة ، فالتدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق إجراءاتها وسياساتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفاعلية، كما أن تقييم الأداء يسمح لنا بقياس الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال فحص القوائم المالية وكذا تحليل نتائج النسب والمؤشرات التوازن المالي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها الدور الذي يؤديه قياس الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية يسمح ويوضح المكانة التي وصلت إليها المؤسسة، والذي يبين المركز المالي للمؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق، التدقيق الداخلي، الأداء، المؤسسة الاقتصادية العمومية.

## Résumé:

Cette étude vise à connaître le rôle de l'audit interne dans l'amélioration des performances de l'institution économique publique, en identifiant les aspects les plus importants de l'audit interne et en connaissant les performances de l'institution.

L'audit interne est une fonction qui aide la direction d'une organisation à mettre en œuvre ses procédures et ses politiques et à atteindre ses objectifs de manière efficace et efficiente. L'évaluation de la performance nous permet également de mesurer la situation financière d'une organisation en examinant les états financiers et en analysant les résultats des ratios financiers et des indicateurs d'équilibre financier.

Cette étude a abouti à un ensemble de résultats, dont le plus important est le rôle joué par la mesure de la performance financière dans une institution économique publique, qui permet et clarifie le statut que l'organisation a atteint, qui montre la situation financière de l'organisation.

**Mots-clés :** audit ; audit interne ; Performance ; institution économique publique.

الفهرس 

فهرس المحتويات :

قائمة المحتويات	
-	الإهداء.
-	الشكر و التقدير.
-	الملخص.
-	فهرس المحتويات.
	قائمة الجداول.
	قائمة الأشكال.
أ-ج	مقدمة.
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي.	
01	تمهيد الفصل الأول.
08-02	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي.
03-02	المطلب الأول: مفهوم وتطور التدقيق الداخلي.
05-04	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.
08-05	المطلب الثالث: أنواع و وظائف التدقيق الداخلي.
17-08	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.
10-08	المطلب الأول: معايير و صلاحيات التدقيق الداخلي.
15-10	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي.
17-15	المطلب الثالث: مراحل التدقيق الداخلي.
17	خلاصة الفصل الأول.
الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء المؤسسات الاقتصادية العمومية .	
20	تمهيد الفصل الثاني.
29-21	المبحث الأول: عموميات حول أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية
25-21	المطلب الأول: مفهوم الأداء و أنواعه.
27-26	المطلب الثاني: أبعاد و مستويات الأداء.
29 -27	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء.

## الفهرس

38-29	المبحث الثاني: تقييم وتحسين الأداء.
31-29	المطلب الأول: قياس وتقييم الأداء.
34-31	المطلب الثاني: أسس تقييم الأداء مراحلها ومتطلبات نجاحه.
38-34	المطلب الثالث: أساليب قياس الأداء.
41-39	المبحث الثالث : التدقيق الداخلي و مساهمته في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية.
39	المطلب الأول : إجراءات التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية.
40-39	المطلب الثاني : التدقيق الداخلي و علاقته بالرفع من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.
40	المطلب الثالث : التدقيق الداخلي و علاقته باتخاذ القرارات.
41	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمؤسسة نفطال مستغانم	
46-42	تمهيد الفصل الثالث
46-43	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة نفطال مستغانم
45-43	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة و نشأتها.
45	المطلب الثاني: الخدمات التجارية لمؤسسة نفطال.
46	المطلب الثالث: الإستراتيجية المتبعة من طرف مؤسسة نفطال مستغانم.
58-46	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة.
47-46	المطلب الأول : مهام مؤسسة نفطال .
49-48	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال .
57--50	المطلب الثالث: تقييم دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة نفطال.
58	خلاصة الفصل الثالث.
61-59	خاتمة عامة.
65-63	قائمة المراجع.
68-66	الملاحق.

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	أنواع التدقيق المالي.	1-I
08	وظائف التدقيق الداخلي.	2-I
23	مفهوم الأداء.	1-II
25	أنواع الأداء.	2-II
44	شعار شركة نفعال.	1-III
49	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفعال مستغانم.	2-III
51	التمثيل البياني بالدائرة النسبية للميزانية بالكتل لمؤسسة نفعال.	3-III
53	التمثيل البياني لنسب الهيكلية.	4-III
55	التمثيل البياني لنسب السيولة.	5-III
56	التمثيل البياني لرأس مال عامل المؤسسة.	6-III
57	التمثيل البياني لاحتياجات رأس مال عامل المؤسسة .	7-III
58	التمثيل البياني لخزينة المؤسسة.	8-III

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
46	عدد محطات البنزين الموزعة على مستوى ولاية مستغانم.	1-III
50	الميزانية المختصرة بالكتل للأصول و الخصوم.	2-III
52	نسب هيكلة المؤسسة.	3-III
54	نسب السيولة.	4-III
55	رأس مال العامل.	5 - III
56	احتياجات رأس مال العامل .	6 - III
57	خزينة المؤسسة.	7 - III

# المقدمة العامة

## مقدمة:

إن المؤسسة هي نواة النشاط الاقتصادي في العالم، حيث تتضمن مجموعة من العناصر المادية والبشرية، وذلك لتحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها، ونتيجة للتطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال والتحول نحو الاقتصاد القائم على المنافسة أصبحت هذه الأخيرة تشكل خطر على بقاء واستمرار هذه المؤسسات، وذلك للتقدم العلمي والتكنولوجي واتساع دائرة المنافسة وعدم اليقين الاقتصادي، حيث أصبح استمرار هذه المؤسسات يعتمد على مدي قدرتها على البروز وتحقيق أهدافها ويرتبط هذا بتحقيقها للأداء الجيد من خلال التعديل والتصحيح الاستراتيجي وترشيد استخدام الموارد المتاحة والاعتماد على المؤشرات و النسب المالية لمعرفة درجة الأمان لذي المؤسسة واتخاذ القرارات الإدارية والتمويلية والاستثمارية، من أجل الوصول أو تحقيق الأداء المطلوب.

ونتيجة للأزمات والفضائح المالية التي شهدتها العالم والتي أدت إلى انهيار بعض الشركات الكبرى الرائدة، وهذا بسبب التضليل وضعف أنظمة الرقابة ما ساهم في انهيارها وعدم قدرتها على الاستمرار إضافة إلى مختلف المخاطر والتهديدات التي تواجه الشركات من بيئتها الداخلية والخارجية، بسبب التغير في بيئة الأعمال والاتجاه نحو الأنظمة الاقتصادية القائمة على المنافسة، وكذلك كبر حجم المؤسسة وتعدد نشاطها ومن هنا ظهرت حاجة المؤسسة إلى التدقيق الداخلي والاهتمام به لتوجيه عملياتها نحو النجاح، من خلال تقييم مختلف العمليات الإدارية والتشغيلية والمالية، وكذلك وضع إجراءات رقابية ومعرفة مدى التزام بالسياسات والاستراتيجيات الموضوعية.

إن للتدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤسسات، وذلك من خلال فحص وتقييم أنظمة الرقابة داخل الشركة وتقييم مختلف العمليات والنشاطات الإدارية والتشغيلية والمالية والعمل على تحسينها وتدنية المخاطر والحد منها ، إضافة إلى توفير المعلومات للإدارة حول استراتيجيات والسياسات المتبعة ومدى تحقيقها للأهداف الموضوعية، وكذلك العمل على تحقيق الكفاءة والفعالية داخل الشركة، لهذا فان للتدقيق الداخلي له علاقة بأداء الشركة وأنها مرتبطان وأن التدقيق الداخلي داعما للمؤسسة من أجل تحسين أداءها ما يجعلها قادرة على المنافسة والاستمرار في نشاطها.

## أولاً: إشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كما يلي:

✍ **كيف يساهم التدقيق الداخلي في رفع أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية ؟**

و للإجابة عن الإشكالية الرئيسية نطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وفيما تكمن أهميته ؟
- ماذا نقصد بالأداء وما هي مؤشراتته ؟
- كيف يؤثر التدقيق الداخلي على أداء المؤسسة ؟

**ثانياً : فرضيات الدراسة :**

من خلال إشكالية الموضوع و التساؤلات الفرعية قمنا باقتراح الفرضيات التالية:

○ **الفرضية الرئيسية:**

❖ نعم يساهم دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية.

○ **الفرضيات الفرعية:**

- التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا داخل المؤسسة يهدف إلى تدقيق المعاملات المالية و المحاسبية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة.
- الأداء هو درجة النجاح التي تحقها المؤسسة في إنجاز الأهداف المحددة مسبقا، و يساهم التدقيق الداخلي في رفع أداء المؤسسة من خلال التحليلات و التوصيات التي يقدمها المسيرون و العاملين في المؤسسة.

**ثالثا : أهمية الدراسة :**

تكمن أهمية الموضوع في إظهار دور التدقيق الداخلي في الرفع من الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية وذلك لأثره ودوره في اكتشاف النقائص، باعتبار أن التدقيق الداخلي من شأنه أن يساهم في اتخاذ القرارات المالية التي تصب في مصالح المؤسسة.

**أهداف الدراسة**

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى قياس مدى تأثير التدقيق الداخلي على الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية ; كما تسعى كذلك من خلال البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف منها:

- التعرف أهمية على دور التدقيق الداخلي في الرفع من كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- إبراز الخدمات أو المهام التي يقدمها التدقيق الداخلي والتي من شأنها أن تساهم في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية.
- تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف وإدراج مجموعة التصحيحات الممكنة.
- التحقق من وضعية المؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق الأرباح و ضمان البقاء و استمرارية.
- المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة لتحقيق أهدافها الكلية.

**رابعا : أسباب اختيار الموضوع:**

لا يكمن اختيار هذا الموضوع بمحض الصدفة و إنما يعود هذا الاختيار لعدة دوافع مبررات يمكن حصرها في ما يلي:

- **أسباب ذاتية:**

- ✓ ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص الجامعي "محاسبة وتدقيق".
- ✓ الفضول العلمي و الرغبة في تحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية و التطبيقية.

- **أسباب موضوعية:**

- ✓ حاجة المؤسسات بشكل عام و المؤسسات الجزائرية بشكل خاص إلى التدقيق الداخلي نتيجة للدور الفعال الذي يلعبه داخل المؤسسة قصد تحسين الأداء المالي.

✓ إيجاد وسيلة لحماية ممتلكات المؤسسة، والعمل على توفير معلومات دقيقة وصحيحة عنها.

**خامسا : الدراسات السابقة:**

❖ بلال عيمون "دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "

دراسة حالة شركة الخزف الصحي SCS الميلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة جيجل، 2016، وتهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي.
  - التعرف على المؤشرات وكيفية تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.
  - معرفة أهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية وعلاقته بالأداء المالي.
  - توضيح وبيان مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركة الخزف الصحي بالميلية.
- ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

للتدقيق الداخلي دورا هاما داخل الشركة من خلال تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من أدلة الإثبات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة ومن خارجها.

التدقيق الداخلي وظيفة حديثة النشأة في شركة الخزف الصحي.

هناك تحسن في الأداء المالي للشركة بعد إنشاء مصلحة التدقيق وكان له دور في رفع من أدائها المالي.

❖ دراسة حمو حفيظة، "دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية"،

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام ، مستغانم مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق و مراقبة التسيير فرع علوم مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017/ 2018.

والتي توصلت فيها إلى ما يلي:

- التدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية، كما أن تقييم الأداء يسمح لنا بالكشف عن بعض المشاكل ونقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة، إضافة الى الدور الفعال عن الذي يؤديه تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية والمكانة التي وصلت إليها المؤسسة.

**سادسا : حدود الدراسة.**

- الحدود المكانية : القيام بالدراسة الميدانية بمؤسسة نفضال مستغانم .
- الحدود الزمنية : امتدت فترة التربص الميداني خلال شهر مارس وأفريل 2025 .

## سابعاً : المنهج المتبع في الدراسة :

○ اعتمدنا على المنهج الوصفي والذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع من أجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة وذلك بالاعتماد على كتب والمذكرات والمجالات، أما الجانب التطبيقي فقد تم استخدام منهج دراسة حالة، وذلك بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

## ثامناً : هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات ولتحقيق الأهداف المتبقين من الموضوع، قمنا بتقسيم هذا الأخير إلى الفصول، فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل لدراسة الجانب التطبيقي، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة.

قمنا بتقسيم الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الداخلي إلى مبحثين، تعلق المبحث الأول بمدخل إلى التدقيق الداخلي أما المبحث الثاني فتناولنا فيه أساسيات التدقيق الداخلي.

بينما قدم الفصل الثاني بعنوان علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء المؤسسات الاقتصادية العمومية وجاء تقييمه إلى ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول عموميات حول أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية، فيما يعالج المبحث الثاني تقييم وتحسين الأداء، و المبحث الثالث حول علاقة التدقيق الداخلي ومساهمته في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية.

بينما الفصل الثالث الذي خصصناه للدراسة الميدانية و الذي جاء تحت عنوان دراسة ميدانية بمؤسسة بمؤسسة نفضال مستغانم، فقد قسمناه إلى مبحثين، الأول المعني بتقديم عام حول مؤسسة نفضال، و المبحث الثاني يهتم بإبراز دور التدقيق الداخلي في مؤسسة نفضال إضافة إلى تحضير وإعداد الميزانية المختصرة وحساب النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي.

## الفصل الأول

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.

### تمهيد:

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة تقييميه مستقلة نسبيا داخل المؤسسة ، ويعد نشاطه أهم مكونات التنظيم ، جاء نتيجة للنمو المتزايد في أنشطة أعمال المؤسسات و زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرفه ، لكونه يؤمن حماية الموارد من الهذر و الضياع و سوء الاستعمال ، ويوفر بيانات يمكن الاعتماد عليها ، ويعمل من خلال إدارة إلى رفع الكفاءة و الفعالية الاقتصادية للأداء ، و يؤكد للإدارة مدى التزام العاملين بالأنظمة و التعليمات و الإجراءات التي وضعتها الإدارة العليا لمنع حالات الغش و التلاعب بأموالها و تفادي الأخطاء المحاسبية التي يمكن لها أن تمس باستقرارها فهو نشاط يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

ومن هنا سوف نتطرق إلى الفصل الأول :

### ■ الإطار النظري لوظيفة التدقيق الداخلي .

قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي.
- المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.

### المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات، والتي تهدف إلى تلبية حاجيات الأفراد و أصحاب المصالح ، وقد تطورت مهنة التدقيق الداخلي بحيث كانت قديما تعتبر أداة لكشف الغش و الاحتيال لتتحول و تصبح إجراء رقابي لفحص و تقييم كفاءة الإدارة، من خلال صحة و سلامة القوائم المالية.

### المطلب الأول: مفهوم وتطور التدقيق الداخلي.

#### أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي.

ظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب كما اقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في البداية شأنه شأن المراجعة بشكل عام، ونظراً للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال والمحاسبة تطور مفهوم التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقاً.

و إن كثرة اهتمام الباحثين و الهيئات الدولية بالتدقيق الداخلي أدى إلى وفرة التعاريف الخاصة به مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم له، وسنحاول تناول بعض منها:

#### التدقيق الداخلي حسب معهد الأمريكي للمدققين الداخليين iiA :

هو نشاط مستقل وموضوعي يمنح المؤسسة ضمانات معقولة حول درجة التحكم في عملياتها، ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح لها بتحسينها، لذا فهو يساهم في توليد القيمة ; كما يساعدها في تحقيق أهدافها , من خلال التقييم بطريقة منظمة منهجية لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة ; ومن ثم وضع اقتراحات وتوصيات لتعزيز فعاليتها.<sup>1</sup>

#### عرفه المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين IFACI :

على أنه هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة , هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة عن باقي المصالح الأخرى ، وأن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري في التدقيق إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية<sup>2</sup>

#### عرفت منظمة العمل الفرنسية :

التدقيق على انه "مسمى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات التقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استناداً إلى معايير التدقيق، و تقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالنظام"<sup>3</sup>

1 د. كيموش بلال 2022 التدقيق البنكي الطبعة الأولى دار حمير للنشر القاهرة جمهورية مصر ص 122 123 .

2 رضا خلاصي ،مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار الهومة للنشر، الجزائر ،2013، ص 31-32.

3 خلف عبد الله الوردات التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع عمان 2006

### ثانيا : تطور التدقيق الداخلي .

تطور التدقيق بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات التي تهدف إلى تلبية حاجيات الأفراد وأصحاب المصالح. تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقتها تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة التدقيق Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع. ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة و التدقيق، فقد نشأت حاجة أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقتها ذلك للواقع. وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين المشروع وإدارته.<sup>1</sup>

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

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

- 1- التحول من التدقيق الكامل التفصيلي للحسابات إلى التدقيق باستخدام العينات من أجل التحقق من مدى عدالة القوائم المالية.
- 2- تركيز المدققين على أنظمة الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقومون بها النتيجة تقييمهم لهذه الأنظمة.
- 3- تراجع التركيز على اكتشاف الغش كهدف أساسي لعملية التدقيق .

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، الأردن، 2017، ص 25-26.

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

وقد استمرت عملية التطور في مجال التدقيق تسير جنباً إلى جنب مع التطورات الاقتصادية في البلدان المتقدمة ومع ما تتعرض له قطاعات الأعمال المختلفة من فشل وتراجع، وفيما يلي بيان العوامل التي أدت إلى الطلب على التدقيق.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه.

#### أولاً: أهمية التدقيق الداخلي.

لقد تبوأَت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب وتمثل أهميته في كونه:

- نشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها .
- نشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية .
- نشاط إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.
- نشاط تأكيدي لتطمئن الإدارة أن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.
- نشاط استشاري لتزويد الإدارة التحليلات والدراسات والاستشارات الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات .
- نشاط مستقل لارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم .

