

جامعة عبد حميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
الشعبة: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:



تحت اشراف الأستاذ:
الدكتور بن شني يوسف

مقدمة من طرف الطالب:
مناد علي

السنة الجامعية 2020 - 2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا ۗ لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ ۗ رَبَّنَا لَا

تُؤَاخِذُنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا ۗ رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى

الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا ۗ رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ ۗ وَاعْفُ عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا

وَارْحَمْنَا ۗ أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

صدق الله العظيم

سورة البقرة 286.

الاهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها
وأقترن رضاها برضا الرحمان، وارتبطت طاعتها بطاعة الحق

"والدتي"

حفظها الله وبارك في عمرها وإلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل

والصبر والمثابرة

"والدي"

حفظه الله وبارك في عمره، وإلى أخي الوحيد وأختي العزيزتين

وإلى كل الأهل والأقارب وكل زملائي وزميلاتي إلى الساهرين على حمل مشعل النور

ليضيئوا للأجيال طريق الهدى والتقدم

إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

الشكر و عرفان

من لم يشكر الناس لم يشكر الله

و ان كان للشكر عنوانا فبابه كل معلم و كل استاذ

شكرا ربي لما وفقني اليه و لما هديتني اليه

و الصلاة و السلام على نور الهدى الحبيب المصطفى احمدنا سيد المرسلين و خاتم النبيين محمدا

و على اهل بيته و اله و صحبه و من به اقتدى

أتقدم بالشكر الجزيل لجميع من قدم لي المساعدة من قريب او بعيد في انجاز لهذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذ المؤطر بن شني يوسف على تفضله بالإشراف على هذه المذكرة وملاحظاته القيمة وما قدمه لي من نصح وإرشاد جعله الله في ميزان حسناته.

كما أرفع خالص الشكر والعرفان إلى قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة مستغانم اساتذة و عمالا و موظفين

كما لا ننسى أن نشكر طاقم المكتبة بجامعة خروبة وكذلك بالجامعة

المركزية.

الشكر الوصول لكل موظفي مجمع تربية الدواجن للغرب من اطارات و عمال على تمكينهم لنا من خوض تجربة ميدانية

الفهرس

الفهرس

.....البسمة	
.....اهداء	
.....الشكر	
.....الفهرس	
.....قائمة الأشكال	
.....قائمة الجداول	
.....قائمة المختصرات	
.....مقدمة	01
.....الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق والتدقيق الداخلي	06
.....المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق	07
.....المطلب الأول: تعريف التدقيق	07
.....المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق	08
.....المطلب الثالث: التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي	13
.....المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي	14
.....المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي وتطوره	14
.....المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي	15
.....المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق الداخلي	16
.....المطلب الرابع: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته	18
.....الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي	22
.....المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي وآليات تطبيقه	23
.....المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي	24

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير في ممارسة التدقيق الداخلي.....	24
المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي وأهميته.....	27
المطلب الرابع: مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات اختياره وتقييمه.....	29
خاتمة الفصل الأول.....	32
الفصل الثاني: فعالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.....	34
المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية.....	35
المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية.....	35
المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة الاقتصادية.....	36
المبحث الثاني: مفاهيم حول الأداء.....	39
المطلب الأول: تعريف الأداء.....	39
المطلب الثاني: أنواع الأداء ومجالاته.....	41
المطلب الثالث: مكونات الأداء والعوامل المؤثرة فيه.....	46
المطلب الرابع: مستويات الأداء ومقاييسه.....	49
المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.....	55
المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء.....	55
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية لأداء في المؤسسة.....	57
المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.....	58
المطلب الرابع: تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة.....	60
خاتمة الفصل.....	62
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام.....	64
المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.....	65
المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.....	65

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....67

المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر.....68

المبحث الثاني: فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة74

المطلب الأول: تدقيق لإدارة العامة والموارد البشرية74

خاتمة الفصل.....82

خاتمة.....82

قائمة المراجع.....85

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
45	الأداء الداخلي و الخارجي في المؤسسة	1-II
68	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	1-III

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-I	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	10
2-I	التمييز بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	14
3-I	معايير التدقيق الداخلي الحديثة	26
1-II	مؤشرات الأداء	52
1-III	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم	60
2-III	معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستورددهما المؤسسة	70
3-III	ذمم تابع للمجمع	75
4-III	ديون قديمة في طور التحصيل	76

قائمة المختصرات:

المختصر	الشرح بالأجنبية	الشرح بالعربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
ONAB	Office National des Aliments	الديوان الوطني لتغذية الأنعام
GAO	Groupe Avicole Ouest	مجمع تربية الدواجن الغرب
GAE	Groupe Avicole Est	مجمع تربية الدواجن الشرق
UAB	Unité d'Alimentation du Bétail	وحدة تغذية الأنعام

مقدمة

لقد أبرزت الفضائح المالية ودعاوى الاحتيال المالي التي حدثت في السنوات الماضية ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات والمؤسسات أدى بنا إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي ودوره في منظمات الأعمال الحديثة، وقد ربط الكثير من الباحثين هذا الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية إلى عدم اعتماد هذه المؤسسات بشكل كاف على وظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطائها الأهمية لدور هذه الوظيفة كأداة ضمن ما توسع إليه لتفعيل النظم الرقابية، هذا وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المؤسسات الاقتصادية اليوم نظرا للتوسع الكبير في حجم الأعمال، والتطورات الكبيرة التي حدثت في المجالات المالية و الإدارية، وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية وبالتالي عدم قدرة وتفريغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية والتدقيقية المنوط بها.

تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر «Management Risk» والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الناجعة لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرص هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية.

وعلى هذا الأساس قمنا بهذه الدراسة لابرز مكانة وأهمية التدقيق الداخلي في الرفع من الأداء في المؤسسات الاقتصادية وتحسينه وكذا المساهمة في اتخاذ القرارات الصائبة والحد من المخاطر.