كما حضرت وظيفة التدقيق الداخلي بأهمية كبيرة داخل الشركات، حيث اعتبر الكثير من المختصين أن وظيفة التدقيق الداخلي تضاهي عمل التدقيق الخارجي كما اعتبروا أن سنة واحدة من عملية التدقيق الداخلي بمثابة ثلاثة سنوات من مهمة التدقيق الخارجي، وهذا كون أن التدقيق الداخلي يعمل بالموازاة مع عمل المحاسبين والمسيرين إضافة إلى أن المدقق الداخلي موظف داخل الشركة أي أنه على اطلاع بكل تفاصيلها، كما تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للشركة من خلال الخدمات الاستشارية والخدمات التوكيدية وغيرها من المهام التي تقوم بها هذه الوظيفة في إدارة المخاطر، وتحسين نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحقيق جميع أهداف الشركة، لهذا السبب قام جميع المؤلفون والهيئات والمنظمات بدعم وظيفة التدقيق الداخلي والحرص على تطويرها بما يتناسب مع التحديات التي تواجهها الشركات، باعتبار هذه العملية وسيلة تساعد حماية حقوق ومصالح أصحاب الشركات، إضافة إلى الأطراف الأخرى المستفيدة.<sup>2</sup>

#### ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي.

تختلف أهداف المدقق الداخلي بشكل كبير وتعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة ويمكن أن تشمل نشاطات قسم التدقيق الداخلي واحد أو أكثر من الأهداف التالية:

- أ- الإشراف على الرقابة الداخلية وعلى عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.
- ب- مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية

<sup>1</sup> جبور خيرة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الداخلي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2024 ص 11 12.

<sup>2</sup> بلمقدم مريم بلدغم فتحي التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال مجلة البشائر الاقتصادية جامعة طاهري محمد بشار العدد 01 2019 ص 977 .

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

والتشغيلية ولعمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.

ت- مراجعة الأنشطة التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية.

ث- التأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة. ج- تحديد وتقديم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسينها.

ح- تقييم عملية الحوكمة من خلال تحديد أهدافها وفعاليتها بين أصحاب المصالح في المؤسسة. خ- فحص وتقييم قوة وكفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية للمشروع.

د- التأكد من التماشي مع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية داخل المشروع ومدى هذا التماشي.

ذ- اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ر- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقد أو الخسارة أو السرقة.

ز- تقييم عمل العمال ومقدار تحملهم لمسؤولياتهم.

س- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات وبما يؤدي إلى تكرار الأعمال.

ش- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية الشركة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية.

ص- تقويم وتحسين فاعلية الرقابة وإدارة المخاطر وعمليات توجيه أنشطة المنظمة ومراقبتها.<sup>1</sup>

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

**أولاً : أنواع التدقيق الداخلي.**

تتمثل عملية التدقيق الداخلي في فحص وتقييم مختلف المعلومات والأنظمة للتأكد من مدى صحتها وسلامتها، لذلك يجب على المدقق الداخلي قبل بدأ عملية التدقيق الداخلي من تحديد نوع التدقيق الداخلي

المتبع، وتوضيح سيرورة عمله من خلال إتباع طريقة منهجية تتضمن مراحل القيام بعملية التدقيق

الداخلي. حيث تختلف أنواع التدقيق الداخلي باختلاف الزاوية التي تنظر من خلالها، وعمليات هناك عدة معايير لتصنيف التدقيق الداخلي أهمها:<sup>2</sup>

**1 - التدقيق الداخلي حسب المجال المعني:**

يشمل التدقيق الداخلي حسب المجال المعني ثلاثة أنواع من التدقيق منها: التدقيق الاجتماعي، وتدقيق

<sup>1</sup> د. بوخروبة الغالي د. دومي سامية التدقيق الداخلي في المؤسسة البنكية دار الإيلاء للنشر و التوزيع الجزائر العاصمة الجزائر ص 58-59.

<sup>2</sup> د. اميمة صويلح حوكمة الشركات و التدقيق الطبعة الأولى عمان الأردن ص 101 .

الجودة، والتدقيق الموضوعي.

### - التدقيق الاجتماعي:

يعمل التدقيق الاجتماعي على تدقيق نطاق الشركة بأكملها وعلاقتها سواء الداخلية، أي مع الموظفين الداخليين الذين تربطهم علاقة هرمية، إضافة إلى العلاقات الخارجية أي علاقة الشركة مع مختلف أصحاب المصالح من المساهمين، الموردين، والدولة، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أداة المسؤولية الاجتماعية للشركة.

### - تدقيق الجودة:

يعتبر تدقيق الجودة من أهم الخطوات المعمول بها لغرض تحسين الجودة في أي وظيفة، حيث من خلال عملية تدقيق الجودة تتحدد أهم نقاط القوة والضعف كما يتم تحديد أهلية نظام إدارة الجودة المنفذ وفي الأخير الوصول إلى الأهداف المسطرة، مما يؤدي إلى تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية.

### - التدقيق الموضوعي:

يقوم التدقيق الموضوعي على تغطية جانب معين من النشاط، فهو لا يغطي نطاقا واسعا من الأنشطة.

### ب - التدقيق الداخلي حسب مجال تدخل المدقق:

توجد عدة أنواع من التدقيق الداخلي حسب مجال تدخل المدقق أهمها:

### - التدقيق المالي:

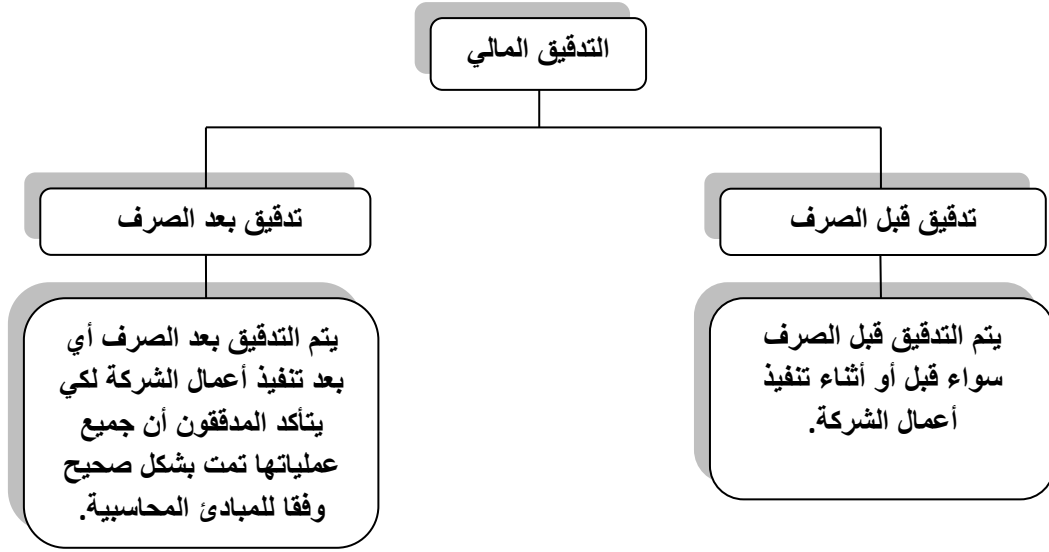
للتدقيق المالي دور مهم داخل الشركة، إذ يعمل على مراجعة جميع العمليات والأنشطة المالية التي تقوم بها الشركة إضافة إلى القيود المحاسبية والتقارير والقوائم المالية وذلك لغرض التحقق من دقتها وسلامتها، ومدى تطابقها مع معايير المبادئ المحاسبية الدولية. كما يعمل على ضمان فعالية كل من إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية.

يضمن التدقيق المالي التحقق من وجود جميع أصول الشركة، والعمل على حمايتها سواء من الضياع أو السرقة أو التلف. ينقسم التدقيق المالي إلى نوعين تدقيقا ماليا قبل الصرف، وتدقيق مالي بعد الصرف.

الشكل الموالي يوضح أنواع التدقيق المالي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>مقدمة صويلح حوكمة الشركات و التدقيق الطبعة الأولى عمان الأردن ص 102 .

الشكل 01 : أنواع التدقيق المالي.



المصدر : د.اميمة صويلح حوكمة الشركات و التدقيق مرجع سبق ذكره ص103.

- التدقيق التشغيلي :

يهدف التدقيق التشغيلي إلى القيام بعملية اختبار من أجل تحديد كفاءة وفعالية الشركة في مختلف أنشطتها ، كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى تدقيق فعالية الرقابة الداخلية للشركة، وهذا راجع لاعتماد التدقيق الداخلي على هذا النظام الرقابي الفعال، إضافة إلى التحقق من وجود موظفين كفاء و ذو خبرات، ومدربين بطريقة صحيحة على العمل. يقوم المدققين الداخليين عادة بكل من التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي معا لأن معظم وقتهم يقضونه داخل الشركة وبالتالي يكونون على اطلاع بكل جوانب الشركة وهذا ما يسمح لهم بتأدية التدقيق التشغيلي بشكل فعال، وفي الأخير يقومون بإعداد تقريرهم النهائي ورفعها إلى مجلس الإدارة بشكل يضمن استقلاليتهم.<sup>1</sup>

ثانيا: وظائف التدقيق الداخلي.

للتدقيق الداخلي وظائف متعددة، إذ يلعب دورا مهما في تقييم ومراقبة نظام الرقابة الداخلية للشركة، مما يضمن الحصول على تقارير وقوائم مالية صادقة وموثوقة، ويضمن وجود نظام رقابة داخلية فعال، كما يعمل على التقييم الدوري لجميع أنشطة وعمليات الشركة.

<sup>1</sup> د.اميمة صويلح حوكمة الشركات و التدقيق مرجع سبق ذكره ص 103.

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

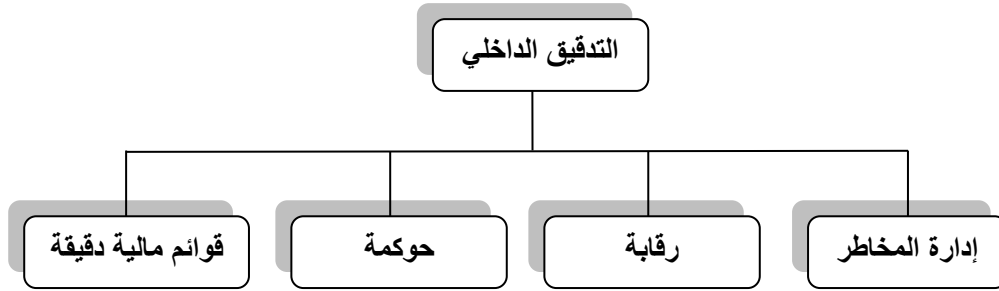
نظرا لأهمية التدقيق الداخلي ووظائفه المتعددة تناولت العديد من الدراسات للعلاقة بين وظائف التدقيق الداخلي ومدى دورها في اتخاذ القرارات المناسبة حول كيفية إعداد التقارير المالية، كما حدد كل من شتايدر و ويلنر أن وظائف التدقيق الداخلي تظهر أهميتها في حالة وجود ثغرات أو حالة وجود غش أو وجود قوائم وتقارير مالية غير مضبوطة.

توجد العديد من وظائف التدقيق الداخلي نذكر أهمها كما يلي:

- وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر.
- وظيفة التدقيق الداخلي في تحقيق رقابة داخلية فعالة.
- وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة.
- وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على تقارير وقوائم مالية صادقة ودقيقة.<sup>1</sup>

سوف نوضح وظائف التدقيق الداخلي من خلال الشكل الموالي :

### الشكل 02 : وظائف التدقيق الداخلي.



المصدر : أميمة صويلح حوكمة الشركات و التدقيق مرجع سبق ذكره ص 100 .

### المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي:

ترتكز معظم الإدارة حاليا على مهنة التدقيق الداخلي وذلك لتعزيز نظام المراقبة بصورة سليمة و بفاعلية شرط أن تلم بمجموعة من المعايير و الصلاحيات المتعارف عليها وأيضا الأدوات التي يعتمدها المدقق الداخلي لأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية و جدية ، و بإتباع مجموعة من المراحل حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها .

### المطلب الأول: معايير و صلاحيات التدقيق الداخلي.

#### أولا: معايير التدقيق الداخلي.

حدد معهد المدققين الداخليين IIA معايير التدقيق الداخلي وتمثل المبادئ الأساسية للمهنة، والتي يجب على المدقق الداخلي التزام بها عند الممارسة المهنية، وتعتبر مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المدقق الداخلي.

<sup>1</sup> د اميمة صويلح حوكمة الشركات و التدقيق مرجع سبق ذكره ص 99 .

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

وقد عرفت معايير التدقيق الداخلي بأنها " المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقا لما اعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين."

كما عرفها معهد المدققين الداخليين IIA " إعلان رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي".<sup>1</sup> وتتألف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من : 2

**1- معايير الصفات:** وهي المعايير التي تختص بالصفات الخاصة بالمؤسسات والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي وتشمل:

- وثيقة التدقيق وهي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات .
- موقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين .
- البراعة المهنية المطلوبة من المدققين لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبرة .
- التدقيق على التدقيق من خلال برنامج الرقابة النوعية .

**2- معايير الأداء:** فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها وتشمل:

- إدارة نشاط التدقيق من خلال إعداد الخطة السنوية المبنية على أساس تعميم المخاطر .
- طبيعة العمل وذلك من خلال فحص وتعميم مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتوصية والتقييم.
- التخطيط للمهمة ( إعداد برامج التدقيق والذي يحتوي على الأهداف ، نطاق المهمة والإجراءات ) .
- تنفيذ المهمة من خلال تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة في الملف الدائم والجاري.
- إيصال النتائج ( التقارير).
- المتابعة.
- توضيح لقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصيات المدققين ( قبول درجة الخطر).

**3- معايير التنفيذ:** فهي تطبيق كل من معايير الصفات و معايير الأداء في حالات محددة مثل:

- اختيار الالتزام،
- التحقيق بالغش و الاحتيال .
- مشروع التقييم الذاتي للرقابة .

<sup>1</sup> طارق عبد العالي حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004، ص35  
<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات، معايير التدقيق الداخلي الدولية، صادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية

تاريخ الاطلاع [/http://sqarra.wordpress.com/lia](http://sqarra.wordpress.com/lia) 2025/05/06.

### ثانيا: صلاحيات المدقق الداخلي.

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة و فعالية , ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته و صلاحياته , وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي. وبما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في "مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة . وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة .

وفاعلية فإنه لا بد أن يكون مدير ومدققين قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من صلاحيات أهمها ما يلي:

**1.** الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.

**2.** تحديد نطاق عمل التدقيق, بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق, حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة . بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.

**3.** الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقا للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.

**4.** الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة ان لزم الأمر.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي.

يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته، بحيث بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشاكل المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة، وهي تضم أدوات الاستفهام، الوصف، والتنظيم.

### أولا: أدوات الاستفهام.

وتتمثل في مجموعة من العناصر وذلك كما يلي:

**1- المعاينة الإحصائية:** يقصد بالمعاينة أن يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات بما يمكنه من الحصول على

أدلة الإثبات تقييمها بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع.<sup>2</sup>

ومن اجل هذا يمكننا الإشارة إلى المصطلحات أو المفاهيم المتعلقة بالمعاينة الإحصائية :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الإله عبد السلام سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 3، 2010، ص.50.

<sup>2</sup> Aperçu dans l'audit , voir le site [www.univ-setif.dz](http://www.univ-setif.dz) visite le 10/05/2025.

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- **المجتمع** : وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج أو اختيار العينة منها .
- **الدقة** : وهي درجة التطابق أو اتفاق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع.
- **الثقة** : وهي قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعية والمقترحة في شكل نسبة مئوية.
- **الخطر** : وهي تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولاً، إذا كانت نسبة الخطأ في هذا الحجم تعادل أو نقل عن نسبة الخطأ المحدد مسبقاً، فنقول مثلاً الخطأ مقبول 4%.
- **المفاضلة** : هو حاصل قسمة عدد عناصر المجتمع على حجم العينة المأخوذة من الجداول.
- **العينة** : هي جزء من المجتمع، أي مجموعة من المفردات تم اختيارها بطريقة معينة، وفقاً لأسلوب معين بهدف دراسة مشكلة أو ظاهرة معينة تخص هذا المجتمع.

**2- المقابلات**: تقنية تستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي وهي ليست محادثة أو استجواباً وتعتبر من التقنيات غير الرسمية، وذلك من أجل أخذ فكرة ورأي أولي على مختلف الأنظمة داخل المنشأة.

من أجل القيام بالمقابلة يجب احترام الشروط التالية :

- يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء مقابلة مع عامل دون أن يكون المسئول على دراية؛
- يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة والمنتظرة من وراء إجراء هذه المقابلة؛
- المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها؛
- تلخيص مستوى المقابلة وإبلاغه إلى الشخص محل المقابلة والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسئول المؤسسة.

**3- تحقق من ملفات الكمبيوتر**: أن استعمال الآلة الحاسبة وتالية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من خلال:

- دقة وسرعة المعالجة؛
- سهولة الحصول على المعلومات
- توفير الوقت.
- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛
- التحكم في المعلومات.

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

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق الذكر، ص 181.

- أن يكون الملف الآلي ناجعا وأن يحتوي على كل المعلومات المراد فحصها على ألا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛
- امتلاك أشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي، فإذا قام المدقق بهذا العمل لابد أن تكون له مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا يجب اصطحاب مختصين في هذا المجال؛
- يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة بالنتائج المنتظرة منه؛

#### 4- الاستبيان ( الاستقصاء ) : يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من

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

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

وتنقسم قوائم الاستبيان إلى نوعين :

- 1- قوائم استقصاء لتحصيل المعلومات: هي عبارة عن أسئلة يطرحها المدقق الداخلي خلال المرحلة التمهيديّة التي تدفعه إلى التعرف على الوظيفة محل التدقيق، وهذه الأسئلة تسمح له بتحديد نطاق إشرافه وتنظيم عمله، ثم سماح له بإعداد أسئلة المرحلة الموالية
- 2- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية: هذه القائمة يتم بناؤها لاحقا عند تحضير برنامج العمل ، بحيث يسمح كل سؤال بالتعرف على نقاط الرقابة الداخلية ، وذلك لتقييمها و لكشف نقاط الضعف و تقديم البدائل.

#### ثانيا: أدوات الوصف:

وتتمثل في ما يلي:

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

<sup>1</sup>م. ي جربوع،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان 2000، ص113.

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

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

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

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

**4- خرائط التدفق:** عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقاً من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسيباً وتقبيدها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، ومن ثم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة ، طبيعتها ونشاطها، وانطلاقاً من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفاً دقيقاً وعملياً للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح و التي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح .

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

- أن يقوم المدقق بدراسة الوجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها؛  
- بعد الخطوة السابقة واستناداً عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛

- يقوم بأعداد خريطة تدفق النظام استناداً إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين وإجاباتهم على استفسارات المدقق.

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

- أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق التدفق الخاصة به، وكذلك اسم المنشأة ونوع النظام؛

- أن يتم ذكر اسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة؛

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- أن توضع مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم.<sup>1</sup>

**5- جداول تداول الوثائق :** يبين عملية انتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز والأقسام وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد ، تمكن هذه العملية من معرفة منبع هذه الوثائق والمعلومات والطرف المرسل إليه وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن مسار هذه المعلومات.

**ثالثاً: أدوات التنظيم :**

وتتمثل فيما يلي:

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

وعليه يظهر دور الهيكل التنظيمي في دعم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر التالية:<sup>2</sup>

- حجم المؤسسة؛

- طبيعة النشاط؛

- تسلسل الاختصاصات؛

- تحديد المديريات؛

- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل ؛

- البساطة والمرونة؛

- مراعاة الاستقلالية بين المديريات ؛

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

- الأنشطة على مستوى الأقسام المختلفة والمطلوب مراجعتها؛

- الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها أولاً بأول وتنفيذ عملية التدقيق في شكل إجراءات مكتوبة ترشد العاملين في قسم التدقيق الداخلي؛

- التخطيط الزمني لإجراءات التدقيق على مدار السنة المالية؛

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارحة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن ، 2006، ص 14.

<sup>2</sup> محمد التهامي الطواهر، الصديق مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2014، ص 98.

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

- تحديدا عدد الأفراد الذي يساهمون في عملية التدقيق الداخلي بما يتفق وتنفيذ برامج التدقيق.<sup>1</sup>
- 3- ميثاق التدقيق:** وذلك من خلال ما ورد في المعيار رقم ( 1000) من معايير الصفات إذ يجب تحديد صلاحيات وسلطة ومسؤولية المدقق الداخلي بما يتماشى مع تعريف وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وتحديد الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا واضحا .
- 4- دليل التدقيق:** عبارة عن وثيقة مرجعية داخل المؤسسة، تتعلق بالأفراد الممارسين لعملية التدقيق الداخلي، من خلال تحديد نطاق العمل والإشراف والتدريب للمدققين الجدد.
- 5- ميثاق التدقيق :** وذلك من خلال ما ورد في المعيار رقم ( 1000) من معايير الصفات إذ يجب تحديد صلاحيات وسلطة ومسؤولية المدقق الداخلي بما يتماشى مع تعريف وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وتحديد الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا واضحا .
- 6- دليل التدقيق:** عبارة عن وثيقة مرجعية داخل المؤسسة، تتعلق بالأفراد الممارسين لعملية التدقيق الداخلي، من خلال تحديد نطاق العمل والإشراف والتدريب للمدققين الجدد.

### المطلب الثالث: مراحل التدقيق الداخلي.

يقوم المدقق الداخلي بإتباع مجموعة من المراحل حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها، وتتمثل مراحل التدقيق الداخلي في ما يلي:

#### 1. التحضير لمهمة التدقيق الداخلي:

يتطلب الأمر من المدقق الداخلي قبل البدء بتنفيذ أعمال التدقيق، أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة، من أجل تحديد أولويات مهمة التدقيق، بالتوافق مع أهداف المؤسسة، وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة ومرحلة الدراسة والتخطيط واللتنان نوضحهما كما يلي:<sup>2</sup>

#### 1. الأمر بالمهمة:

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.<sup>3</sup>

#### 2. الدراسة والتخطيط:

إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، حيث يجب على المدققين الداخليين وضع خطة التدقيق المبنية على المخاطر، لتحديد أولويات هذه المهمة، بما يتلاءم والأهداف المرغوبة.

#### II. تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق الذكر، ص 139.

<sup>2</sup> سليمان محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية 2018.

<sup>3</sup> مغربي صابرين، أهمية التدقيق الداخلي وتأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة.

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة التدقيق المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات. وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:

### 1. اجتماع الافتتاح:

يتم فيه بناء أولى العلاقات بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤول النشاط محل، المراجعة، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق و الفحص الذي سيتم.<sup>1</sup>

### 2. برنامج التدقيق ( مخطط التنفيذ ) :

يتم تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء الفريق وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، وتنظيم تنقلات الأعضاء، وبرمجة الاستجوابات واللقاءات ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد ذلك على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة.

### 3. العمل الميداني:

يتم من خلاله إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

### II. التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي:

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة التدقيق الداخلي، وتتمثل في أربع مراحل هي :

#### 1. التقرير الأولي للتدقيق :

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشف للمدققين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

#### 2. حق الرد من الأشخاص المدققة أعمالهم:

يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص المدققة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات إن كان لديهم.

#### 3. التقرير النهائي:

بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين وأعضاء لجنة التدقيق والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي كشفت خلال عملية التدقيق.

#### 4. متابعة تنفيذ التوصيات:

<sup>1</sup> سليمان محمد مصطفى، مرجع سابق الذكر. ص 23.

## الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

بعد اقتراح المدقق الداخلي مجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.<sup>1</sup>

### خلاصة الفصل :

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري للتدقيق الداخلي والذي استعرضنا فيه بالدراسة والتحليل كل من نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه أهميته وأهدافه، أنواعه وذكرنا المعايير التي يعتمد عليها المدقق الداخلي بالإضافة إلى أدوات و مراحل التدقيق الداخلي.

يمكن القول أن الإدارة لا يمكنها الاستغناء عن وظيفة التدقيق الداخلي باعتباره نشاطاً تأكيدياً استشارياً مستقلاً وموضوعياً مصمماً لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها وأهدافها وخدماتها المتمثلة في تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي وقابلية ومصداقية المعلومات وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وكذا تحديد مواطن الخطر ومنع واكتشاف الغش والاحتيال ولتحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة لابد على المدقق الداخلي أن يحترم تطبيق المعايير المتعارف عليها والاستخدام الأمثل لأدوات التدقيق الداخلي للوصول إلى الأهداف المنشودة.

وعليه نستنتج أن وظيفة التدقيق الداخلي الهدف منها حماية ممتلكات وأصول المؤسسة والمحافظة عليها وكذا محاربة كافة أساليب الفساد و الاختلالات والانحرافات السالبة، وبالتالي الحفاظ على الوضع المرغوب فيه للمؤسسة والوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة المتمثلة في تحقيق أداء جيد.

<sup>1</sup> سليمان محمد مصطفى، مرجع سابق ذكره، ص 24.

## الفصل الثاني

المبحث الأول: عموميات حول أداء المؤسسة الاقتصادية  
العمومية

المبحث الثاني: تقييم وتحسين الأداء.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و مساهمته في تحسين أداء  
المؤسسة الاقتصادية العمومية.

### تمهيد:

شهد عصرنا الحالي العديد من التغيرات و التطورات خاصة في المجال الاقتصادي حيث امتاز بالتعقيد و التقلب و المنافسة هذا ما أدى لزيادة كفاءة فعالية المؤسسات ما جعلها تتبنى موضوع الأداء المالي باعتباراه الدافع الأساسي لاستمرار و وجود المؤسسات خاصة الصغيرة منها و المتوسطة.

ويعتبر مفهوم الأداء المالي من أكثر المفاهيم الاقتصادية شمولاً ، إذ ينطوي على العديد المواضيع الجوهرية بنجاح أو فشل أي مؤسسة، أما من الناحية العملية فقد اهتمت جميع المؤسسات بهذا الموضوع ولقد سعت من خلالها لتحقيق أهدافها المتمثلة في الكفاءة والفعالية التي تمثل عنصر هاماً لاستمرارها وتحقيق أرباحها.

ومنه فإن هذا الفصل يهدف إلى التعرف على مفهوم الأداء المالي وأهميته، بالإضافة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي، وأساليب قياسه، وفي الأخير كيف يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال خطوات ومؤشرات والعلاقة بينهما، ووصولاً لهذا الهدف سيتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

**المبحث الأول: عموميات حول أداء المؤسسة العمومية.**

**المبحث الثاني: تقييم و تحسين الأداء.**

**المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و علاقته بتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية.**

### المبحث الأول : عموميات حول أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية.

تعتبر المؤسسة الاقتصادية مكان لإنتاج القيم على شكل سلع وخدمات وهذه القيم ترتبط ارتباطا وثيقا بعوامل الإنتاج المستعملة وطرق استعمالها في المؤسسة والعاملان اللذان يتطلعان بالدور القيادي فيها... هما العامل المالي والبشري، فإذا تصرف العامل البشري بطريقة عقلانية وعلمية واقتصادية مفيدة كانت لها نتائج مرضية.

من هنا تأتي أهمية الاهتمام بالموارد المالية في المؤسسة وقد ظهر هذا الاهتمام في أول الأمر لدى البنوك ورجال الأعمال إذ يعتبرون الممولون للمؤسسات، ويتمثل هذا الاهتمام بمراقبة أداء للمؤسسة.

### المطلب الأول: مفهوم الأداء و أنواعه.

#### أولا مفهوم الأداء :

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

- **الأداء لغة :** ظهرت كلمة أداء في اللغة اللاتينية *performare* حيث اشتقت منها الكلمة الانجليزية *performance* ويقصد بها انجاز العمل وتأديته.

- **الأداء اصطلاحا :** تم إعطاء العديد من تعريفات للأداء من بينها :

هناك من عرفه بأنه " إنجاز الفرد للأنشطة والمهام التي يتكون منها عمله . " هذا التعريف ركز على قيام الأفراد بالأعمال المطلوبة منهم في نطاق عملهم.

هناك من عرفه بأنه علاقة الموارد المخصصة و النتائج المحققة . في هذا التعريف تم الربط بين الموارد التي تمتلكها المؤسسة مع ما تم تحقيقه دون النظر إلى الكفاءة في الانجاز .<sup>1</sup>

**تعريف الأداء حسب المفكرين :** سنتطرق إلى تعاريف الأداء المختلفة حسب آراء المفكرين المهنيين في مجال الإدارة و التسيير أو بالأخص مفاهيم الإدارة خلال الآتي :

كما يعرفه كل من **Bromily et Miller** بأنه "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية، بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها و استغلالها بكفاءة و فعالية وبصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها. "<sup>2</sup>

<sup>1</sup> واضح حورية، المسؤولية الاجتماعية كآلية لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه ل.م.د، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2022/2021 ص 03 .

<sup>2</sup> ليلية بن عياش، بلوارث منى محددات الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، دراسة قياسية لمجمع صيدال، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية جامعة جيجل الجزائر 2021/2020، <http://dspace.Univ-jijel.dz> تاريخ الاطلاع 2025/06/02.

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول يرى الكاتبان أن الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما الطريقة في استعمال موارد المؤسسة و نعتني بذلك عامل الكفاءة و النتائج المحققة من ذلك الاستخدام و نعتني بذلك عامل الفعالية. الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه، ومقياسا للحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء.

و عرف الأداء من طرف **Bernard & Dannel** بأنه : "يعتمد في مراحله القصيرة و المتوسطة دائما على مستويين وهما : " الفعالية وتعني درجة بلوغ أهداف مهما كانت الوسائل المستعملة والكفاءة التي تمثل العلاقات بين النتائج المتحصل عليها والوسائل المستعملة للوصول إليها " .

أي أن الأداء مرتبط بمفهومي الكفاءة والفعالية، بحيث قد يكون الأداء كفو وفعال في نفس الوقت، وقد يتحقق أي منهم دون الآخر.<sup>1</sup>

الأداء حسب "**D.Kaisergruber & J.Handrieu** إصدار حكم على الشرعية الاجتماعية لنشاط معين."<sup>2</sup>

تعريف الأداء حسب **P.DRUKER** ينظر دراكر إلى الأداء على أنه " قدرة المؤسسة على المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بني رضا المساهمين والعمال"، بالنسبة لدراكر يعتبر الأداء مقياسا للحكم على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها الرئيسي، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية، وإضافة قيمة للمؤسسة، وبالتالي تحقيق التوازن بني المساهمين والمدراء الفنيين والعاملين.

تعريف الأداء حسب **SAULQUIN. Y J** على أنه: " مجموعة من المعايير الملائمة للتمثيل والقياس التي حددها الباحثون، والتي تمكن من إعطاء حكم تقييمي على الأنشطة والنتائج والمنتجات، وعلى آثار المؤسسة على البيئة الخارجية "من خلال هذا التعريف يعتبر الأداء مقياسا للأنشطة الإدارية والعمليات التشغيلية على مستوى المؤسسة ككل أو الوحدات والأقسام، استناد إلى المعايير الموضوعية والمرتبطة بالأهداف المسطرة، ومقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المتوقعة، وربطها بالمسؤوليات، وتحديد أثر المؤسسة على البيئة الخارجية.<sup>3</sup>

تم تعريف الأداء بأنه: "المخرجات والأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها". في هذا التعريف تم التركيز على الأهداف التي تسعى لتحقيقها المؤسسة والوسائل التي يجب أن توفرها للوصول للأهداف. هناك مفهومين أساسيين مرتبطين بالأداء هما: الكفاءة والفعالية.

**الكفاءة: Efficiency** تعني مجموع المخرجات التي تم الحصول عليها لكل وحدة من المدخلات. "الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة".

<sup>1</sup> طاهري صفاء ، جلول بن شريف أميرة، أثر جودة التدقيق الداخلي على أداء المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2020-2021 ص 63 .

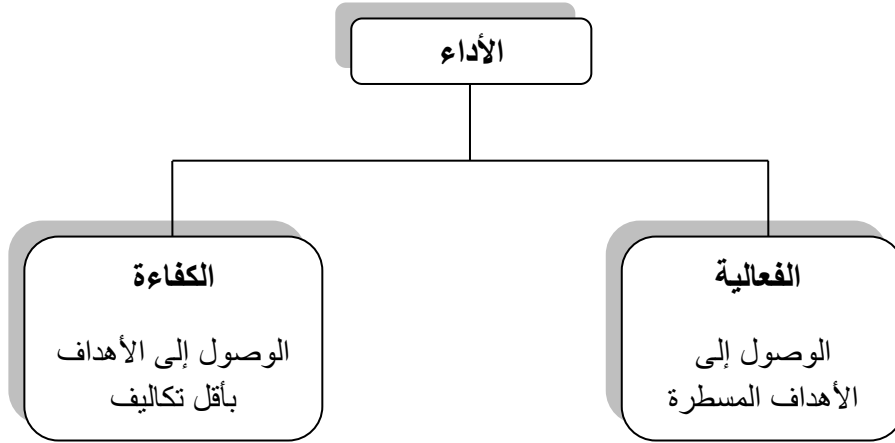
<sup>2</sup>واضح حورية، مرجع سابق الذكر ص 04.

<sup>3</sup> هوان بو عبد الله ، دور الرقابة و التدقيق في تحسين أداء منشآت القطاع السياحي ، أطروحة دكتوراه ل م د ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2021، 2022 ، ص 83-84.

**الفعالية Effectiveness :** "تعني القدرة على تحقيق الأهداف المخطط لها." <sup>1</sup>

أي أن الأداء هو عبارة عن تفاعل بين الكفاءة والفعالية من أجل الوصول إلى الأهداف المخطط لها مسبقاً، ومعرفة الانحرافات إذا كانت موجودة لتصحيحها.

**الشكل 01: مفهوم الأداء.**



**المصدر :** واضح حورية، مرجع سبق ذكره ص 05.

**ثانياً : أنواع الأداء :**

ينقسم أنواع الأداء حسب أربعة معايير وهي معيار المصدر معيار الشمولية، معيار الوظيفي ومعيار الطبيعة. يقدم كل معيار مجموعة من الأداء في المؤسسة ويمكن تلخيصها فيما يلي : <sup>2</sup>

**1 حسب معيار المصدر:** في هذا النوع من التصنيف يمكن تقسيم الأداء إلى نوعين داخلي وخارجي

**1.1. الأداء الداخلي:** يقيس هذا النوع من الأداء ما تمتلكه المؤسسة من موارد وهو عبارة عن تفاعل مجموعة من العناصر كالتالي:

- **الأداء البشري:** أي أداء أفراد المؤسسة.

- **الأداء التقني:** يتمثل في استعمال المؤسسة استثماراتها بشكل جيد.

- **الأداء المالي:** أي فعالية استخدام الموارد المالية المتوفرة.

**2.1. الأداء الخارجي:** هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة .

<sup>1</sup> واضح حورية، مرجع سبق ذكره ص 04.

<sup>2</sup> بن برنو طاطا راضية ، بطاهر كوثر ريان، دور التدقيق الداخلي في تحسي الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة نفضال مستغانم، مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس 2022-2023 ص34.

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

هذا النوع من الأداء لا تستطيع المؤسسة التحكم فيه، فلمحيط الخارجي للمؤسسة هو الذي يتحكم بالأداء إيجاباً أو سلباً عن طريق التغيير الحاصل في رقم الأعمال والحصة السوقية أو القيمة المضافة للمؤسسة.

**2 حسب معيار الشمولية:** حسب هذا المعيار ينقسم الأداء داخل المؤسسة إلى أداء كلي وأداء جزئي.

**1.2. الأداء الكلي:** يتمثل في كل الإنجازات التي حققتها المؤسسة دون الرجوع إلى وحدة أو وظيفة محددة، حيث يتم من خلال هذا النوع من الأداء الحكم على وصول المؤسسة إلى أهدافها العامة كالاستمرارية والنمو والربحية.

**2.2. الأداء الجزئي:** يتمثل في الأداء الذي يكون على مستوى كل وظيفة داخل المنظمة، حيث يتم من خلاله الحكم على أداء كل فرع ومدى تحقيقه للأهداف المسطرة له في المدى الطويل أو القصير.

**3- حسب المعيار الوظيفي:** ينقسم الأداء حسب هذا المعيار استناداً إلى الوظائف الأساسية للمؤسسة ويمكن حصرها في الوظائف التالية:

**1.3. أداء وظيفة الإنتاج:** في هذه الوظيفة يتم تحديد نوع المؤسسة إذا كانت خدمية أو إنتاجية، حيث يتم من خلالها تحويل المواد الأولية إلى سلع أو خدمات صالحة للاستهلاك.

ويتم تحديد أداء هذه الوظيفة مقارنة بكمية المخرجات من المواد مقارنة بما تم استهلاكه من مدخلات، وقدرتها على إنتاج منتجات بجودة عالية وتكلفة منخفضة، مقارنة مع غيرها من المؤسسات التي تنشط في نفس المجال.

**2.3. أداء وظيفة الموارد البشرية:** تختص هذه الوظيفة بتوفير العاملين في الوقت والمكان المناسب بالتكلفة المناسبة، حيث تدير هذه الوظيفة شؤون العاملين بكفاءة وفعالية.

ويكون أداء وظيفة الموارد البشرية عن طريق مجموعة من المؤشرات من بينها:

- عدد الحوادث والإجراءات التأديبية والبرامج التدريبية التي تؤثر على أداء العاملين .