1-مشكلة الدراسة:

على ضوء ما تقدم يمكن لنا تحديد إشكالية الموضوع كالآتي " :إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية؟

وهذا التساؤل بدوره يقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية تتمثل في:

1- ما المقصود بالتدقيق الداخلي و ما هي المعايير التي تحكمه ؟

2- هل للمدقق الداخلي دور في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة ؟ وما هي المنهجية التي يتبعها المدقق الداخلي في عمله ؟

3- هل يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء في المؤسسة ؟

4- كيف يؤثر التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف مؤسسة تغذية الأنعام ؟

2-فرضيات الدراسة:

في ضوء إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية يمكننا أن نقدم بعض الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث كما يلي:

-التدقيق الداخلي وظيفه ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية يساعد على تحسين الأداء و ترشيد القرارات ويتوقف نجاحه على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.

-للمدقق الداخلي دور هام وفعال في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء في المؤسسة بحيث يلعب دورا معتبرا في ذلك بإتباعه لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية و المحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها.

-قيام التدقيق الداخلي بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة.

3-منهجية الدراسة:

للتأكد من صحة الفرضيات وللإجابة على التساؤلات الفرعية المطروحة اتبعنا المنهج الوصفي لتوضيح أهمية ودور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال التعرف على أساسيات التدقيق الداخلي وكذلك تقييم الأداء والتطرق الى مختلف المفاهيم النظرية، والمنهج التحليلي الذي ينسجم في تحليل المعطيات المتوفرة في المؤسسات محل الدراسة.

4- دوافع اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع نظرا للأسباب التالية:

-اندراج الموضوع ضمن تكويننا و تخصصنا.

-مفهوم الحديث للتدقيق الداخلي التي يركز على الأدوار المختلفة التي يقوم بها، قلم يعد ينحصر في الناحية المالية للمؤسسة بل انتقل لجميع النوايا.

-حاجة المؤسسات الجزائرية الى التدقيق الداخلي قصد تحسين أدائها.

-الرغبة الشخصية في التعرف أكثر على التدقيق الداخلي والمواضيع المتعلقة به.

-تقديم قيمة مضافة للمكتبة قصد إثرائها من أجل إفادة الباحثين مستقبلا.

5- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في إظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال اعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة وهذا من خلال التوصيات والاقتراحات والخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة، كما يساعد على نجاح هذه الأخيرة وضمان استقرارها واستمراريتها مما يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني

6- أهداف الدراسة:

نهدف من وراء هذه الدراسة إلى:

-التنبية إلى ضرورة لاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة والعمل على تطويرها من خلال كل الأساليب الحديثة.

التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفاعلية الأداء.

-إبراز الخدمات أو المهام التي يقدمها التدقيق الداخلي والتي من شأنها أن تساهم في تحسين الأداء.

-التحقق من وضعية المؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق الأرباح و ضمان البقاء و الاستمرارية.

7- هيكل الدراسة:

تم تقديم هذا الموضوع في ثلاثة فصول حيث خصص الفصل الأول إلى سرد ووصف كل ما تعلق بالمتغير المستقل التدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه مدخل مفاهيمي للتدقيق بصفة عامة، ثم تطرقنا في المبحث الثاني الى عموميات حول التدقيق الداخلي أما المبحث الثالث فتحدثنا فيه عن معايير التدقيق الداخلي وآليات تطبيقه. أما الفصل الثاني جاء بعنوان فعالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء، وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تحدثنا فيه عن ماهية المؤسسات الاقتصادية، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه مفاهيم حول الأداء والمبحث الثالث عالجتنا فيه مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.

أما الفصل الثالث: خصص للدراسة الميزانية واكتشاف واقع مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة تغذية الأنعام وتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين رئيسيين. المبحث الأول خصص لتقديم مؤسسة تغذية الأنعام والمبحث الثاني تطرقنا فيه الى فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة.

8- حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: سنتطرق إلى موضوع "دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال تسليط الضوء على الأداء مع التركيز على التدقيق الداخلية أهميته ودوره الفعال في المؤسسة. الحدود المكانية: قمنا بتطبيق دراستنا في مؤسسة اقتصادية "وحدة تغذية الأنعام". UAB- الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة خلال الفترة ما بين 02/01 إلى غاية 06/01 من السنة الحالية وفترة التريص كانت لمدة 3 أشهر من خلال المرافقة في عملية تدقيق الثلاثي الرابع لسنة 2020

9- الدراسات السابقة:

لإنهاء هذا البحث استعانا ببعض الدراسات والتي نوجزها في النقاط التالية:

1- أحمد كاروس، "تصميم إدارة للمراجعة كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، فرع المحاسبة و التدقيق، كلية علوم الاقتصاد والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

التدقيق الداخلي وظيفة يقوم بها موظفون داخل المؤسسة وتتناول التقييم المستمر للخطط الإدارية ومدى تطبيقها.

التدقيق الداخلي يقوم بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية.

نشاط التدقيق الداخلي يشمل التدقيق المحاسبي والمالي وتدقيق العمليات.

يعتبر التدقيق أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة.

تحديد موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي مما يعني وجود استقلالية.

2- قسميه إكرام، " دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة لاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة أوماش بسكرة "مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص الفحص المحاسبي، كلية علوم الاقتصاد والتسيير والعلوم التجارية، جامعة لحد خيضر-بسكرة-، 2016/2015.

توصلت هذه الطالبة إلى النتائج التالية:

يقوم التدقيق الداخلي على مجموعة من الأهداف تطورت عبر الزمن مع تطور مفهومه وأهميته، داخل المؤسسة إلى أن أصبح عنصر مهم فيها لا يمكن الاستغناء عنه.

حتى يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعيا في عمله ويجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يدققها.

يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العليا للمؤسسة.