- سلوك العاملين سواء كان إيجابياً أو سلبياً يؤثر على النتائج المحققة ومنه يؤثر على الأداء .

- العلاقة بين العاملين ومروستهم وطرق الاتصال بينهم تأثير بشكل مباشر على الأداء، فكلما كان الاتصال مباشر وسريع كلما كان الأداء أفضل .

**3.3. أداء الوظيفة المالية:** يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتمثل في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لمواجهة احتياجاتها المستقبلية.

**4.3. أداء وظيفة التمويل:** يتمثل أدائها في القدرة على توفير استقلالية عن الموردين، وتوفير الموارد بجودة عالية وتكلفة منخفضة وفي الوقت المحدد، مع الحصول على أجال دفع تفوق الأجال الممنوحة للعملاء.

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

**5.3. . أداء وظيفة التسويق:** يتمثل الأداء التسويقي في قدرة المؤسسة على تلبية احتياجات المستهلكين وتحقيق الرضا والولاء بالنسبة لمنتجات المؤسسة، وتحسين صورة وسمعة المؤسسة في السوق، مما ينعكس على زيادة المبيعات والحصة السوقية، كما يمكن جلب عملاء جدد.

### 4 حسب معيار الطبيعة :

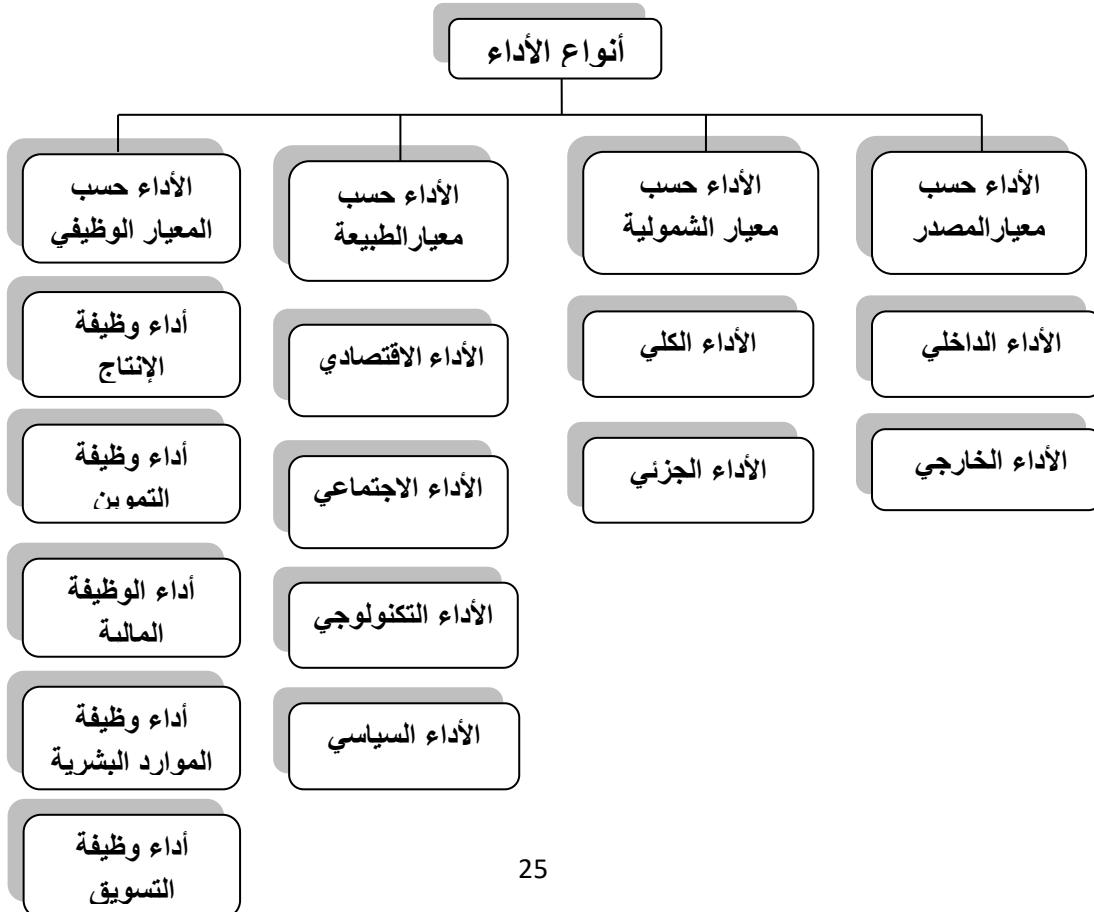
وحسب هذا المعيار يمكن تصنيف الأداء إلى:

**4-1- الأداء الاقتصادي:** يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (النتاج، الربح القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية... الخ) وتدنية استخدام مواردها ( رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا... الخ)

**4-2-الأداء الاجتماعي :** في حقيقة الأمر الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيودا أو شروطا فرضها عليها أفراد المؤسسة أولا وأفراد المجتمع الخارجي ثانيا وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية، كما يقول أحد الباحثين «الاجتماع مشروط بالاقتصاد» وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقيق الأداء الاجتماعي.

**4-3-الأداء التكنولوجي :** يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تحدد أهدافا تكنولوجية أثناء عملية التخطيط كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا استراتيجيه نظرا لأهمية التكنولوجيا.

### الشكل رقم 02 : أنواع الأداء حسب أربعة معايير مختلفة.



المصدر : بن برنو طاظا راضية ، بظاهر كوثر، مرجع سبق ذكره ص 32.

### المطلب الثاني : أبعاد و مستويات الأداء.

#### أولا : أبعاد الأداء.

أ- **البعد الاقتصادي للأداء** : تتمثل أدوات قياس الأداء الاقتصادي في استخدام التحليل المالي حيث يتم الاعتماد على المقاييس الربحية بأنواعها المختلفة و النسب المالية. انطلاقا من القوائم المالية و التقارير التي تعدها و كذا السجلات ودفاتر المؤسسة .

ب- **البعد التنظيمي للأداء** : يقصد بالأداء بالتنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بعد تحقيق أهدافها و من ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة و أثرها على الأداء , مع الإشارة أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكلة التنظيمية و ليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاقتصادية الاجتماعية . و هذا يعني انه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن معايير اقتصادية و اجتماعية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية .

و منه نستنتج مما سبق أن هذه المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دورا هاما في تقييم الأداء , حيث تتيح للمؤسسة إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم قبل أن يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية .

ج- **البعد الاجتماعي للأداء** : يشير إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم, لان مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على وفاء الأفراد لمؤسستهم. و تتجلى أهمية و دور هذا الجانب في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد , اذا اقتصرت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي و أهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية كما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية ' لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة , أي لكل ماله صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة (صراعات , الأزمات ....)<sup>1</sup>

#### ثانيا : مستويات الأداء.

تختلف مستويات الأداء باختلاف المؤشرات المستعملة في قياس و تقييم الأداء، وبشكل عام هناك مجموعة من المستويات التي تستطيع المؤسسة معرفة أدائها من خلالها وهي كالتالي :

<sup>1</sup> إدريس عبد الصدوق، دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية،مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس، 2020- 2021 ص 37 .

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

**الأداء الاستثنائي:** يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة وازدهار الوضع المالي للمنظمة .

**الأداء البارز:** يكون فيه الحصول على عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك إطارات ذات كفاءة، امتلاك مركز ووضع مالي متميز .

**الأداء الجيد جدا:** يبين مدى صلابة الأداء، واتضح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد .

**الأداء الجيد:** يكون فيه تمييز للأداء وفق المعدلات السائدة مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات والخدمات وقاعدة الزبائن، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر .

**الأداء المعتدل:** يمثل سيورة أداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات و الخدمات وقاعدة الزبائن، مع صعوبة في الحصول على الأموال اللازمة للبقاء والنمو.

**الأداء الضعيف:** والذي يمثل الأداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فصال عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الإطارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء.

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

#### 1-العوامل الخارجية:

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

#### العوامل الاقتصادية:

العوامل الاقتصادية هي أكثر العوامل تأثيرا على المؤسسات خاصة الإنتاجية منها ويعود ذلك لطبيعة عمل ونشاط المؤسسات من جهة، ولكون المحيط الاقتصادي هو المصدر لمختلف موارد المؤسسة والمستقبل لمنتجاتها من جهة أخرى، وتنقسم هذه العوامل بدورها إلى عوامل اقتصادية عامة كالسياسة المتبعة من طرف الدولة، معدلات التضخم، المعاملات الاقتصادية، أسعار الفائدة... وعوامل اقتصادية خاصة كطبيعة وجودة المواد الأولية ومدى قدرتها التنافسية، متوسط الدخل الفردي للأفراد... و تتميز

<sup>1</sup> واضح حورية ، مرجع سبق ذكره ص 11.

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

العوامل الاقتصادية الخاصة بتأثيرها المباشر عكس العوامل الاقتصادية العامة التي يكون تأثيرها غير مباشر ولا يظهر بشكل واضح إلا بعد مرور سنوات.<sup>311</sup>

### العوامل الاجتماعية والثقافية:

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

### العوامل السياسية والقانونية:

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

### العوامل التكنولوجية:

وتتمثل في المعارف العلمية، البحث العلمي، براءات الاختراع، الإبداع والابتكار، حيث تؤثر هذه العوامل إيجابا أو سلبا على حجم التكاليف وجودة المنتجات وبالتالي على مستوى الأداء في المؤسسة.<sup>2</sup>

## 2-العوامل الداخلية:

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

### 2.1. العوامل البشرية:

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

- مستوى تأهيل الأفراد؛
- قدرة التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها؛
- نظام الأجور والمكافآت؛
- مدى ملائمة مناخ العمل في المؤسسة؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ليلية بن عياش ، مرجع سبق ذكره ص 17 .

## - 2.2 العوامل التقنية :

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

- نوع التكنولوجيا المستخدمة في الوظائف الفعلية وفي معالجة المعلومات؛

- نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال؛

- تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورشات، الآلات، التجهيزات؛

- نوعية المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية؛

- الموقع الجغرافي للمؤسسة ؛<sup>1</sup>

## -3-2- العوامل التنظيمية :

تضم العوامل التنظيمية كل ما يتعلق بالتنظيم والهيكل التنظيمي داخل المؤسسة وكيفية تحديد الوظائف والمسؤوليات التي تترتب عنها وفقا للمهارات وإمكانيات العاملين المسؤولين على حد سواء.

- **الهيكل التنظيمي** : هو الذي يحدد الأنماط الإدارية الخاصة بالأدوار المتكاملة التي يؤديها الأفراد ضمن المستويات الإدارية فيها بالإضافة إلى ذلك فإن الهيكل التنظيمي يعتبر عامل أساسي يساعد على خلق التعاون بين مجموعات العمل وفتح الأبواب لإبداع الأفراد مما يساعد في بلوغ أهداف المؤسسة.

- **الثقافة التنظيمية** : وتعتبر عن النمط العام للمعتقدات والمبادئ المشتركة لأفراد المؤسسة والتي تبلورت خلال تاريخ المؤسسة لتشكيل الأساس والمنطق لكثير من السلوك والأعراف الرسمية وغير الرسمية. فالثقافة التنظيمية تمثل المحرك الأساسي للطاقات والقدرات فهي تؤثر بالدرجة الأولى على الأداء وتحقيق الإنتاجية المرتفعة، كما تعتبر معيار التمييز ما بين المؤسسات فلقد بينت الكثير من الدراسات أن المؤسسة المبدعة تسودها لضرورة ثقافة مبدعة.<sup>2</sup>

**المبحث الثاني : قياس و تقييم الأداء.**

**المطلب الأول : قياس و تقييم الأداء.**

**أولا : قياس الأداء.**

تعتبر عملية قياس الأداء من أهم العمليات لأنه بدونها لا يمكننا القيام بعملية الرقابة فهناك العديد من التعاريف لقياس الأداء نذكر منها :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ليلية بن عياش ، مرجع سبق ذكره ص 18.

<sup>2</sup> ليلية بن عياش ، مرجع سبق ذكره ص 19.

<sup>1</sup> إدريس عيد الصدوق ، مرجع سبق ذكره ص 43.

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

**التعريف الأول :** القياس هو تحديد قيمة الشيء بمقارنته بمعيار متفق عليه و معنى ذلك أن القياس هو مقارنة الشيء المراد قياسه بشيء آخر قدره و متفق عليه.

**التعريف الثاني :** قياس الأداء هو المراقبة المستمرة لانجازات برامج المؤسسة و توثيقها و لا سيما مراقبة و توثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقا .

### مقاييس الأداء :

يمكن تصنيف مقاييس الأداء إلى ستة مقاييس و هي كالتالي :<sup>1</sup>

**الفاعلية :** و هي خاصية من خصائص العمليات و التي تشير إلى درجة مطابقة المخرجات لمتطلبات المؤسسة.

**الكفاءة :** و هي خاصية من خصائص العمليات و التي تشير إلى درجة خروج عمليات المؤسسة بالنتائج المطلوب بأدنى تكلفة من الموارد.

**الجودة :** هي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات و توقعات العملاء.

**التوقيت :** هذه الخاصية تقيس مدى انجاز العمل بشكل صحيح و في الوقت المحدد له اد لا بد من وضع معايير لضبط أوقات الأعمال و عادة ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات هذه العملاء.

**الإنتاجية :** و هي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل و رأس المال و جميع المستلزمات المستخدمة في تحقيق هذه القيمة.

**السلامة :** هي الخاصية تقيس جانب القدرة العامة الكلية للمؤسسة و بيئة عمل للعاملين.

### ثانيا :تقييم الأداء.

#### 01 - مفهوم تقييم الأداء :

يعرف تقييم الأداء على انه تلك المرحلة الأساسية من مراحل عمليات الإدارة و التي يحاول فيها المديرين أن يفترض وان خياراتهم تنفذ بصورة صحيحة وأنها تلبى أهداف المؤسسة و بالتالي فتقييم الأداء هو قياس الأعمال و مقارنتها بالخطط المعدة مسبقا و ذلك لاكتشاف الأخطاء و نقاط كل من الضعف و القوة للمؤسسة.

كما عرف تقييم الأداء بأنه عملية فحص و قياس الأداء من خلال دراسة و مقارنة كل ما يتم التخطيط له و ما تم القيام به من أعمال و ما تم انجازه و الوصول إليه .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> إدريس عبد الصدوق ، مرجع سبق ذكره ص 43.

## 02 - أهداف تقييم الأداء :

تتعدد أهداف عملية تقييم الأداء حيث يمكن تلخيصها في<sup>2</sup>:

- معرفة مستوى انجاز الشركة للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خططها.
- الكشف عن أماكن الخلل و الضعف في نشاط الشركة و إجراء تحليل شامل لها و بيان مسبباتها و ذلك بسبب وضع الحلول اللازمة لها و تصحيحها و إرشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلا.
- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في مؤسسة عن مواطن الخلل و الضعف في النشاط الذي تقوم به .و ذلك من خلال إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية .و تحديد انجازاته سلبا أو إيجابا الأمر الذي من خلاله خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة.
- تصحيح الموازنات التخطيطية و وضع مؤشراتنا في المسار الذي يوازن بين الطموح و الإمكانيات المتاحة.

تحفيز العاملين على تحسين الأداء.

المطلب الثاني : أسس تقييم الأداء مراحلها و متطلبات نجاحه.

أولا : أسس تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

## 01 - تحديد أهداف المشروع :

لقد تعارف الباحثون في مجال تحديد الأهداف على عدد من المجالات و أوجه نشاط المشروع التي يجب أن تحدد الأهداف بالنسبة لها مايلي :

المجال التسويقي .

مجال التجديد و الابتكار أو زيادة الإنتاجية.

القيمة المضافة .

الموارد المالية و المادية الخاصة بالتمويل.

الربحية .

أداء العاملين و تطويرهم.

المسؤولية اتجاه المجتمع .

الموازنة بين الأهداف القصيرة و المتوسطة و بعيدة المدى.

<sup>2</sup> إدريس عبد الصدوق مرجع سبق ذكره ص 44.

<sup>2</sup> إدريس عبد الصدوق مرجع سبق ذكره ص 45.

## 02 - تحديد الخطة التفصيلية :

يتمثل هذا الأساس في وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات النشاط وعلى ضوء هذا الأساس فإنه لا بد أن تحدد الخطط التفصيلية على ضوء مايلي :

ضرورة تغطية الأهداف المحددة لجميع أوجه النشاط

ضرورة التناسق بين أهداف الأقسام و الفروع

ضرورة مساهمة جميع الأفراد في صياغة تلك الأهداف و الذين سوف يساهمون في تنفيذها ضمن حدود مسؤولياتهم.

أن تكون هذه الأهداف قابلة للتكيف مع تغير الظروف

## 03 - تحديد مراكز المسؤولية :

إجراء تقييم الأداء على الوجه الأكمل يقتضي أداء كل مركز من المراكز العامة بالمؤسسة الاقتصادية موضوع البحث للحكم على الأداء الداخلي

إذا اقتضت عملية التقييم على الأداء الإجمالي للمؤسسة فإن تقييم الأداء يشتمل على مدى الأهداف المحددة وكذلك تفسير الانحرافات عنها و تحليلها بغرض التعرف على أسبابها و مراكز الإدارة المسؤولة عنها.

## 04 - تحديد معايير الأداء :

تعتبر خطوة تحديد المعايير التي على يتم أساسها تقييم ادا المؤسسة الاقتصادية بأكملها أو تقييم الأداء على مستوى المراكز المسؤولية فيها . من أهم الجوانب في عملية التقييم كما أنها الأكثر صعوبة في الوقت نفسه فهناك عدة معايير تأخذ بعين الاعتبار عند المفاضلة بينها مثل وجوب تحديد ماهية المعايير المختارة و من ثم اختبار المعايير المناسبة لدراسة مستوى الأداء و تختلف هذه المعايير من وحدة إنتاجية لأخرى حسب طبيعة العملية الإنتاجية التي تؤديها.<sup>1</sup>

ثانيا : مراحل عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية .

إن عملية تقييم الأداء تتم عبر عدة مراحل أساسية يمكن إجمالها فيما يلي :

### 01 - مرحلة جمع المعلومات و البيانات الإحصائية .

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر البيانات و المعلومات و التقرير و المؤشرات اللازمة مثل : القيمة المضافة ; كمية و / أو قيمة الإنتاج عدد العمال الأجور و غير ذلك لكن يجب الأخذ بعين الاعتبار المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة للوقوف على طبيعة التطور لكافة المجالات النشاط للمؤسسة الاقتصادية .

<sup>1</sup> إدريس عبد الصدوق مرجع سبق ذكره ص 46-47 .