الفصل الأول

مقدمة الفصل الأول:

إن زيادة حجم الأعمال في المؤسسات وتعدد أوجه نشاطها أدى إلى الاهتمام بمهنة التدقيق، التي أخذت حيزا كبيرا مالمها من أدوار على عدة مستويات، فالهدف من التدقيق هو التحقق من مدى صلاحية وصحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ومدى تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الإدارة وذلك للمحافظة على الممتلكات المؤسسة وحساباتها.

ونظرا لتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام وبمجال المحاسبة والتدقيق بشكل خاص تطور التدقيق ليشمل التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا وأكثر شمولاً، حيث أصبح يشمل جميع مجالات عمل المؤسسة المالية والتشغيلية وذلك بسبب كبر حجم هذه الأخيرة. وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة التي تعمل على تقييم أداء المؤسسة. لذلك سنتطرق في هذا الفصل على العناصر التالية:

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي واليات تطبيقه

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

يمتلك التدقيق المحاسبي جانب نظري وفير يسمح بإمكانية العمل به في ظل تغييرات البيئة الاقتصادية حيث يعتبر ظهوره أمراً حتمياً لكبر حجم المؤسسات وتشعب أنشطتها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير مؤسساتهم في ظل الأخطار التي تواجهها.

وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفاهيم حول التدقيق، تتمثل في تعريفه، أهدافه، أهميته والتميز بين نوعية الداخلية والخارجية.

المطلب: 1 تعريف التدقيق:

نظراً لكثرة التعريفات التي تناولت التدقيق نوجز في النقاط التالية أهم التعاريف التي اتفقت عليها الهيئات المهنية والأكاديميين وهي:

التعريف الأول:

هو فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقدمة التي أنتجت تلك المعلومات.¹

التعريف الثاني:

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة التدقيق على أنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"²

التعريف الثالث:

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً إلى معايير التقييم، وتقديم مصادقة وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³

1- محمد مصطفى سليمان. "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" الدار الجامعية. الاسكندرية مصر 2014 ص 14
2- عيد الفتاح الصحن. محمد سمير الصبان. شريف علي حسن "أسس المراجعة" الدار الجامعية. الاسكندرية 2004 ص 13
3- محمد التهامي طواهر مسعود صديقي "المراجعة وتدقيق الحسابات" ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003 ص 10

التعريف الرابع:

تعريف معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية A: يعرفه بأنه "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية"⁴

التعريف الخامس:

وعرفها bonnall Germond التدقيق على أنه "اختبار تقني صارم وبناء من طرف مخي مؤهل ومستقل يمكنه إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام المعايير في إعادة هذه المعلومات في كل الظروف"⁵

ويمكن أن نصنف مسار التدقيق من خلال الآتي:

-الفحص

-التحقيق

-التقرير

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق:

أولا: أهداف التدقيق

إن المتتبع للتطور التاريخي للتدقيق المحاسبي يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على أهداف التدقيق. فقديمًا كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب، لكن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء البريطاني عام 897م أن اكتشاف الغش والأخطاء لا يعتبر من أهداف التدقيق، من جهة أخرى كان هدف التدقيق مقتصرًا على التأكد من الدقة المحاسبية للدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات دون إبداء رأي في محايد، لكن هذا الهدف تغير حيث أصبح من واجب المدقق تقديم تقرير يتضمن رأي في محايد عن نتيجة الفحص للمساهمين والأطراف ذات المصلحة."⁶

⁴ محمد السيد سريال "أصول وقواعد المراجعة وتدقيق". دار المعرفة الجامعية. الإسكندرية. 2002 ص 104
عزوز ميلود "دورة المراجعة في تقييم أداء نضام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية". مذكرة لنيل شهادة ماجستير. جامعة 20 أوت 1955
⁵ سكبيكة 2006 ص 6.

⁶ خالد أمين عبد الله "تدقيق حسابات". الشركة العربية للتسويق المتحدة الطبعة الأولى مصر 2014 ص 14

ويهدف إعطاء صورة أكثر وضوحاً على التطور التاريخي لأهداف التدقيق نورد الجدول الموالي:

الجدول رقم 1 التطور التاريخي الأهداف التدقيق

<u>الفترة</u>	<u>الهدف من عملية التدقيق</u>	<u>مدى صحة</u>	<u>أهمية الرقابة الداخلية</u>
قبل عام 1500م	<u>اكتشاف التلاعب واختلاس</u>	<u>بالتفصيل</u>	<u>عدم اعتراف بها</u>
<u>1850-1500م</u>	<u>اكتشاف التلاعب واختلاس</u>	<u>بالتفصيل</u>	<u>عدم اعتراف بها</u>
<u>1905-1850م</u>	<u>اكتشاف التلاعب واختلاس</u> <u>اكتشاف أخطاء كتابية</u>	<u>بالتفصيل</u>	<u>عدم اعتراف بها</u>
<u>1933-1905م</u>	<u>تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي</u> <u>اكتشاف التلاعب والأخطاء</u>	<u>تدقيق تفصيلي واختباري</u>	<u>اعتراف مبدئي وسطي</u>
<u>1940-1933م</u>	<u>تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي</u> <u>اكتشاف التلاعب والأخطاء</u>	<u>تدقيق اختباري</u>	<u>بداية اهتمام بالرقابة الداخلية</u>
<u>1960-1940م</u>	<u>تحديد مدى صحة تدقيق اختباري</u> <u>وعدالة تقرير المركز المالي</u>	<u>تدقيق اختباري</u>	<u>الاهتمام وتركيز على رقابة الداخلية</u>

<u>التركيز على رقابة داخلية</u>	<u>تدقيق اختباري</u>	<u>إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم تدقيق اختباري المالية</u>	<u>1960- إلى يومنا هذا</u>
-------------------------------------	----------------------	---	----------------------------

المصدر: غسان فلاح المطارنة. تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى .
الأردن 2006ص

إطار النظري للتدقيق والتدقيق الداخلي

بتحليل الجدول أعلاه يمكن القول إن للتدقيق أهداف عامة وأهداف ميدانية نلخصها كما يلي:⁷

1-الأهداف العامة:

تتمثل الأهداف العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدقها و عدالتها استنادا إلى أدلة وبراهين ملائمة وكافية، وبالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات ورسم السياسات الاستثمارية.
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد و إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه وأوجه القصور فيه
- حماية جميع أصول المؤسسة من الاختلاس.
- ومؤخرا أصبح التدقيق المحاسبي يهدف إلى ما يلي:
- مراقبة الخطط والسياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعة.