## 02 - تحليل و دراسة البيانات و المعلومات الإحصائية.

انه لا بد من توفير مستوى من الثقة في هذه البيانات و قد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لختبار مدى صحتها يتم بعد ذلك تحليلها و الوصول إلى نتائج معينة.

## 03 - إجراء عملية التقييم :

و ذلك باستخدام المعايير المناسبة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة. أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها. بهدف التوصل إلى حكم موضوعي و دقيق يمكن الاعتماد عليه.

## 04 - مرحلة الحكم على النتائج و تحديد الانحرافات.

تمر هذه العملية بالخطوات التالية :

التعرف على أسباب خطوة التنفيذ.

التعرف على معايير و مقاييس الأداء.

قياس بالأداء الفعلي و مقارنته بالأداء المخطط.

تحديد الانحرافات و أسبابها و المراكز المسؤولة عنها.

معالجة الانحرافات.<sup>1</sup>

## ثالثا : متطلبات نجاح تقييم الأداء.

تتطلب توفر بعض الشروط الأساسية التي من شأنها الوصول بدرجة التقييم إلى مستوى مقبول الدقة الذي يساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الانحرافات. ومن هذه الشروط مايلي :<sup>2</sup>

أن يكون الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية واضحا تتحدد فيه دقة المسؤوليات و الصلاحيات لكل مدير و مشرف بدون أي تداخل بينهم.

وضوح وواقعية أهداف الخطة الإنتاجية قصد قابليتها للتنفيذ بكل سهولة .

وجود نظام حوافز فعال سواء مادية أو معنوية لان غياب مثل هذا النظام يضعف من قوة و جدية القرارات المتخذة بشأن تصحيح المسار في العملية الإنتاجية و الارتفاع بها إلى المستوى المرسوم .

إن يتوفر للوحدة الاقتصادية نظاما اقتصاديا فعلا متكاملا للمعلومات و البيانات و التقارير اللازمة لتقييم الأداء بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة و منتظمة تساعد المسؤولين على اختلاف مستوياتهم

<sup>1</sup> إدريس عبد الصدوق مرجع سبق ذكره ص 47-48 .

<sup>2</sup> إدريس عبد الصدوق مرجع سبق ذكره ص 48-49 .

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

الإدارية من اتخاذ قرار سليم و سريع و في الوقت المناسب لتصحيح الأخطاء و تفادي الخسائر في العملية الإنتاجية .

**المطلب الثالث : أساليب تقييم الأداء.**

### **1- الأساليب التقليدية في تقييم الأداء.**

تعتمد أنظمة تقييم الأداء التقليدية على تقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات المالية، حيث إن هناك من يرى بأن الأداء المالي سيبقى المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات وأن عدم تحقيق هذه الأخيرة لأداء مالي بالمستوى المطلوب سوف يعرض وجودها واستمرارها للخطر .ومن بين الأسباب التي جعلت استخدام الأدوات التقليدية واسع في تقييم الأداء هو: <sup>1</sup>

- ارتباط مؤشرات الأداء المالية كالربح مثل ارتباط مباشر بالأهداف قصيرة الأجل للمؤسسة و من المعلوم أن اغلبية المؤسسات تسعى لتحقيق نتائج ايجابية في المدى القصير لذلك تعد الطرق التقليدية للتقييم هي الأفضل.

- سيادة فكرة أن المؤسسات ذات الموارد المالية المتعددة والأداء المالي الجيد هي الوحيدة القادرة على الاستمرار كونها قادرة على الاستجابة للفرص المتاحة ومواجهة التهديدات في بيئة الأعمال .

### **1- أسلوب مراقبة الموازنات التقديرية:**

تم استخدام الموازنة كأداة للرقابة الأولى مرة في سنة 1912 حيث تعتمد الموازنة التقديرية على حساب الانحرافات بين الأهداف والإنجازات والبحث عن أسباب هذه الانحرافات والمسؤولين عنها، وهذا يسمح بمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف، والتصرف في الوقت المناسب في حالة وجود انحرافات غير مرغوب فيها وكذلك تقييم الأداء وتحسين قواعد التنبؤ وجودة الخطط الإستراتيجية.

### **تعريف الموازنة التقديرية:**

يعرفها Noreen and Garrison بأنها خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة، وهي عبارة عن خطة للمستقبل يعبر عنها بصورة كمية. كما يذكر أن الموازنة تتطوي على عملية ترجمة للأهداف التنظيمية الكلية، إلى وحدات مالية يتم استخدامها كمعيار أو أهداف للأداء، حيث يتم بعد ذلك قياس الأداء الفعلي وتقييمه مقارنة مع الموازنة.

### **تقييم الأداء باستعمال مراقبة الموازنة:**

للموازنة التقديرية أهمية كبيرة في تقييم أداء المؤسسة ويظهر ذلك من خلال الأهداف الرئيسية في إعدادها:

<sup>1</sup> واضح حورية، مرجع سابق الذكر ص 21.

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

- **التخطيط:** يعتبر التخطيط من الوظائف الأساسية، وتعتبر الموازنة التقديرية إحدى أهم أدوات التخطيط التي تستخدمها المؤسسة، فمن خلال وضع موازنة المبيعات لفترة لاحقة تقوم بقية الأقسام في المؤسسة بالتخطيط للوصول إلى حجم المبيعات المتوقع .

- **الرقابة على الأرباح والعمليات:** تستخدم الموازنة كأداة للرقابة على أداء الأقسام المختلفة في المؤسسة، كما تستخدم كأداة للتحقق من وصول المؤسسة للأهداف المخطط لها، حيث تتم مقارنة الأداء الفعلي للمؤسسة مع الأداء المتوقع في الموازنة، ومن ثم يتم تحديد مدى كفاءة الأقسام المختلفة في المؤسسة.

- **تقييم الأداء والحوافز:** تستخدم المؤسسات الموازنات التقديرية كأداة لتقييم أداء الأفراد والأقسام المختلفة، وبالتالي تحديد الحوافز الواجب دفعها للعاملين .

### 2- أسلوب القيمة المضافة :

يستخدم هذا المعيار لتبيان القيم المضافة التي تتولد من العملية الإنتاجية حيث تعتبر بمثابة مؤشر أساسي لتقييم الأداء .

**تعريف القيمة المضافة:** هناك العديد من التعاريف للقيمة المضافة من بينها:

- **عرفها Stewart Stern** بأنها " مقياس لإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي حيث إنها مرتبطة بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت، وهي الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضريبة وتكلفة رأس المال الممتلك والمقترض.

- **عرفها Scott** : بأنها الفرق بين ما يستثمره أصحاب رأس المال في الوحدة وما يحصلون عليه من عملية البيع بالأسعر الحالية السائدة في سوق الأوراق المالية .

### تقييم الأداء باستخدام القيمة المضافة :

تقدم القيمة المضافة تقديراً مقبولاً لقياس القدرة على إدارة الأصول وكذا القدرة على إدارة الموارد المالية المستخدمة في تمويل تلك الأصول، يتم حساب القيمة المضافة كما يلي :

القيمة الاقتصادية المضافة EVA = صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة - (تكلفة رأس المال x رأس المال المستثمر).

القيمة الاقتصادية المضافة EVA = (معدل العائد على رأس المال المستثمر - معدل تكلفة رأس المال) x رأس المال المستثمر.

### الأساليب الحديثة لتقييم الأداء<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> واضح حورية، مرجع سابق الذكر ص 24.

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

إن الأساليب التقليدية في تقييم الأداء ركزت على الجانب المالي للمؤسسات وأهملت باقي الجوانب، لذلك ظهرت الطرق الحديثة في تقييم الأداء التي ركزت على ثلاثة عناصر أساسية وهي: التوقع، التفسير والعمل .

التوقع: تسمح هذه الخاصية للوسائل الحديثة بتصور مجموعة من الوضعيات الممكنة مستقبلاً، وتحديد نتائجها وتحضير مخططات الأعمال التي يجب تنفيذها في كل وضعية .

القدرة على التفسير: تسمح الوسائل الحديثة بفهم أفضل لأسباب الأحداث الملاحظة ومهما كانت الوضعيات معقدة، فهي تبحث عن العلاقة بين الأسباب والأحداث فمن غير الممكن التصرف إذ لم يفهمها .

العمل: تعمل الأدوات الحديثة على الإظهار الفعلي والتنفيذ الملموس للغايات والأهداف الإستراتيجية والتقرب أكثر من مخططات العمل، ويأتي هذا التوجيه نحو العمل من قدرتها على التفسير، فلا يمكن اختيار مخططات عمل تتناسب مع الأهداف إذ لم تتوفر وسائل تسمح بفهم وتحديد مكان الأحداث المتعددة في العمل.

**01 - أسلوب بطاقة الأداء المتوازن :** تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المؤسسات، وتعود فكرة بطاقة الأداء المتوازن لسنة 1987 من قبل Kaplan & Johnson من أجل مواجهة الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية وتقييم الأداء.

### تقييم الأداء من خلال أبعاد بطاقة الأداء المتوازن :

البعد المالي: يعد البعد المالي أحد محاور قياس وتقييم الأداء، حيث تمثل نتائج هذا البعد مؤشرات موجهة لبلوغ الأهداف والوقوف على مستوى النتائج المحققة، كما تقدم المؤشرات المالية صورة واضحة عن الأداء المالي للمؤسسة تسمح بالتأكد مما إذا كان تنفيذ الإستراتيجية يساهم فعال في تحسين نتائج المؤسسة وبلوغ أهدافها.

بعد العملاء: تبدي فلسفة التسيير الحديث المزيد من العناية لإرضاء العملاء، والأداء المنخفض في هذا المنظور مؤشر رئيسي للتراجع المقبل حتى وان بدت الصورة المالية الحالية جيدة. يستطيع المسير بفضل هذا البعد تحديد الأجزاء المستهدفة بالسوق وكذا مؤشرات الأداء لهذه الأجزاء. يسعى هذا البعد إلى تقييم مجموعة من الجوانب مثل:

- مدى رضا العملاء على خدمات المؤسسة؛

- قدرة المؤسسة على منافسة المؤسسات الأخرى في نفس القطاع؛

- القدرة على الاستمرارية في المدى البعيد .

- يتم القياس من خلال الحصة السوقية، المر دودية ، رضا العملاء، درجة ولاء العملاء للمؤسسة .

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

**بعد العمليات الداخلية:** تشكل العمليات الداخلية حجر الأساس في تكوين قدرة منظمات الأعمال الأدائية والتنافسية، لذلك فهي تعرف على أنها جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات الأخرى، والتي من خلالها يتم مقابلة حاجات العملاء وأهداف المساهمين.

يتم تقييم الأداء من خلال هذا البعد من خلال:

- نقاط القوة والضعف في العمليات الداخلية والأساسية في المؤسسة؛

- كيفية ترشيد التكاليف .

- تحديد العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات العملاء .

**بعد التعلم والنمو:** يحدد هذا البعد المجالات التي يجب أن تبذل فيها المؤسسة لتحسين أدائها وتحقيق النمو في المدى الطويل، يضم التعلم ثلاثة عناصر: الأفراد، الأنظمة، والإجراءات، كما يكشف بعد العملاء وبعد العمليات الداخلية عن الفجوة الموجودة بين الطاقات الحالية للأفراد، الأنظمة والإجراءات، والطاقات الضرورية لتقديم حقيقي في الأداء. يهدف هذا البعد إلى تقييم:

- قدرة المؤسسة على الابتكار .

- قدرة المؤسسة على التعلم .

- قدرة المؤسسة على التغيير والتحسين المستمر .

- كيفية بناء وتنمية الميزة التنافسية .

**أسلوب لوحة القيادة :** ظهرت لوحة القيادة سنة 1930 حيث كانت تستعمل في قياس الأداء المالي فاعتبرها العديد من الأدوات التقليدية في تقييم الأداء، لكن شهدت لوحة القيادة تغيير وتطور جذري مما جعلها تظهر من جديد سنة 1980 وهي من أحدث الأدوات وأنجعها في تقييم الأداء ومراقبة التسيير.

### خصائص لوحة القيادة:

- لكل مسئول عملي لوحة قيادة خاصة به تناسب طبيعة عمله .

- تسمح بكشف الأخطاء والتغيير فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.

- تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .

**تقييم الأداء من خلال لوحة القيادة:** تسمح لوحة القيادة بمتابعة عملية التسيير باستمرار ويلفت نظر المسؤولين إلى الانحرافات التي يجب تصحيحها في أقرب وقت، وتخضع عملية تطبيق لوحات القيادة في تقييم الأداء إلى المراحل الأساسية التالية :

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

**تحليل بيئة المؤسسة:** يتم في هذه المرحلة التركيز على المؤسسة والسوق الذي تعمل فيه، موارد وإستراتيجية المؤسسة، والهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومنه يتم تحديد أهداف المؤسسة ككل، وأهداف مراكز المسؤولية فيها.

**وضع المؤشرات:** في هذه المرحلة يتم اختيار المؤشرات المناسبة لقياس التقدم نحو تحقيق الأهداف، وتجدر الإشارة إلى ضرورة شمول المؤشرات على كل الجوانب المالية وغير المالية.

**تحديد المستهدفات:** يتم مقارنة المؤشرات الفعلية للوحة القيادة بقيم معيارية، ويمكن أن تمثل هذه المستهدفات في أهداف تحددها المؤسسة أو قد تكون من دراسات مختصة في مجال الاستشارات وقياس الأداء.

**تقييم الأداء:** بعد تحديد المؤشرات واختيار الأنسب منها تقوم المؤسسة بقياس أداء أنشطتها المعنية بعملية التقييم، وذلك من خلال تحديد درجة التقدم نحو تحقيق الأهداف عن طريق مقارنة القيم المنجزة مع القيم المستهدفة.

**مراعاة طريقة عرض لوحات القيادة:** من أهم مميزات لوحة القيادة لفت انتباه المسؤولين وسهولة قراءة المعلومات المتواجدة بها، لذا يجب احتواء لوحة القيادة على معلومات مرتبة وشمولية.

**03- أسلوب أصحاب المصالح:** قدم Wells et Waterhouse نموذجاً لتقييم الأداء مع التركيز على أصحاب المصلحة ودورهم في أداء الأعمال تشمل: المساهمين والعملاء والموظفين والمجتمع الذي تنشأ فيها المؤسسة.

- **المساهمين:** يؤثر المساهمين على أداء الأعمال من خلال العائد على الاستثمار.

- **العملاء:** هم أصحاب المصلحة الذين تكون الأنشطة التي داخل المؤسسة مخصصة لهم .

- **الموظفون:** هم الجهات الفاعلة الداخلية التي تضمن إنجاز الأنشطة المختلفة ورضا العملاء، وفي هذا السياق، فإن التزامهم، وكفاءتهم وإنتاجيتهم لها أهمية كبيرة في سياق أداء الشركة .

- **المجتمع:** هم المجموعات من المواطنين وجمعيات حماية البيئة وغيرهم .

**دور أسلوب أصحاب المصالح في تقييم الأداء :** يتم تقييم أداء المؤسسات باستخدام أسلوب أصحاب المصالح عن طريق تحديد مجموعة من المؤشرات التي تترجم أهداف المؤسسة في المدى القصير والطويل ومقارنتها مع ما تم تحقيقه بالفعل. و هي : المستهلكون الموردون المساهمين العمال جمعيات حماية المستهلك الجهات التشريعية البيئة.

**المبحث الثالث : التدقيق الداخلي و مساهمته في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية.**

لتحسين أداء المؤسسة لا بد من توفر مجموعة من العوامل التي تؤثر فيه و تساهم في تطويره ، و من بين هذه العوامل نجد التدقيق الداخلي حيث يلعب دوراً في تحسينه بواسطة الحد من عملية الغش و

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

الأخطاء الاحتيال و تقليل التكاليف و زيادة النواتج و الموارد البشرية و لتحقيق جميع هذه الأهداف لا بد للتدقيق الداخلي تتبع منهجية صارمة و دقيقة تتميز بالشفافية حتى تكون على أحسن وجه.

### المطلب الأول : إجراءات التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية.

**01- المرحلة التمهيدية :** للقيام بهذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي باختيار عينة الدراسة ثم يتقدم و هي محل الدراسة التي توفر له مختلف البيانات و المعلومات و الوثائق المستندة التي تخص العينة ثم يضع برنامج .

**02- القيام بالمراجعة :** في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بصفة فعلية في تطبيق في برنامجه و تختلف الإجراءات حسب طبيعة نشاط المؤسسة و الصعوبات التي يصادفها ثم يبدأ في العمليات بدقة حيث يقوم بالتحقيق في الوثائق التوثيقية غي العملية ثم في المبالغ الاجمالية ثم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية ثم ترحيلها في دفتر اليومية و من ثم ينتقل الى :

التحليل :

- القيام بتحليل النتائج
  - القيام بإبداء رأيه في التقرير.
  - بواسطة هذا التحليل يقوم بالتعرف على نقاط الضعف و القوة في المؤسسة .
- بعد الانتهاء من التحليل يقوم بتقييم التدقيق الداخلي و مدى كفاءته و فعاليته و مختلف السياسات المعمول بها في المؤسسة و الهدف من التقييم معرفة النقص و ذلك من أجل وضع بعض الاقتراحات و التوصيات .

**03- تقرير المدقق الداخلي :** تعتبر المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المدقق الداخلي حيث يقوم بالحوصلة مشيراً الى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة و يبين من خلاله النتيجة التقييمية لنظام الرقابة في المؤسسة كمل يبين من خلاله نقاط و الضعف .

و في الأخير يقوم بتدوين التوصيات و الاقتراحات لتصحيح الأخطاء و تحسين الأداء و إعطاء تقرير مفصل حول حسابات المؤسسة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : التدقيق الداخلي و علاقته بالرفع من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

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

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

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

<sup>1</sup> إدريس عبد الصدوق مرجع سبق ذكره ص 51-52 .

## الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرفع من أداء مؤسسات اقتصادية عمومية

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

- مراجعة شاملة للمعلومات المالية والتشغيلية للتحقق من مدى إمكانية الاعتماد عليها.
- تدقيق العمليات والبرامج للتأكد من مدى موافقة النتائج للأهداف المخطط لها .
- مراجعة الأنظمة الموضوعية لمعرفة والتأكد من الالتزام بالخطط والقوانين والإجراءات واللوائح التي لها أثر جوهري على العمليات والتقارير.
- و أشار المجمع العربي للمحاسبة أنه لتحقيق الأهداف سابقة لا بد على المدقق الداخلي أن يقوم بمراجعة شاملة لكفاءة أفراد الفريق التكاليف، حجم الإنتاج و جودته و شرعية و صحة القوائم المالية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : التدقيق الداخلي و علاقته باتخاذ القرارات.

القرار هو عملية اختيار بديل من عدة بدائل محتملة من أجل تحقيق هدف أو عدة أهداف خلال فترة زمنية محددة، في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية أو الخارجية و الموارد المتاحة للمؤسسة . و يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في ترشيد القرارات داخل المؤسسة ، وذلك بسبب تطور مفهوم التدقيق مند ظهوره و اختلاف أدواره ، فقد انتقل من مرحلة اكتشاف الغش و الخطأ الى مساعدة الإدارة في القيام بمهامها ، و أخيرا تقديم توصيات و استشارات و متابعة تنفيذها ، و بالتالي أصبح للتدقيق الداخلي دور في اتخاذ القرار لأجل تحقيق أهداف المؤسسات ، و التقليل من المشاكل و الخاطر فيها ، وذلك بالتخطيط الجيد و استخدام الموارد المتاحة و استغلالها بكفاءة للحصول على التمويل المالي و مراجعة كافة النشاطات و العمليات المتعلقة بالمؤسسة والعمل على ضبط الأداء و تقديم استشارات و توجيهات في حالة حدوث خطر أو انحراف في تنفيذ عمليات وذلك من خلال التقرير التي تساهم في إضافة قيمة للمؤسسة ، فالتقارير المقدمة من طرف المدقق الداخلي بالغة الأهمية بالنسبة للأطراف الداخلية و الخارجية ذات العلاقة بالمؤسسة بسبب احتواءها على معلومات ذات مصداقية تؤثر على اتخاذ القرارات .<sup>1</sup>

<sup>1</sup>فريدة امزال، عبد الكريم شناي، التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 12 ، العدد 01 ، 2022، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 534.

<sup>2</sup>فريدة امزال، عبد الكريم شناي، مرجع سابق الذكر ص 532.

### خلاصة الفصل الثاني.

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



## الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمؤسسة نפטال NAFTAL مستغانم

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة نפטال NAFTAL مستغانم.

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي رفع أداء مؤسسة نפטال NAFTAL مستغانم.

**تمهيد :**

بعد أن تطرقنا في الفصلين الأول والثاني إلى مختلف الأسس النظرية للتدقيق الداخلي وأداء المؤسسة الاقتصادية العمومية حيث حاولنا إبراز العلاقة بينهما، تبين أن للتدقيق الداخلي دور فعال في تحسين الأداء المؤسسة الاقتصادية العمومية. ومن أجل إثبات ما توصلنا إليه من خلال دراسة ميدانية لشركة نפטال سنقوم بإسقاط المفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها في الفصلين السابقين على الواقع " إدارة مقاطعة نפטال لولاية مستغانم" لتكون محور دراستنا الميدانية .

و في هذا الصدد، اخترنا القيام بهذا التدريب القصير لاكتشاف العالم المهني و خاصة تشغيل شركة نפטال بشكل عام . هذا التدريب الداخلي سمح لنا باكتشاف أولي بالنسبة لنا لرؤية العمل في مجال الأعمال التجارية، كان مفيدا جدا لأننا أردنا معرفة المزيد عن مهن التدقيق .

لقد كانت هذه الدراسة الميدانية غنية بالمعلومات وبالتالي سنشارك هذه الأخيرة في هذا الفصل الذي سنتعرف فيه على المؤسسة قيد الدراسة . من أجل دمج الإجراءات النظرية مع الواقع العملي قمنا بتقسيم فصلنا إلى :

**المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة نפטال NAFTAL مستغانم.**

**المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي رفع أداء مؤسسة نפטال NAFTAL مستغانم.**

## المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نפטال NAFTAL لولاية مستغانم .

يعتبر قطاع المحروقات بالجزائر القلب النابض للاقتصاد الوطني، باعتبار 98% من مدا خيل الجزائر تأتي من صادراتها البترولية، كما تعد المؤسسات الوطنية العاملة في هذا القطاع محركا أساسيا للاقتصاد الوطني، ومن بين المؤسسات الوطنية الرائدة في قطاع المحروقات نجد مؤسسة نפטال و التي تختص بتوزيع و تزويد المواد البترولية , غير أن هذه المؤسسات عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة إلى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليها الآن.

تمحور هذا المبحث حول تقديم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال أين تم إجراء الدراسة الميدانية، حيث تقوم بتقديم خدمات متعددة تعود بمنفعة كبيرة على الوطن والتي أثبتت جدارتها في مجال تسويق المنتجات البترولية على المستوى الوطني، غير أن هذه المؤسسات عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة إلى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليه اليوم.

ولتوضيح ذلك نقدم :

- التعريف بالمؤسسة و نشأتها.

- خصائص مؤسسة نפטال و أهم الخدمات التي تقدمها.

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة و نشأتها.

يمثل قطاع المحروقات احد أكثر القطاعات حساسية كونه مرتبط ارتباطا وثيقا بالاقتصاد الوطني الجزائري والمحرك الأساسي له، فمعظم مدا خيل البلاد تكون نتيجة الصادرات من البترول ومشتقاته، ومن بين المؤسسات الرائدة في هذا المجال مؤسسة نפטال، والتي تقتصر أنشطتها في توزيع المواد البترولية ومشتقاتها.

### أولا: تعريفها.

هي مؤسسة وطنية جزائرية مملوكة بنسبة 100% لمجموعة سوناطراك، تختص بتوزيع وتسويق مختلف المواد البترولية على المستوى الوطني برأس مال يقترب 4.000.000.000.00 د ج، تشغل حوالي 30000 عامل على المستوى الوطني تم إنشاء هذه المؤسسة عن طريق المرسوم 101-800 الصادر في 06/ 04/1980 حيث دخلت ميدان النشاط بصفة عملية في 1982/01/01 وكانت في أول الأمر مكلفة بتكرير وتوزيع المواد البترولية(ERDP) ولكن ضرورة تقسيم العمل بسبب زيادة نشاط القطاع وضخامة المهام المنوطة بالمؤسسة جعلت الفصل بين العمليتين أمرا ضروريا وذلك في عام 1987، حيث أنشئ بمقتضى المرسوم 87- 189 شركتان وطنيتان:

مؤسسة نفتك (NAFTEC) تختص بعملية تكرير المواد البترولية.  
مؤسسة نפטال(NAFTAL) مكلفة بتسويق وتوزيع المواد البترولية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> شقراني فريدة ، الدور الاستراتيجي لقنوات التوزيع اللوجستية في تحسين خدمة العملاء ،مذكرة ماستر ،تخصص نقل و إمداد دولي2022/2023 ، ص57 .

يرجع أصل كلمة NAFTAL إلى

NAFT: مصطلح عاملي يعني النفط.

AL : الحرفين الأولين من كلمة ALGERIE .

تقع المديرية العامة لشركة نפטال في منطقة شراكة - الجزائر العاصمة<sup>1</sup>.

شرح شعار الشركة:

الشكل رقم 01: شرح شعار الشركة.



المصدر: [www.naftal.dz](http://www.naftal.dz)

حرفين عربيين:

م: مواد. ن: نفطية

- التسمية: مواد نفطية بالعربية و pétroliers Produits بالفرنسية.

**الخطوط الخمس:** تمثل الفروع الخمسة وهي: الوقود، التسويق، الأنشطة والشراكات الدولية، زيوت التشحيم والخصائص الميكانيكية، والبيتومين وغاز البترول المسال.

يكنم الدور الأساسي للمؤسسة في توزيع المواد البترولية على مستوى الأسواق الوطنية، وتمييع غاز البترول إلى جانب تخزين وتوزيع وتسويق كل من الوقود، زيوت التشحيم، الزفت، المنتجات المطاطية. المواد البترولية الخاصة.

<sup>1</sup> بن برنو ططا، بطاهر كوثر مرجع سبق ذكره ص58 .

ثانيا : نشأة و تطور مؤسسة نפטال.

06 أبريل 1981 إنشاء شركة ERDP ، الناتجة عن سوناتراك ، بموجب المرسوم رقم 101/80.

01 يناير 1982 : ERDP مسؤول عن صناعة و تكرير و تسويق و توزيع المنتجات البترولية .

25 أغسطس: 1987 تم فصل نشاط التكرير عن نشاط التوزيع. تغير اسم الشركة نتيجة لهذا الفصل بين الأنشطة. وأصبحت تتولى نפטال مسؤولية تسويق و توزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها .

18 أبريل: 1998 تحويل نפטال إلى شركة مساهمة برأسمال قدره 6,650,000,000 دج و 100٪ تابعة لشركة سوناتراك القابضة تثمين الهيدروكاربورات (SVH) .

21 كانون الأول 1999 : إنشاء شركة STPE، وهي شركة مسؤولة عن نقل منتجات الطاقة بالسكك الحديدية، بالشراكة مع فرقة العمل الوطنية لمكافحة الإرهاب.

29 يوليو 2002 : زيادة رأس المال من 6.65 مليار دينار إلى 15.65 مليار دج وفقا لقرار AGEX.<sup>1</sup>

المطلب الثاني : الخدمات التجارية لمؤسسة نפטال.

- استقبال الطلبات على المنتجات المختلفة من الزبائن.

- تلبية الاحتياجات المختلفة للمؤسسات التابعة لها .

- التحكم في مدخلات و مخرجات المنتج<sup>2</sup> .

- شبكة التوزيع:

تقسم شبكات توزيع محطات البنزين إلى ثلاثة فئات كالتالي:

(GD) تسيير مباشر 100% نפטال مثلا: محطة البنزين لدائرة سيدي علي.

(GL) تسيير حر فقط الملف الشخصي نפטال مثلا: محطة بنزين شركة التضامن الإخوة دحو.

(PVA) نقاط البيع المعتمدة مثلا: محطة البنزين حي السلام.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن برنو طاطا، بطاهر كوثر مرجع سبق ذكره ص58

<sup>2</sup> بن برنو ططا، بطاهر كوثر مرجع سبق ذكره ص67.

<sup>1</sup> بن ويس مروي، أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2018-2020 ص 61.  
<sup>2</sup> بن برنو ططا، بطاهر كوثر مرجع سبق ذكره ص67.

الجدول رقم 01 : يوضح عدد محطات البنزين الموزعة على مستوى ولاية مستغانم.

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

المصدر : بن ويس مروى مرجع سبق ذكره ص 60.

المطلب الثالث : إستراتيجية المتبعة من طرف مؤسسة نפטال .

يكمن الدور الأساسي للمؤسسة في توزيع المواد البترولية على مستوى الأسواق الوطنية، وتمييع غاز البترول إلى جانب تخزين وتوزيع وتسويق كل من الوقود، زيوت التشحيم، الزفت، المنتجات المطاطية و المواد البترولية الخاصة.

و لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الوطني والعاملين والمصادقة على كل من عقد الشراكة وقانون المحروقات الجديد، دفع بمؤسسة نפטال إلى استعمال استراتيجيات مختلفة ، من أهمها :

2018

✓ الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة سواء كانت المادية منها أو المالية أو البشرية التي يوفرها المحيط الداخلي أو الخارجي.

✓ محاولة الرفع من مرد وديتها، وذلك بالاهتمام بالأنشطة ذات المر دودية العالية مثل غاز البترول المميع (GPL) و غزو الأسواق العالمية.

✓ العمل على توسيع شبكة النقل خصوصا عن طريق خطوط الأنابيب.<sup>2</sup>

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة.

المطلب الأول : مهام مؤسسة نפטال .

إن المهمة الرئيسية لشركة نפטال هي توزيع وتسويق المنتجات البترولية بصفة عامة و أهم المنتجات التي تسوق هي :

- 1- الوقود CARBURANTS.
- 2- الإطارات المطاطية PNEUMATIQUE.
- 3- مادة الزفت LES BITUMES.
- 4- الزيوت LUBRIFIANTS.
- 5- غاز البترول المميع GPL.

بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره صفحة 56<sup>2</sup>.

## 6- المواد الخاصة .PRODUIT SPECIAUX

- ولها مهام أخرى تسعى إلى تحقيقها وهي :
- تنظيم وتطوير وظيفة التسويق للمواد البترولية ومشتقاته .
  - تخزين ونقل المواد و المنتجات البترولية توزيعها في كامل التراب الوطني .
  - الحرص على الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
  - تطوير هياكل التخزين و التوزيع لضمان تغطية التراب الوطني.
  - ضمان صيانة كل التجهيزات التي في حوزتها .
  - متابعة ومراقبة تطبيق المخططات السنوية وكذلك المخططات التي تتجاوز السنة و التي تهدف إلى تغطي حاجيات السوق بما فيها استعمال و استهلاك المنتجات البترولية.
  - مباشرة كل دراسات السوق الوطنية بما فيها استعمال و استهلاك المنتجات البترولية.
  - الحرص علي إدخال كل دراسات السوق الوطنية للمنتجات البترولية.
  - تطوير قدرات العمال عن طريق التربصات والتكوين المستمر.
  - الحرص على تحسين و مراقبة الكميات المنتجة<sup>1</sup>.
- كما تسعى إلى:<sup>2</sup>
- الاستمرار في توزيع المواد البترولية;
  - تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها المؤسسة;
  - تطوير وإعادة تأهيل هياكلها الداخلية الخاصة بالتخزين;
  - جعل الهياكل في مستوى مقياس حماية البيئة والامن الصناعي;
  - تطوير وإعادة تأهيل محطات الوقود;
  - الرفع من قدرة النقل عبر الأنابيب (PIPE).
  - تجديد وسائل النقل البرية ومعدات الصيانة;
  - الترويج للمنتجات الخاصة والمتمثلة في GPL والبنزين بدون رصاص .
- المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.**

<sup>1</sup> بن ويس مروى ،مرجع شيق ذكره

<sup>2</sup> بن برنو ططا، بطاهركوثر مرجع سبق ذكره ص61

## مفهوم الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

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

إن الهيكل التنظيمي عبارة عن مجموعة المهام والمسؤوليات التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى فمما لا شك فيه أن السير الحسن لأي مؤسسة يستلزم وجود هيكل تنظيمي مناسب يضمن التوازن بين المسؤوليات و احترام الصلاحيات و عدم التداخل فيما بينها وهذا ما حرصت عليه مؤسسة نפטال من خلال هيكلها التنظيمي الذي تبنته في 05 أفريل 2003 والذي سمح لها بمواكبة التغيرات الاقتصادية السريعة و خاصة في مجال المحروقات و إعطاءها نوع من المرونة و الفعالية التي سمحت لها باحتكار السوق الوطنية و تحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة أساسا في توسيع نشاطها وذلك من أجل تغطية جميع مناطق التراب الوطني و التوجه نحو التصدير بالإضافة إلى تلبية حاجيات الزبائن كما ونوعا<sup>1</sup>.

لقد شهدت المؤسسة عدة تغيّرات بنائية متتالية، ففي سنة 1992 عقب الزيادة في الانتاج زاد توسّعها ليصل إلى 39 مقاطعة و 09 وحدات مستقلة، وفي سنة 1998 موازاة مع تحويلها الى شركة ذات أسهم تمّ تقسيمها إلى ثلاثة أقسام وهي:

1. مديرية الوقود، زيوت، تشحيم، مطاط والزفت (CPL).
2. مديرية غاز البترول المميّع (GPL).
3. مديرية الطيران والملاحة (AVM).

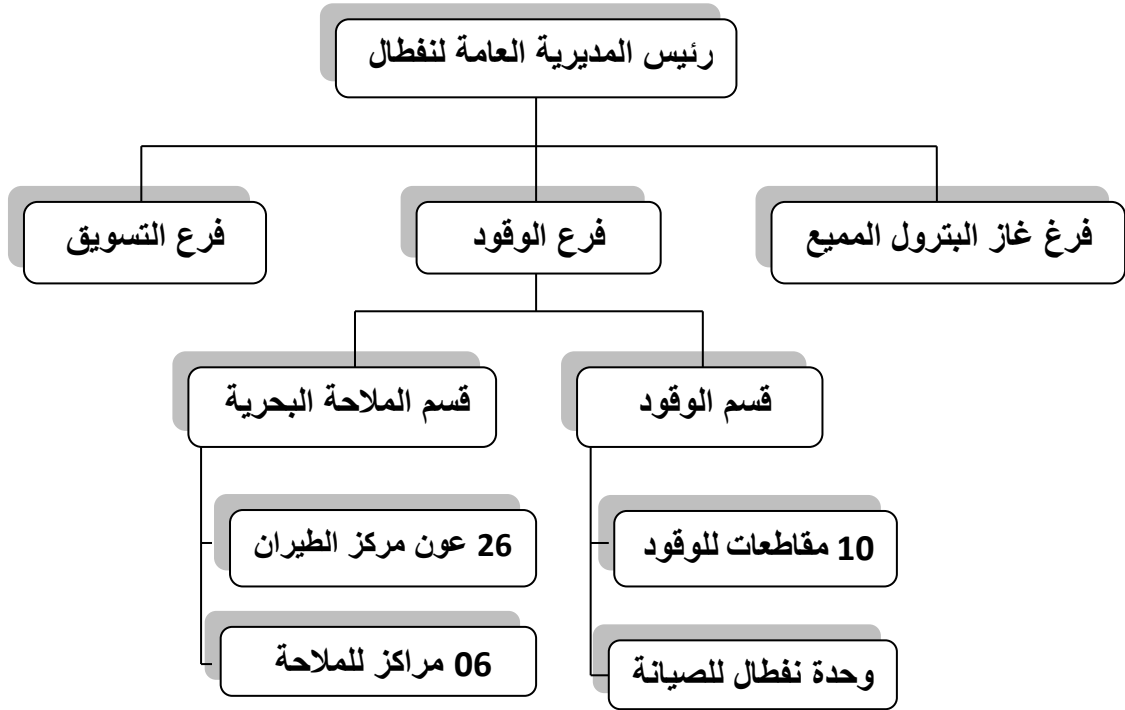
وفي إطار إثراء تركيبة المؤسسة والتي تمخّض عن جهودها عدّة نتائج، حيث تمّ سنة 2000 انشاء مركز للمعالجة المعلوماتية (CTI) من أجل وصل نפטال بعالم المعلومات الحديث، كما تمّ في نفس السنة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية (DASC)، وأنشئت قسم خاصة بالزفت و أعيد تنظيم كل من قسمي (GPL) و (CLP) و المنطق التابعة لها، ولكن هذا التقسيم لم يعمر طويلا ليتم اعتماد تنظيم آخر بعد سنة واحدة واستبدال التقسيمات بفروع (BRANCHES) و المناطق بالمقاطعات (DISTRICTS) و هو التنظيم الحالي حيث أصبحت المؤسسة مكونة من عدد من الفروع مقسمة حسب طبيعة المواد التي تشغل حيز نشاطها وبذلك نجدها تتكون من ثلاث فروع أساسية موضحة حسب الشكل التالي :<sup>1</sup>

<sup>1</sup>عزمو بلفاسم، دور التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية في مؤسسة اقتصادية دراسة حالة مؤسسة نפטال -مستغانم-، مذكرة ماستر، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية، جامعة مستغانم، 2019/2018، ص 50 تاريخ الاطلاع 2025/06/06.