⁷بوسة حمزة "دورة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح" مذكرة لنيل شهادة الماجستير. جامع فرحات عباس. سطيف عام 2012ص10-11

-اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت.
المصادقة على الوثائق والتقارير المالية المودعة من طرف الإدارة وإعطائها مصداقية أكبر.

2-الأهداف الميدانية:

وتتمثل الأهداف الميدانية للتدقيق المحاسبي في:

-عرض القوائم المالية (الإفصاح)

- شرعية وصحة العمليات المالية.

-الملكية (الحقوق و الالتزامات)

-استقلال الفترة المالية.

-التقويم والتخصيص.

-الوجود أو الحدوث.

إبداء الرأي الفني المحايد.

ثانيا: أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:⁸

1-إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد علها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.(2)

2-الملاك والمساهمين:

⁸محمد امين مازون "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر" مذكرة نيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر 3 عام 2011ص10

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3-الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، وكذا درجة سيولة لدى المؤسسة، مل يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة

4-الزبانن:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

5-العاملين:

اعتماد نقابة العاملين على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

6-البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صنف القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7-الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الحكومة (الدولة) على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير سنة 2002 أن أهمية بيانات واقعية وسليمة، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير سنة 2002 أن أهمية بيانات واقعية و سليمة، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير سنة 2002 أن أهمية- يساعد في رفع القرارات الإدارية السليمة.

- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

المطلب الثالث: التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي:

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله سواء كان هذا العمل مرتبط بالتشغيل الإداري أو بالتحقق من مدى إلزام العميل بقواعد وإجراءات محددة أو بتدقيق القوائم المالية، كما يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أخرى يمكن النظر إليها من زوايا مختلفة، وسوف نتطرق إلى نوع واحد من أجل التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي، ألا وهو من حيث القائم بعملية التدقيق الواردة في الجدول الموالي

الجدول رقم أ-02: التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي:

أوجه التشابه والاختلاف	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
من حيث الهدف من التدقيق القائم بالتدقيق	خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظم المحاسبي 2- اكتشاف و منع الأخطاء و الغش والتلاعب	كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لها. اكتشاف التلاعب و الأخطاء والغش ابداء الرأي في صحة القوائم المالية
من حيث قائم بالتدقيق	موظف من داخل المؤسسة يعين من طرف الإدارة	متخصص مني مستقل من خارج المؤسسة
من حيث توقيت أداء التدقيق	يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية	يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة (مستمر)
من حيث نطاق العمل	يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة، وفقا للصلاحيات والمسؤوليات المعلقة له.	يتحدد نطاق العمل عن طريق العقد الموقع معه و العرف السائد وما تنص عليه التشريعات و المعايير.
من حيث الاستقلالية	يوجد لديه استقلال جزئي حيث أن يخدم الإدارة و يعين من قبلها	يتمتع المدقق باستقلالية تامة لأنه شخص محايد و من خارج المؤسسة.

يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمامهم ليقدم التقرير النهائي لهم	يعني من قبل الإدارة المؤسسة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة	من حيث المسؤولية (من يقوم بتعيينه)
--	--	------------------------------------

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها. وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكاما غير مميزة بحيث تطور هذا الأخير تطورا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة بسبب توسع المؤسسات وكبر حجمها وزيادة وظائفها، مما جعله ضرورة حتمية في مختلف المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي وتطوره:

لقد كان للتدقيق الداخلي خلال القرنين الماضيين أثر واضح على العمليات المالية حيث ازدادت أهميتها خلال نصف القرن الماضي من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته. والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا 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 ولقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى تغيرات هائلة ناتجة عن الفسائح المالية في المنظمات الأعمال وقد ترتب على ذلك قيام المؤسسات الدولية وضع إطار جديد لممارسة المهنة للتدقيق الداخلي. فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطاتها وحجم أعمالها وتأخير نتائج التدقيق الخارجي وتدني أخلاق إدارات المنظمات ومكاتب التدقيق العالمية نتيجة لذلك فقد المجتمع الثقة في الأنظمة الإدارية والرقابة المحاسبية. ولذلك كان أمرا حتميا وجود التدقيق الداخلي في الإدارة العلمية الحديثة

للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة من سلامة العمل و حاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب و اللازم لتصحيح الانحرافات و رسم السياسة المستقبلية.⁹

⁹ خلف عبد الله الواردات "دليل للتدقيق الداخلي وفق معايير دولية صادرة عن IIA" مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع الطبعة الأولى عمان 2014ص23

إن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر عملية سلوكية نظرا لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني حيث أن طرفيها المدقق و الخاضع للتدقيق فهم أفراد من البشر كما أنها سلوكية أيضا لأن هدفها التأثير في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص و التقييم.

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي في إنشاء معهد المدققين الداخليين internal of institute auditors.iiia في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941. وجاء هذا المعهد بعد انتشار مفهوم التدقيق الداخلي والاعتراف كمهنة لأنه فرض نفسه وبجدية كحاجة ملحة أساسية للأعمال وفي مختلف الأنشطة وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المي للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المني للتدقيق الداخلي. حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير

الأداء الفني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعماله وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها الممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة¹⁰

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي:

يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه: التدقيق الداخلي في اللغة يعني إحكام بحث، تحقيق... إفراط في الدقة عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي حسب آخر نشرة:

"على أنه نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها. وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكم)"¹¹ التدقيق الداخلي هو وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة، بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المتخصصة بفحص الأنشطة وتشمل أهداف التدقيق أيضا توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة.¹²

¹⁰خلف عبد الله الواردات "دليلا للتدقيق الداخلي وفق معايير دولية صادرة عن iiia " مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع الطبعة الأولى عمان 2006 ص31.30

¹¹المرجع السابق ص36

¹²احمد حلمي "جمعة التدقيق الداخلي وحكومي" دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان طبعة الأولى 2011ص16

عرفت لجنة المنظمات الداعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل، التدقيق الداخلي " بأنه عمليات تتأثر بإدارة المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النوحى التالية كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها".¹³ والتدقيق الداخلي هو أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية، ويمكن تعريفه بأنه: "مجموعة من الأنظمة أو أوجه النشاط مستقل داخل المشروع تنشئة الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر داخل لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية و في التحقق من اتباع موظفي المشروع بالسياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح تحسينات اللازم إدخالها عليها، و ذلك حق يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".¹⁴

المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق الداخلي:

أولا: أنواع التدقيق الداخلي:

بالرغم من تعداد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة التمكن من فصل هذه الأخيرة عن بعضها أثناء التدقيق، إلا أن معهد المدققين فقد عمد على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق".

1- التدقيق المالي:

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للمؤسسة و ذلك من أجل حماية أموالها. لتحقيق أهداف الإدارة كتتحقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للوحدة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية. إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للمؤسسة أو بشكل عام فإن.

2- تدقيق العمليات التشغيلية:

تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين لكن في بعض الحالات يشارك مدققين خارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق"¹⁵.

¹³عثمان عبد اللطيف "دور التدقيق في تحسين الرقابة والأداء" مذكرة الماستير التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير الجزائر جامعة مستغانم 2015ص4

¹⁴خالد أمين عبد الله علم التدقيق الحسابات من ناحية النظرية والعلمية الطبعة الأولى عمان دار وائل 2000 ص181

¹⁵خلف عبد الله الوارادات "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية" مرجع سبق ذكره ص 55

3-تدقيق نظام المعلومات:

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة و مفيدة.

4-تدقيق الأداء:

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية¹⁶

5-التدقيق البيئي:

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض...

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي:

تطورت أهداف التدقيق الداخلي مع تطور الزمن واختلف مفهومه بحيث تمكن من التمييز بين الأهداف التقليدية و الأهداف الحديثة.¹⁷

1-الأهداف التقليدية:

قد انحصرت في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات المالية. بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل نشاط تقييمي ووقائي وإنشائي إلا أن هذه النظرة قد تطورت وأصبحت ذات صبغة تأكيدية واستشارية لإضافة قيمة للمنشأة.

2-الأهداف الحديثة:

كما حددتها نشرة المعايير الدولية سنة 1999 المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي، واعتبرت هدفه الأساسي هو مساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية عملهم بفعالية. ويتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات و التقييمات و التوصيات و المشورة و المعلومات التي تهتم الأنشطة التي يتم مراجعتها و يتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال:

¹⁶المرجع السابق ص59

¹⁷ خلف عيد الله الواردات مرجع سبق ذكره ص64

-مراجعة و تقويم فعالية وكفاية و تطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى ، و العمل على جعلها أكثر فعالية و بتكلفة معقولة.

-التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة و خططها و إجراءاتها الموضوعية.

-التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر.

-التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية.

-تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف بها العاملون.

-رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.

-إجراء الدراسات والاختبار الخاصة ببناءات على طلب من الإدارة....

المطلب الرابع:مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته:

أولاً: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي:

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

المرحلة الأولى: التخطيط:

-يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الأقل مرة في السنة وفق ما ورد في نص البند 2000 من معايير الأداء (على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة منسجمة مع أنظمة المنشأة و أن توضع لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي .

خطة التدقيق الداخلي منسجمة مع أنظمة المنشأة و أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر على الأقل مرة سنويا، و يجب الأخذ بعين الاعتبار توجهات الإدارة العليا و مجلس الإدارة.

و تتم عملية التخطيط طبقا للخطوات التالية والتي تتمثل في التحضير لمهمة التدقيق و تحديد أهداف التدقيق و تحديد نطاق العمل الذي يشمل نظام الرقابة الداخلية و تقييم الأداء"¹⁸ كذلك اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق واختبار فريق التدقيق.

¹⁸خلف عبد الله الواردات "دليل التدقيق الداخلي وفق معايير دولية الصادرة عن "iia"مرجع سبق ذكره ص511

بعدها يأتي المسح الأولي الذي يهدف إلى الحصول على فهم عام للعمليات والمخاطرة و أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط ، ويشمل المسح الأولي في إجراء المقابلات و القيام بالاتصالات التمهيدية مع الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات ثم التحضير برنامج التدقيق الداخلي بحيث نصت معايير التدقيق الداخلي بأنه يجب على المدققين الداخليين وضع تدوين خطة لكل مهمة متضمنة الأهداف

والنطاق والوقت وتوزيع المصادر والهدف من وضع برنامج التدقيق هو توثيق المعلومات خلال المهمة ، و يتم وضعه قبل البدء بالعمل الميداني ، وتقع مسؤولية إعداد برنامج التدقيق الداخلي على رئيس الفريق بمساعدة باقي أعضائه وفي نهاية يصادق عليه مدير التدقيق.

-تقييم نظام الرقابة الداخلية تحتاج المؤسسات إلى نظام رقابة فعال و قوي كي تقوم بتحقيق أهدافها بنجاح لذلك على المدقق الداخلي دائما التنبه بأن الرقابة تكون كافية و مفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين ، و الهدف من الرقابة الداخلية هو الحصول على توكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها حيث نص معيار الأداء على نشاط تدقيق داخلي تقييم

كفاءة و فعالية الرقابة شاملة و أنظمة التوجيه، العمليات و المعلومات ، يجب أن يتضمن ذلك على صحة المعلومات و قابليتها للاعتماد عليها ، و الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات والقوانين ، حماية لأصول، استغلال موارد المنشأة بكفاءة و اقتصادية .