<http://mosta.dz-biblio.univ-e/>

<sup>1</sup> بن ويس مروى، مرجع سبق ذكره، الصفحة 56.

الشكل رقم 02 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال مستغانم.



المصدر : بن ويس مروى مرجع سبق ذكره ص 56.

### فرع غاز البترول المميع (GPL):

ويهتم بتوزيع وتسويق غاز البترول المميع بنوعيه البوتان و البروبان .ويتكون بدوره من 17 مقاطعة منتشرة على مختلف أرجاء التراب الوطني.

### فرع التسويق:

يعتبر هذا الفرع من أهم فروع شركة نפטال نظرا للدور الكبير الذي يلعبه في تسويق المنتجات البترولية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وهو يضم 12 مقاطعة تجارية للتسويق عبر كامل التراب الوطني، تتمثل مهمته الرئيسية في ضمان تسويق المنتجات عبر كافة القطر الوطني، ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، الصيانة، التمويل في كل أنحاء الوطن.

### فرع الوقود:

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

## الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمؤسسة نפטال مستغانم

**المطلب الثالث: تقييم دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة نפטال.**  
يتم تقييم دور التدقيق الداخلي في رفع أداء المؤسسة الاقتصادية عن طرق قياس الأداء المالي والحكم عليه بمؤشرات مالية يتم احتسابها من خلال القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها وعرضها سنويا إضافة إلى دراسة حالة المؤسسة. وهذا ما نحاول تطبيقه على المؤسسة محل الدراسة.  
بعد أن قمنا بإعطاء تقديم عام لمؤسسة نפטال "مستغانم" والتعرف على كيفية إنجاز مهمة التدقيق الداخلي فيما سنتعرف الآن على كيفية تقييم الأداء المالي وذلك من خلال القيام بعملية المقارنة خلال السنتين 2019 - 2020.

**أولا : عرض الميزانية المختصرة لمؤسسة نפטال "مستغانم".**

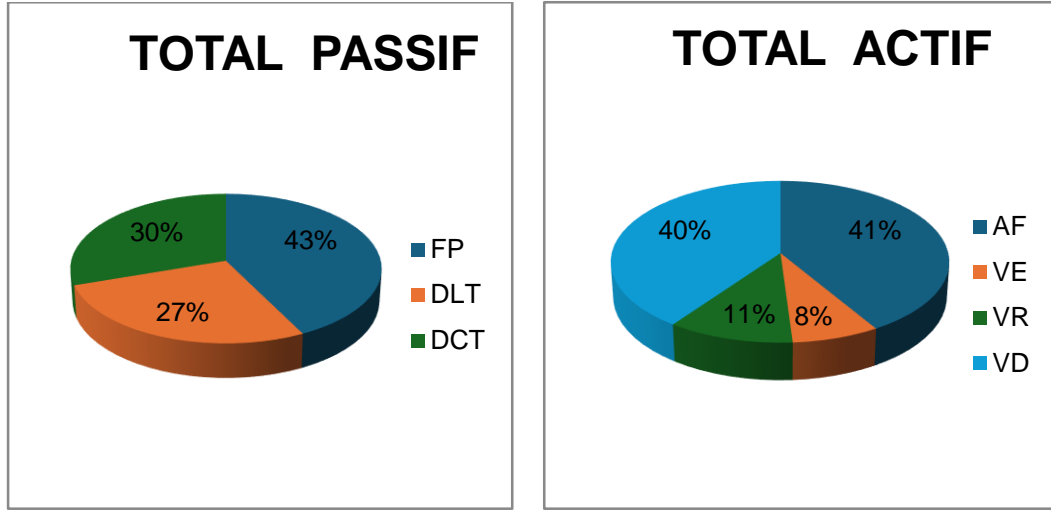
للقيام بعملية تحليل الأداء المالي يجب إعداد الميزانية المختصرة بالكتل لجانب الأصول والخصوم خلال السنتين 2019 - 2020 كما هي موضحة في الجدول التالي:

**الجدول رقم 02 : الميزانية المختصرة بالكتل للأصول والخصوم .**

السنوات	2019	2020
كتلة أصول الثابتة AF	173.799.488.968,81	176.266.704.732,17
كتلة قيم الاستغلال VE	31.915.209.229,53	33.645.235.687,57
كتلة قيم محققة VR	45.723.960.133,43	67.413.373.910,04
كتلة قيم جاهزة VD	168.644.289.766,06	204.973.971.816,23
مجموع الأصول Total Actif	420.082.948.097,83	482.299.286.146,01
كتلة الأموال الخاصة fp	178.876.758.694,35	189.519.899.088,71
الديون طويلة الأجل DLT	114.309.451.718,09	133.625.225.348,94
الديون قصيرة الأجل Dct	126.896.737.685,39	159.154.161.708,36
مجموع الخصوم Total passif	420.082.948.097,83	482.299.286.146,01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مكتب المكلف بالمحاسبة والمالية والملحق 1 و 2 .

الشكل رقم 03: يوضح التمثيل البياني بالدائرة النسبية للميزانية بالكتل لمؤسسة نفضال.



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من طرف المؤسسة.  
التعليق :

من خلال الشكل نلاحظ أن  $FP+DLT > AF$ .

ملاحظة:

كتلة الأموال الخاصة FP.

ديون طويلة الأجل DLT.

كتلة الأصول الثابتة AF .

التعليق : معناه أن المؤسسة في وضعية مالية جيدة قادرة على تسديد ديونها في تاريخ استحقاق وقادرة على التكيف مع الظروف المالية الاستثنائية، أي بالمجمل العام المؤسسة في وضع مالي مستقر.

ثانيا : تحليل الأداء المالي للمؤسسة باستخدام النسب المالية.

يعتبر التحليل المالي تشخيصا للحالة أو الوظيفة المالية في المؤسسة خلال دورة إنتاجية خلال معينة أو عدة دورات، هدفها إظهار كل التغيرات التي تطرأ على الحالة المالية وبالتالي الحكم على السياسية المالية المتبعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

سننظر إلى تقييم الأداء المالي لمؤسسة نفضال في مستغانم باستعمال النسب المالية

التالية : نسب الهيكل ونسب السيولة ونسب .

حساب نسب الهيكلية :

تبين هذه النسب المصادر التي استعملتها المؤسسة من أجل تمويل استخداماتها خلال فترة زمنية معينة تعطى نسب الهيكلية للمؤسسة في الجدول التالي :

الجدول رقم 03 : نسب هيكلية المؤسسة.

السنوات	2019	2020
الأموال الدائمة	178. 876.758.694,35	189.519.899.088,71
الأصول الثابتة	173.799.488.968,81	176.266.704.732,17
نسبة تمويل الدائم	1.03 %	1.08 %
مجموع الديون	241.206.189.403,48	292.779.387.057,3
الخصوم	420.082.948.097,83	482.299.286.146,01
نسبة المديونية	0.57 %	0.61 %

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات في جدول الميزانية المختصرة.

الأموال الدائمة = كتلة أموال خاصة FP.

الأصول الثابتة = كتلة أصول ثابتة AF .

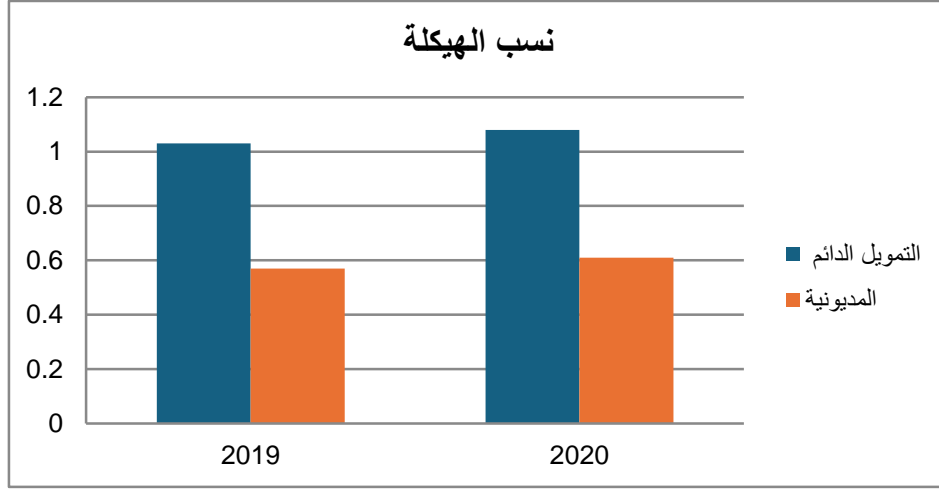
نسبة تمويل الدائم =  $AF \div FP$  .

مجموع الديون = ديون طويلة الأجل DLT + ديون قصيرة الأجل DCT.

نسبة مديونية = مجموعة الديون ÷ الخصوم .

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 04 : يوضح التمثيل البياني لنسب الهيكلية .



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات في الميزانية المختصرة.

التعليق :

نلاحظ من خلال الشكل أن نسبة التمويل الدائم كانت تمثل سنتي 2019 و 2020 على التوالي % 1.03 و % 1.08 وهذه القيمة أكبر من 1 وهذا يدل على أن الأموال الدائمة كافية لتمويل الأصول الثابتة، أي أن المؤسسة يمكنها ممارسة نشاطها بارتياح فهي في وضعية جيدة.

نلاحظ أن نسب المديونية منخفضة أقل من 1 بحيث كانت تمثل خلال سنتي 2019 و 2020 على التوالي 0.57 و 0.61 هذا يعتبر مؤشراً إيجابياً على صحة الوضع المالي، حيث تدل على أن الشركة تعتمد بشكل أقل على الاقتراض والديون، وأن لديها أصولاً كافية لتغطية ديونها، مما يقلل من المخاطر المالية.

حساب نسبة السيولة :

تقييم السيولة يساعد المؤسسة على تجنب حالات العسر المالي ويزيد من ثقة الدائنين بالمؤسسة وسنوضح ذلك فالجدول الموالي:

الجدول رقم 04 : نسب سيولة المؤسسة.

السنوات	2019	2020
الأموال المتداولة	246.283.459.123,0	306.032.581.413.8
خصوم متداولة	126.896.737.685,39	159.154.161.708,36
نسبة التداول	1,94 %	1,92 %
قيم جاهزة	168.644.289.766,06	204.973.971.816,23
ديون قصيرة الأجل	126.896.737.685,39	159.154.161.708,36
نسبة السيولة الفورية	1.33 %	1,29 %

المصدر : من إعداد الطالبتين استنادا على وثائق داخلية للمؤسسة.

الأموال المتداولة = قيم استغلال +VE + قيم محققة +VR + قيم جاهزة VD.

خصوم متداولة = ديون قصيرة الأجل DCT.

نسبة التداول = أموال متداولة ÷ خصوم متداولة.

نسبة السيولة الفورية = قيم جاهزة ÷ ديون قصيرة الأجل.

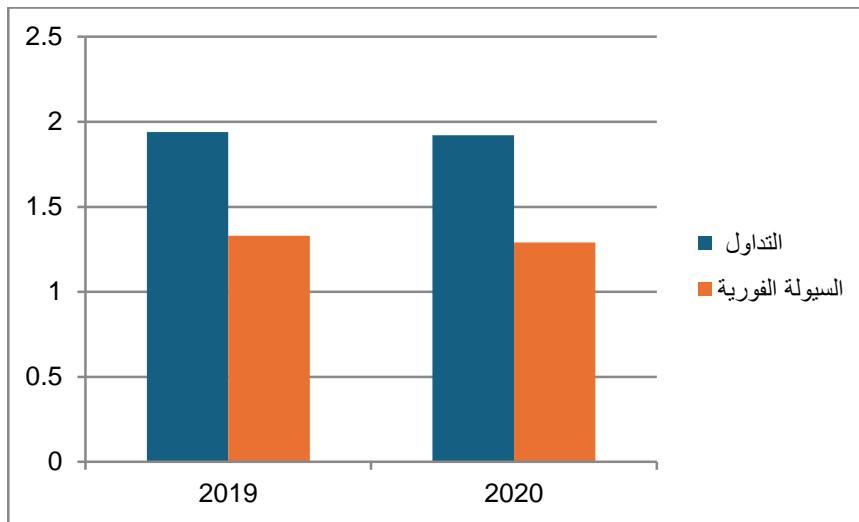
#### التعليق :

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التداول كانت تمثل سنتي 2019 و 2020 على التوالي 1,94 % و 1,92 % و هي القيمة اكبر من 1 و هذا يشير إلى أن الشركة لديها أصول متداولة تفوق التزاماتها المتداولة ، مما يدل على قوة سيولتها و قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية. أي أن الشركة قادرة على تسديد ديونها قصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة. بالرغم من ظهور انخفاض طفيف يدل على أن المؤسسة واجهت صعوبة في تسديد ديونها قصيرة الأجل مما يشير إلى مشاكل في السيولة .

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة الفورية مرتفعة أكبر من 1 هذا يشير إلى ارتفاع كل من القيم الجاهزة و مبيعات المؤسسة. فإن الشركة قادرة على تغطية جميع التزاماتها قصيرة الأجل بشكل مريح باستخدام أصولها السريعة، مما يشير إلى وضع مالي جيد و قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات الفورية . مما يمنحها مرونة مالية و قدرة على مواجهة أي ظروف طارئة.

تعتبر نسبة السيولة الفورية أكثر دقة من نسبة التداول لأنها لا تعتمد على المخزون الذي قد يستغرق وقتاً طويلاً لتحويله إلى نقد.

الشكل رقم 05 : يوضح التمثيل البياني لنسب سيولة المؤسسة.



المصدر من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة .

التحليل الأداء باستعمال مؤشرات التوازن المالي:

حساب رأس مال العامل FR :

ويمكن حسابه من زاويتين للميزانية كالتالي:

من أعلى الميزانية مثلما تم التطرق إلى النسب المالية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة هناك مؤشر آخر نستطيع تقييم الأداء المالي بها وهي مؤشرات التوازن المالي.

رأس مال العامل = أموال دائمة - أصول ثابتة.

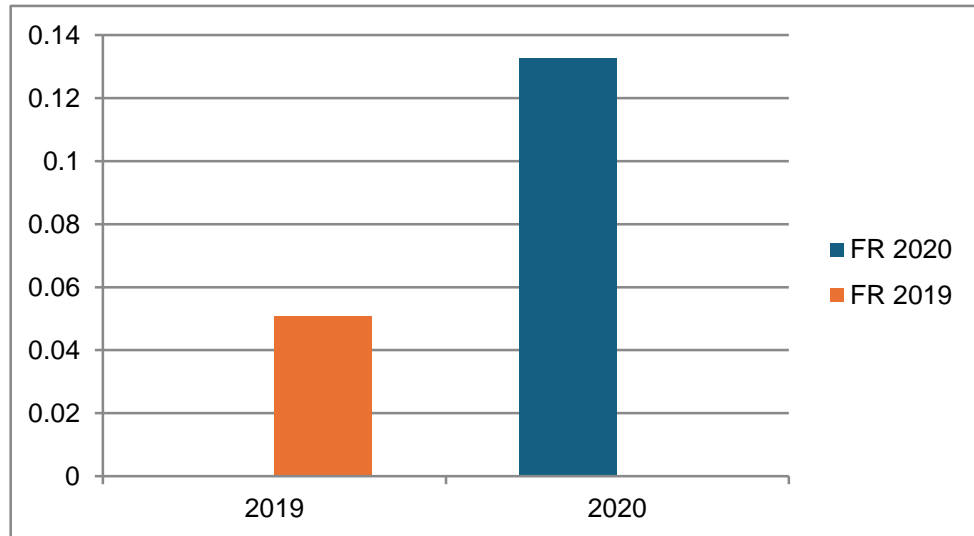
الجدول رقم 05 : رأس مال العامل المؤسسة .

السنوات	2019	2020
أموال دائمة	178. 876.758.694,35	189.519.899.088,71
أصول ثابتة	173.799.488.968,81	176.266.704.732,17
رأس المال العامل	5.077.269.725.54	13.253.194.356,54

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 06 : يوضح التمثيل البياني لرأس مال العامل المؤسسة .



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

**التعليق:**

نرى من خلال التمثيل البياني أن رأس مال العامل اخذ قيم موجبة خلال سنة 2019 وهذا يعني بالنسبة للمؤسسة كثرة نشاط ديونها بأموالها الدائمة وأنها تمتلك هامش أمان يساعدها على مواجهة الصعوبات وضمان استمرارية وتوازن هيكلها المالي، كما نلاحظ أن قيمة رأس مال العامل ارتفعت سنة 2020 وهذا بسبب الحصول على قروض طويلة قصيرة الأجل و التنازل عن التثبيات التي تؤثر على نشاط المؤسسة.

**- احتياجات رأس لمال العامل BFR :**

احتياجات رأس مال العامل = قيم الاستغلال + القيم قابلة للتحقيق - ديون قصيرة الأجل.

**جدول رقم 06 : احتياجات رأس مال عامل المؤسسة.**

السنوات	2019	2020
قيم الاستغلال	31.915.209.229,53	33.645.235.687,57
القيم القابلة للتحقيق	45.723.960.133,43	67413373910,04
الديون قصيرة الأجل	126.896.737.685,39	159.154.161.708,36
احتياجات رأس المال العامل	-49.257.568.322,43	-58.095.552.110,75

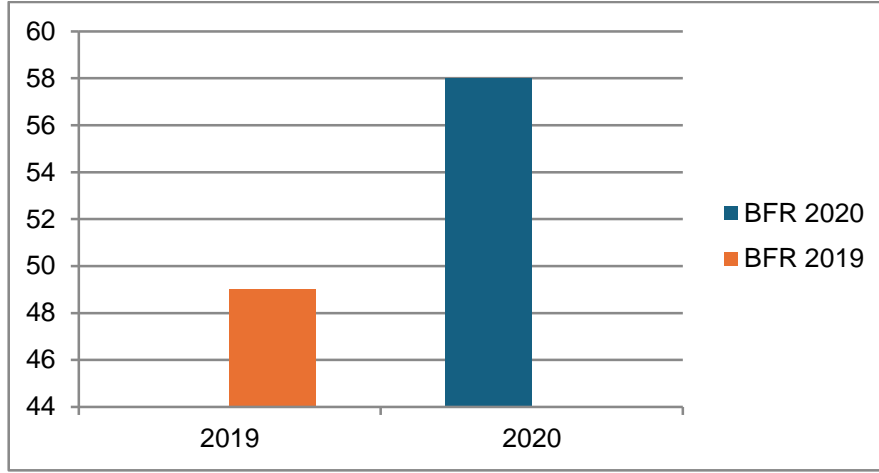
**المصدر :** من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم 07 : التمثيل البياني لاحتياجات رأس مال عامل**

**المؤسسة.**

## الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمؤسسة نفضال مستغانم



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة  
من طرف المؤسسة.

التعليق :

نرى من خلال الجدول إن احتياج رأس مال العامل اخذ قيم سالبة خلال سنتي 2019 و 2020 و هذا يعني بالنسبة للشركة أن لديها القدرة على تغطية التزاماتها قصيرة الأجل من خلال أصولها المتداولة دون الحاجة إلى الاعتماد على التمويل الخارجي. هذا الوضع يعتبر إيجابياً بشكل عام، حيث يشير إلى كفاءة الشركة في إدارة مواردها المالية. ما يوحي بوضعية مريحة للمؤسسة لهذا عليها معالجة وضعيتها إما بالاستثمار أو شراء مواد أولية أو تقديم تسهيلات للزبائن.

- خزينة المؤسسة TN :

خزينة المؤسسة = رأس مال العامل - احتياجات رأس مال العامل .

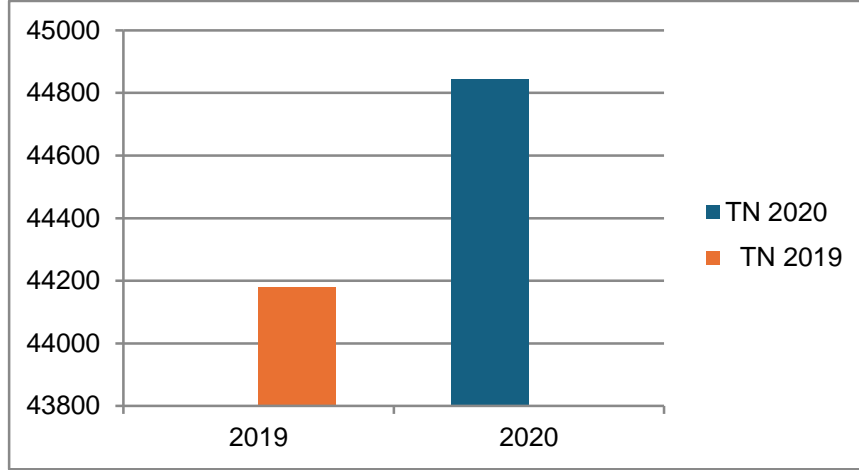
الجدول رقم 07 : خزينة المؤسسة.

السنوات	2019	2020
رأس المال العامل FR	5.077.269.725,54	13.253.194.356,54
احتياجات رأس المال العامل BFR	-49257568322,43	-58095552110,75
الخبزينة TN	-44.180.298.596,89	-44.842.357.754;21

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من

طرف المؤسسة.

الشكل رقم 08 : التمثيل البياني لخزينة المؤسسة .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

التعليق :

نلاحظ من خلال الشكل أن الخزينة المؤسسة بالرغم من أنها ارتفعت سنة 2020 و هي الوضعية تعتبر مقبولة و هذا يعني أن المؤسسة لديها التزامات أكثر من الأصول النقدية المتاحة لتغطيتها، مما يشير إلى وجود عجز مالي . هذا يعني أن المؤسسة قد تواجه صعوبة في الوفاء بالتزاماتها المالية قصيرة الأجل و قد يكون السبب في ذلك زيادة المصروفات عن إيرادات أو عدم كفاية التمويل أو سوء إدارة التدفقات النقدية.

خلاصة الفصل :

من خلال قيامنا بالدراسة النظرية أردنا تأكيد وتدعيم صحة النتائج المتوصل إليها عن طريق إسقاط الجانب النظري على الواقع لكي نتضح النتائج وتنسم بالدقة والوضوح وقد تم اختيار مؤسسة نפטال ،مستغانم طريق الميناء مؤسسة للدراسة ويعود سبب اختيارنا للمؤسسة لامتلاكها لنظام رقابة فعال مساعد على ضبط وسلامة التقارير المالية. حيث تم التعرف على تاريخ نشأة والتطور المؤسسة وهيكلها التنظيمي وكذا طبيعة نشاطها تسويق المنتجات البترولية وبتقييم مهام النظام واتباع المراحل المنهجية التي تم التطرق إليها في الجانب التطبيقي ثم التوصيل إلى نقطة أساسية مفادها أن هذا النظام الذي يتوفر في المؤسسة فعال يتمتع بالتمسك والمتانة وتحسين الأداء. كما تم التطرق إلى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء داخل مؤسسة من خلال تطرقنا إلى تحليل الأداء المالي وفي الآخر نرى أن مؤسسة نפטال بمستغانم تعتبر بمثابة قدوة في ممارسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الجزائرية، ولذلك فإن هذه المؤسسة تستحق التقدير والاحترام والتشجيع لمواصلة الاهتمام بنظام الرقابة.



الخاتمة العامة

**الخاتمة :**

تطرقنا في هذه الدراسة إلى عرض كل من مهنة التدقيق الداخلي، من خلال عرض التطورات والتغيرات التي مر بها التدقيق الداخلي بصفة عامة دوليا وبصفة خاصة وطنيا ، وتكلمنا عن أهمية وأهداف وكذا منهجية سيره ودوره في تحسين كفاءة وفعالية المؤسسة باستخدام قواعد ومعايير متعارف عليها ، وبما أن غرض التدقيق الداخلي تحسين وزيادة كفاءة المؤسسة لا بد من ذكره وربطه بموضوع الأداء باعتبار التدقيق الداخلي أداة رقابية تحسن الأداء المؤسسات وهذا ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة.

حاولنا معالجة موضوع الدراسة، المتمثل في دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء لمؤسسة اقتصادية متمثلة في مؤسسة نفضال، وبمعالجة إشكالية البحث من خلال الربط بين الدراستين النظرية والميدانية تم الإلمام بجميع المعلومات من كافة النواحي والإجابة عن الإشكالية ،مع إسقاط الدراسة النظرية وما لاحظناه من الدراسة الميدانية أن موضوع التدقيق نادر يكاد يكون معدوم، بسبب أنه موضوع حساس يلم بجوانب عدة منها الجانب المحاسبي و المالي للمؤسسة.

**1- اختبار الفرضيات.**

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

**نحقق الفرضية الأولى:** يساهم دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية العمومية

**نحقق الفرضية الثانية :** التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا داخل المؤسسة يهدف إلى تدقيق المعاملات المالية و المحاسبية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة.

**نحقق الفرضية الثالثة :** يؤثر التدقيق الداخلي على رفع الأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية بحيث يلعب دورا معتبرا في ذلك باتباعه لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية و المحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها.

**نحقق الفرضية الرابعة:** الأداء هو درجة النجاح التي تحقها المؤسسة في إنجاز الأهداف المحددة مسبقا، و يساهم التدقيق الداخلي في رفع أداء المؤسسة من خلال التحليلات و التوصيات التي يقدمها المسيررون و العاملين في المؤسسة.

## 2- نتائج دراسة.

من خلال هذا البحث نستعرض النتائج التالية:

- التدقيق الداخلي أداة فعالة للتقليل من المخاطر المتوقعة، والوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء، وكل أنواع الغش ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب والحفاظ على أصولها المالية.
- يعتبر التدقيق الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق القوانين الصادرة في مجلس الإدارة.
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجملة من المبادئ والأخلاقيات التي حددها القانون له، والزاميته بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها.
- التدقيق الداخلي يؤدي دورا أساسيا في تحسين الأداء عن طريق توفير كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة في حماية أصولها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية.

## 3- الاقتراحات و التوصيات.

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة نوصي بالتالي:

- ✓ دعم مقومات استقلالية المدقق الداخلي لأجل قيامه بأداء مهامه في المؤسسة على أكمل وجه.
- ✓ ضرورة عقد دورات تدريبية للمدققين الداخليين بهدف كسبهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الصادرة عن معهد المدققين الداخليين و من ثم العمل على تبنيتها بشكل تدريجي.
- ✓ ضرورة التقيد بجميع التوصيات المدرجة في تقرير التدقيق الداخلي.
- ✓ توفير إجراءات تساعد المدقق على القيام بمهامه داخل المؤسسة.
- ✓ مساندة التطورات الحاصلة في وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق تعريف المدققين بمسؤولياتهم و حقوقهم في مجال عملهم.
- ✓ العمل على تغيير نظرة العمال لوظيفة التدقيق الداخلي و توعيتهم بدورها التحسيني بالمؤسسة و ذلك بالسماح لهم بالاستفسار من المدققين حول ملاحظاتهم و آراءهم الواردة في التقارير.
- ✓ ضرورة مباشرة المدققين الداخليين لدورات تكوينية و تدريبية بصفة مستمرة.

## 4- آفاق الدراسة.

- دراسة هذا الموضوع اظهر إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى عديدة تستحق الدراسة أكثر لأن موضوع التدقيق الداخلي من بين المواضيع حديثة النشأة و واسعة المجال من بين البحوث المقترحة.
- دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- استقلالية المدقق الداخلي داخل المؤسسات الجزائرية.



قائمة المراجع

الكتب :

- كيموش بلال 2022 التدقيق البنكي الطبعة الأولى دار حميثر للنشر القاهرة جمهورية مصر .
- رضا خلاصي، مram المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار الهومة للنشر، الجزائر، 2013.
- خلف عبد الله الوردات التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع عمان 2006 .
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، الأردن، 2017 .
- جبور خيرة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الداخلي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2024 .
- بوخروبة الغالي د. دومي سامية التدقيق الداخلي في المؤسسة البنكية دار الايلاء للنشر و التوزيع الجزائر العاصمة الجزائر.
- د. اميمة صويلح حوكمة الشركات و التدقيق الطبعة الأولى عمان الأردن .
- طارق عبد العالي حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، دار الجامعية، 2004.
- م. ي جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.
- غسان فلاح المطارحة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن .
- محمد التهامي الطواهر، الصديق مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2014.
- محمد مصطفى، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، الإسكندرية 2018.

المجلات :

- بلمقدم مريم بلدغم فتحي التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال مجلة البشائر الاقتصادية جامعة طاهري محمد بشار العدد 01 - 2019.

فريدة أمزال، عبد الكريم شناي، التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 12 ، العدد 01 ، 2022 ، جامعة محمد خيضر بسكرة .

المذكرات :

جبور خيرة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الداخلي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2024.

**مغربي صابرين ، أهمية التدقيق الداخلي وتأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،**  
جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة.

ليلية بن عياش ، بلوارث منى محددات الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ،دراسة قياسية لمجمع صيدال خلال فترة 2010-2019 ، مذكرة ماستر ، تخصص إدارة مالية جامعة جيجل الجزائر  
<http://dspace.Univ-jijel.dz> ،2021/2020

طاهري صفاء ، جلول بن شريف أميرة، أثر جودة التدقيق الداخلي على أداء المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2021-2020 .

إدريس عبد الصدوق، دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية،مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس، 2020 -2021 .

شقراني فريدة ، الدور الاستراتيجي لقنوات التوزيع اللوجستية في تحسين خدمة العملاء ،مذكرة ماستر ،تخصص نقل و إمداد دولي2022/2023.

بن ويس مروى ،أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس،2018-2020.

بن برنو طاطا راضية ، بطاهر كوثر ريان، دور التدقيق الداخلي في تحسي الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة نفضال مستغانم، مذكرة ماستر جامعة عبد الحميد بن باديس 2022-2023 .

أطروحات دكتوراه :

واضح حورية ،المسؤولية الاجتماعية كآلية لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه ل.م.د،جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2021/2022 . .

هوان بوعبد الله ، دور الرقابة و التدقيق في تحسين أداء منشآت القطاع السياحي ، أطروحة دكتوراه ل م د ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ،2021 2022 .

## قائمة المراجع

---

رسالة ماجستير :

عبد الإله عبد السالم سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 3، 2010 .

المحاضرات الالكترونية :

خلف عبد الله الواردات ،معايير التدقيق الداخلي الدولية، صادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية [/http://sqarra.wordpress.com/lia](http://sqarra.wordpress.com/lia).

المواقع الالكترونية :

[www.univ-setif.dz](http://www.univ-setif.dz)

<http://dspace.Univ-mosta.dz>

<http://dspace.Univ-ijjel.dz>

المراجع باللغة الأجنبية :

Aperçu dans l'audit, voir le site [www.univ-setif.dz](http://www.univ-setif.dz).

# قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

نفضل - ش.ذ.أ  
طريق الكتان ص.ب 73 الشراقة - الجزائر  
رقم الجبائي : 099916000969164

ميزانية  
السنة المالية المقفلة في 2020/12/31

BOULAHROUR Yasmine  
Expert-Comptable  
Diplômé d'Etat  
Commissaire aux Comptes

المبالغ		اهتلاكات/ موقوفات	إجمالي	ملاحظة	الأصول
2019	2020				
					أصول غير جارية
46 696 453,10	21 004 368,18	450 568 201,67	471 572 569,85	1-2	تأمينات معنوية
76 398 189 086,42	74 191 368 035,08	210 080 275 362,06	284 271 643 397,14	1-2	تأمينات عينية
63 918 455 049,70	66 570 964 377,50	-	66 570 964 377,50	1-2	تأمينات يجري إنجازها
25 696 297 106,83	27 111 137 289,22	497 475 261,71	27 608 612 550,93	3	تأمينات مالية
7 739 851 272,76	8 372 230 662,19	-	8 372 230 662,19		ضرائب مؤجلة على الأصول
<b>← 173 799 488 968,81</b>	<b>176 266 704 732,17 ←</b>	<b>211 028 318 825,44</b>	<b>387 295 023 557,61</b>		مجموع الأصول الغير الجارية
					أصول جارية
31 915 209 229,53	-33 645 235 687,57	1 030 668 337,33	34 675 904 024,90	4-9	مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
31 922 814 314,76	-44 996 409 996,03	8 953 326 516,23	53 949 736 512,26	5-9	الزبائن
13 801 145 818,67	-20 100 398 359,05	742 885 483,97	20 843 283 843,02	6-9	المدينون الآخرون
-	-2 316 565 554,96	-	2 316 565 554,96	7	الضرائب و ما شابهها
168 644 289 766,06	204 973 971 816,23	45 722 191,84	205 019 694 008,07	8-9	الخزينة
<b>246 283 459 129,02</b>	<b>306 032 581 413,84</b>	<b>10 772 602 529,37</b>	<b>316 805 183 943,21</b>		مجموع الأصول الجارية
<b>420 082 948 097,83</b>	<b>482 299 286 146,01</b>	<b>221 800 921 354,81</b>	<b>704 100 207 500,82</b>		المجموع العام للأصول

المبالغ		ملاحظة	الخصوم
2019	2020		
			رؤوس الأموال الخاصة
40 000 000 000,00	40 000 000 000,00		رأس مال تم إصداره
110 612 616 110,26	136 915 658 694,35		العلاوات والإحتياطيات
26 303 042 584,09	10 643 140 394,36		نتيجة صافية
1 961 100 000,00	1 961 100 000,00		رؤوس أموال خاصة أخرى
<b>178 876 758 694,35</b>	<b>189 519 899 088,71</b>		مجموع رؤوس الأموال الخاصة ( 1 )
		10	خصوم غير جارية
8 341 000 000,00	8 341 000 000,00		فروض و ديون مالية
73 625 276 100,52	92 180 549 912,85	10-11	ديون أخرى غير جارية
32 343 175 617,57	33 103 675 436,09		مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
<b>114 309 451 718,09</b>	<b>133 625 225 348,94</b>		مجموع الخصوم الغير الجارية ( 2 )
		12	خصوم جارية
98 336 140 176,08	115 631 889 976,87		موردون و حسابات ملحقة
6 429 745 945,96	18 630 068 354,32	13	ضرائب
22 130 851 563,35	24 892 203 377,17		ديون أخرى
<b>126 896 737 685,39</b>	<b>159 154 161 708,36</b>		مجموع الخصوم الجارية ( 3 )
<b>420 082 948 097,83</b>	<b>482 299 286 146,01</b>		المجموع العام للخصوم

## قائمة الملاحق

المبالغ		ملاحظة	البيان
2019	2020		
486 921 787 219,82	446 355 082 266,39	14	رقم الأعمال
165 131 445,15	63 340 443,23		تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
1 441 945,43	3 673 170,70		الإنتاج المثبت
<b>487 088 360 610,40</b>	<b>446 422 095 880,32</b>		<b>1 - إنتاج السنة المالية</b>
365 846 216 129,54	346 816 681 403,96	15	المشتريات المستهلكة
23 112 489 226,60	19 997 173 160,18	15	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
<b>388 958 705 356,14</b>	<b>366 813 854 564,14</b>		<b>2 - استهلاك السنة المالية</b>
<b>98 129 655 254,26</b>	<b>79 608 241 316,18</b>		<b>3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)</b>
47 674 290 825,32	50 175 950 363,95	16	أعباء المستخدمين
6 244 708 299,59	6 105 729 680,32		الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
<b>44 210 656 129,35</b>	<b>23 326 561 271,91</b>		<b>4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b>
4 953 676 699,72	1 469 877 618,82	17	المنتجات العملية الأخرى
233 085 195,90	172 288 336,34	18	الأعباء العملية الأخرى
20 886 027 932,61	19 396 889 027,53		المخصصات للاهلاكات والمؤونات
1 506 247 272,33	2 133 385 364,10	19	استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
<b>29 551 466 972,89</b>	<b>7 360 646 890,96</b>		<b>5 - النتيجة العملية</b>
5 600 371 595,45	6 935 959 460,76	20	المنتجات المالية
1 589 182 753,14	1 924 713 755,72	20	الأعباء المالية
<b>4 011 188 842,31</b>	<b>5 011 245 705,04</b>		<b>6 - النتيجة المالية</b>
472 845 613 593,81	446 318 177 929,64		مجموع الأعباء
499 148 656 177,90	456 961 318 324,00		مجموع المنتوجات
<b>33 562 655 815,20</b>	<b>12 371 892 596,00</b>		<b>7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)</b>
8 047 399 342,88	2 361 131 591,07	21	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
787 786 111,77	632 379 389,43	22	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
<b>26 303 042 584,09</b>	<b>10 643 140 394,36</b>		<b>8 - النتيجة الصافية للسنة المالية</b>