المرحلة الثانية: العمل الميداني (المعاينة):

-العينة في أدلة التدقيق:

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

-يتم استخدام العينة في تدقيق الاختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية.

-كذلك اختبار الأرصدة و التي تتضمن إجراءات تحليلية واختبارات تفصيلية لمعاملات و أرصدة تتضمن التفتيش التثبيت التحليل الاحتساب الاستفسار .

-تتم إجراءات الفحص التفصيلي للحصول على دليل موضوعي يؤيد صحة القيم المسجلة بالدفاتر واكتشاف مخاطر العمل ومخاطر الرقابة وفحص عينات للعمليات المسجلة ، و بذلك فإن هذه الإجراءات تمثل شكلا من أشكال التبرير الاستنتاج و الذي على ضوئه يتم استنتاج معقولة النتائج الإجمالية.

-أوراق العمل:

يجب أن يقوم المدقق الداخلي بإعداد أوراق العمل التي تشكل الإثبات الداعم الآراء والاستنتاجات و توصيات التدقيق والتي تستعمل كإثبات للتدقيق كالصور و الخرائط البيانية و الجداول، والبيانات الوصفية، و جداول تسلسل الخطوات، و الملفات الالكترونية، أو الشرائط أو أقراص الكمبيوتر...إلخ بحيث يحدد الرئيس التنفيذي الداخلي الوسيلة المستخدمة في توثيق وتخزين أوراق العمل.

-هناك ملفات لأوراق العمل، ملفات السنة الحالية وهي ملفات أعمال التدقيق الجارية، و الملفات المستمرة تسمى بالملفات الدائمة وملف المراسلات.¹⁹

-الملف الدائم:

يشمل على البيانات الخاصة بالنشاط و المذكرات المستمرة لما يتضمنه من بيانات سوق تستمر طوال السنين دون تقييد، ما لم يطرأ عليه التغيرات، بحيث يحتوي على: وصف النشاط .

- الهيكل التنظيمي بما فيه عدد الموظفين العاملين، أسماء كبار الموظفين ونماذج التوقيع.

- برامج التدقيق.

- طلبات اعتماد المهمات.

- خطط التدقيق.

-العلاقة بالنشاط.

الاتفاقيات المهمة والعقود والقرارات والقوانين والأحكام طات النماذج المستخدمة لدى النشاط.

-ملخص تقارير التدقيق الداخلي وأهم التوصيات الرئيسية.

-ملخص لأعمال التدقيق القادمة.

-الملف الجاري:

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

¹⁹أحمد حلمي جمعة" مدخل الى تدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق" دار الصفاء عمان الطبعة الثانية 2015 ص290

و يعد هذا الملف لحفظ المستندات والمذكرات والبيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة و لمرة واحدة ويفيد الملف الجاري الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في إعداد التقارير النهائية كما أنه يمثل قرائن أدلة

الإثبات التي تستند إليها عند الإفصاح عن الرأي وعدالة التقارير والبيانات.

- ملف المراسلات

²⁰ يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المراسلات من والى دائرة التدقيق الداخلية منها و الخارجية" هذه الملفات الثلاث هي الملفات الأساسية للتدقيق الداخلي ، قد يكون له ملفات أخرى قد تكون لدى مسؤول أو الرئيس التنفيذي للتدقيق

المرحلة الثالثة: النتائج والتوصيات:

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

النتائج: يجب أن تحتوي على الملاحظات، النتائج والتوصيات، وكذلك خطة عمل لتطبيق تلك -مباشرة التوصيات التوصيات: هي عبارة عن رأي المدقق الداخلي عن مدى تقييمه لتأثير الملاحظات و التوصيات على النشاطات المختلفة، ويتم ترتيبها بمدى تأثيرها على سير أعمال المنشأة.

المرحلة الرابعة: المتابعة

كما هو مطلوب من قبل معهد المدققين الداخليين في المعايير و الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (معيار الأداء 2500)" ينبغي وضع آلية للمتابعة لضمان تنفيذ الأعمال بفعالية أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر عدم اتخاذ اجراءات على ملاحظات التدقيق الداخلي المتعلقة المتابعة: تعرف بأنها عملية يقوم بها المدققون الداخليون من خلال تحديد مدى كفاية و فعالية و حسن توقيت"

الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات والتوصيات التي يتم تبليغها إياها عملية المتابعة " أيضا من تحديد ما إذا كانت الإدارة العليا أو مجلس الإدارة قد تحملا مخاطر عدم اتخاذ إجراءات تصحيحية حول الملاحظات التي تم تبليغها

²⁰ احمد حلمي جمعة مرجع سبق ذكره ص291 ص292

خطوات المتابعة

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

تقوم الجية الخاضعة للتدقيق المباشرة في تنفيذ التوصيات

يقوم التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات فإنه يتم متابعة الإجراءات العمل بالتوصيات وتصحيح الوضع خلال مدة أقصاها ستة أشهر من تاريخ إصدار النسخة النهائية من التقرير وعند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة عن ذلك و يرفع لجميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير

بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات فإنه يتم متابعة الإجراءات العمل بالتوصيات وتصحيح الوضع خلال مدة أقصاها ستة أشهر من تاريخ إصدار النسخة النهائية من التقرير وعند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة عن ذلك و يرفع لجميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي

يمثل التدقيق الداخلي جزءا ممثلا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يقوم بأداء وظيفة طبقا لإجراءات و قوانين موضوعة من طرف الإدارة العليا و هي بدورها تقوم بتحديد أهداف قسم التدقيق الداخلي و مسؤولياته الممكن الاعتماد عليها

يكون موقع قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الإدارات التشغيلية من أجل تنفيذ مختلف أعماله باستقلالية أكبر و شمولية أكثر ، كذلك مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المؤسسة وتوجيه بعض الإدارات الأخرى ، يجب أن يحدد موقعه عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا له ، كذلك أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أنشطة تنفيذية من أجل تجنب تعارض المصالح

- المراكز الوظيفية في إدارة التدقيق الداخلي

يعتمد التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينهم حجم المؤسسة ونوعها و طبيعة نشاطها، إضافة إلى عدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي و مؤهلاتهم العلمية والعملية كما

يجب أن يكون التدقيق الداخلي إلى وحدات متخصصة لأنه أمر ضروري جدا والاستفادة منه في الوقت المناسب

مدير التدقيق الداخلي

يقوم بإدارة شاملة واسعة النطاق بغية تحديد الأهداف السنوية لقسم التدقيق الداخلي و التي تبني على أساس خطط و سياسات المؤسسة كذلك حرية الاطلاع على جميع العمليات والسجلات و ممتلكات المؤسسة مع تقديم تقرير مباشرة إلى الإدارة العليا.

-رئيس التدقيق الداخلي

يعتبر مسؤول عن تنسيق خطط التدقيق و الموافقة على أوراق العمل النهائية و يقوم برقع تقريره مباشرة إلى مدير التدقيق الداخلي.²¹

-المدقق الرئيسي

يعتبر مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية التدقيق المالي و تدقيق العمليات التدقيق، كما يكون مشرفاً على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق، التأكد من اتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة و إجراء تحت إشراف رئيس بعض التعديلات على إجراء التدقيق عند الحاجة.

-المدقق المساعد

يكلف بأداء الأعمال ومهام التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدقق الرئيسي وتوجيهاته. يتعين على إدارة المؤسسة أن تجري التدريب اللازم للمدققين المساعدين خلال الستة أشهر الأولى من تعيينهم كونهم مبتدئين و بحاجة إلى كسب الخبرة و مجال التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي واليات تطبيقه

إلى نجاح التدقيق الداخلي أو فشله في تحقيق أهدافه يتوقف على مقدار الدعم الذي يتلقاه من الإدارة العليا، معايير التدقيق الداخلي هي مستويات الأداء المني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهمة و التي²² تهدف إلى توفير مستوى معقول من ضوابط عملية التدقيق الداخلي"

²¹شرقي أحلام حسنية "دورة التدقيق الداخلي في تحسين مردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية" مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر تخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير جامعة مستغانم 2015/2014 ص20

²²شرقي أحلام حسنية "دورة التدقيق الداخلي في تحسين مردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية" مرجع سبق ذكره 21

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي

المعيار كمصطلح يعني درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوب لغرض معين كقياس أو وزن و على الأخرى معه و مسيرته فهو ما يتم بواسطته الحكم على دقة أدائهم.²³

و يعرف معيار التدقيق على انه " أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية و درجة الانساق التي يصل إليها المدققين عند أدائهم لوظائفهم.

أما معايير التدقيق الداخلي تحديدا فتعرف على أنها "المقاييس و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم و قياس عمليات قسم التدقيق الداخلي حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون و ذلك وفقا لما تم التوصل إليه و اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين و هذا يعني أن معايير التدقيق لداخلي المتعارف عليها تمثل أساسا لعمل المدققين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية ومتابعة أدائهم المخي.

لقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها و متابعة تطويرها وتحديثها وفقا لمتطلبات ما يستتجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير في ممارسة التدقيق الداخلي

أولا: أهمية معايير التدقيق الداخلي

²⁴ تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي "

تعتبر ضرورة للمدققين الداخليين كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم. يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

ثانيا: أهداف معايير التدقيق الداخلي

قد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنه بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن تكون عليها التدقيق الداخلي .

وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن. وضع أسس لقياس أداء المدققين الداخليين.

²³ عبد الغني فضل علي "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في بنوك" مذكرة ماجستير جامعة اليرموك عمان 2013 ص51
²⁴ بولنوار خيرة "التدقيق الداخلي كإداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2017 ص13

التأسيس لعمليات تنظيمية متطورة وتشجع إدخال تحسينات عليه تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في منشآت الأعمال لتحقيق الدور المسؤوليات المرتبطة بالتدقيق، وتعزيز إدراكها الأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي.

ثالثاً: معايير التدقيق الداخلي

إن تأدية التدقيق الداخلي لوظائفه الحديثة والمتمثلة في خدمة التأكيد الموضوعي حول إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم الاستثمارية الموجهة لخدمة الزبون تتطلب مجموعتين من المعايير هما معايير السمات: المتمثلة في سمات أو خصائص الجهات التي تؤدي أنشطة التدقيق الداخلي معايير الأداء: التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس التي يتم من خلالها تقويم أداء تلك الأنشطة

-معايير السمات

-الهدف و السلطة و المسؤولية الأنشطة.

الجدول رقم 31 معايير التدقيق الداخلي الحديثة

معايير السمات	المجموعة الأولى
الهدف والسلطة والمسؤولية	1000
الاستقلالية والموضوعية	1100
الاستقلال التنظيمي	1110
الموضوعية الفردية	1120
العوامل التي تمدد الاستقلالية والموضوعية	1130
الكفاءة والعناية المهنية الازمة	1200
الكفاءة المهنية	1210
العناية المركزية اللازمة	1220
التطور المهني المستمر	1230
تأكد الجودة وبرامج التحسين	1300
تقويم برامج الجودة	1310
التقرير عن برامج الجودة	1320
استخدام العبارة	1330
الإفصاح عن عدم الإدمان	1340

إدارة أنشطة التدقيق الداخلي	2000
التخطيط	2010
الاتصال والموافقة	2020
إدارة الموارد	2030

التنسيق	المجموعة الثانية
السياسات وإجراءات	2040
التنسيق	2050
رفع التقرير الى مجلس الإدارة والإدارة العليا	2060
طبيعة العمل	2100
المخاطر	2110
الرقابة	2120
التحكم المؤسسي	2130
التخطيط العمل	2200
اعتبارات التخطيط	2201
اهداف العمل	2210
نطاق العمل	2220
تخصص مصادر العمل	2230
برنامج العمل	2240
أداء العمل	2300
تحديد المعلومات	2310
التحليل وتقويم	2320
تسجيل المعلومات	2330
الإشراف على العمل	2340
توصيل النتائج	2400
معايير توصيل نتائج العمل	2410
جودة الاتصال	2420
الإفصاح عن عدم الادعان للمعايير	2430
نشر النتائج	2440
برنامج الرقابة	2500

المصدر: صالح العقدة و آخرون "التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات "بحوث محكمة منتقاة .
مصر الجديدة القاهرة، المنظمة العربية للتنمية لإدارية بحوث و دراسات 2012 ص 11-12

المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي وأهميته

أولاً: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:

تتمثل في ما يلي:"25

1-تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بان الأهداف وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

2-قابلية المعلومات للاعتماد عليها:

يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة الإدارة دقيقة و كاملة و مفيدة ، و أن تكون قدمت في الوقت المناسب، حق يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

3-حماية الأصول:

يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة البحث في الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة لذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سواء استخدام الأصول و حمايتها من المخاطر المحتملة و ذلك من خلال التأمين عليها.

4-الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:

يتحقق التدقيق الداخلي بقيام موظفي المنشأة بما هو مطلوب منهم من إتباع السياسات والخطط و الإجراءات و التعليمات و في حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك و تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر عن عدم الالتزام وما هي الطريقة التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

5-الوصول إلى الأهداف والغايات:

²⁵أحمد حلمي جمعة "مدخل الى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق" مرجع سبق ذكره ص 33

يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

6-تحديد مواطن الخطر:

على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية و إعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق و يتم تحديد أماكن الخطر من خبرة المتفق السابقة في المنشأة ، أو من معلومات مأخوذة من مصادر أخرى أو من مشاكل موجودة في شركائه ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق و معرفة العامة.

7-منع واكتشاف الغش والاحتيال:

تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة و على المدقق الداخلي فحص و تقييم كفاءة و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة دون وقوع الغش ، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش و لكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال و قدرته على التحقيق في ذلك أو المشاركة مع جهات أخرى.

8-الشك المضي:

يجب على المدقق الداخلي إن يخطط و ينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المضي، إذا لا يجب على المدقق اقتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق كما ليس له اقتراض الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق كما ليس له اقتراض الأمانة المطلقة و بدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية ، و عليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت فلابأس عليه أخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

ثانيا- أهمية التدقيق الداخلي:

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دورا هاما في المؤسسات الاقتصادية من خلال ما أثبتته من ضبط للانحرافات والأخطاء عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها.

و من العوامل التي أدت إلى الاهتمام أكثر بالتدقيق الداخلي هي كالآتي:²⁶

-تطور حجم المؤسسات وانتشارها على نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة وكافة العاملين.

²⁶عثمان عبد الطيف مرجع سبق ذكره ص08

- ظهور شركات المساهمة و حاجتها للمعلومات من أجل سلامة استثمارها و صحة و عدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم المالية المنشورة.

- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي، تعدد كذلك المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطة و ذلك لحاجة الإدارة وللتأكد من سلامة استعمال و تحمل المسؤوليات وفقا للإجراءات و القوانين المعمول بها .

- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير من أجل التأكد من سلامة نظام التدقيق.

المطلب الرابع : مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات اختياره وتقييمه:

إن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تتوقف على توفر فئة من المدققين فهم صفات مكتسبة سواء أثناء دراستهم أو أثناء ممارستهم لواجبهم المنبي.

أولاً: ومن هذه الصفات ما يلي:²⁷

1- الوعي الإداري:

يعني أن ينظر المدقق الداخلي إلى الأمور إلى داخل المنشأة من منظور إداري بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة البشرية كانت أم مادية ، ويوازن بين المهارات الوظيفية والإدارية، و يحلل الوضع الداخلي للمنشأة في ظل البنية الاقتصادية الخارجية.

2-الدافع الشخصي:

يعبر عن تطلعات ورغبات المدقق الداخلي في تحسين نوعية عمليات التدقيق التي يقوم بها، وهذا الدافع الذي يجعل المدقق تواقا إلى القيام بأعمال إدارية عالية المستوى، وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية فضلا على أنه يدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة.

3-الحكم:

بعد النظر بخطط المدقق للعمليات التي سينفذها قبل ابتدائه بها أثناء مباشرته لعملية التدقيق يجب أن يكون مرنا بحيث يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها مسبقا في ضوء المستجدات من الظروف وعندما يختتم عملياته لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها ويعكف على دراسته أسبابها لكي يستفيد من دروسها مستقبلا.

²⁷أحمد حلمي جمعة "مدخل الى تدقيق الحديث" دار صفاء للنشر والتوزيع " الطبعة الثانية 2005ص 55

4- القدرة الاتصالية:

تتطلب وظيفة التدقيق الداخلي قدرة عالية على الاتصال تساعد المدققين على تبادل المعلومات حول من يستفيد من دروسها مستقبلا.

المقدرة يمكن للمدققين تنميتها بالخبرة لذلك في تختلف من مدقق إلى آخر و لكن المدقق الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفوية أم كتابية، حيث تمكنه هذه المهارة من تحقيق أهداف التدقيق بصورة واضحة و فعالة.

5- المثابرة:

يحتاج تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي جهود فكرية و جسدية كبيرة مدير التدقيق الداخلي أن يحاول باستمرار تدريب المدققين على الصبر والمثابرة و يعلمهم كيف يؤدون الأعمال الصعبة دون ملل أو ضجر.

6- الابتكارية:

يفترض بالمدققين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع و الابتكار و دائمي البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لإنجاز الأعمال التي يؤدونها و كذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المنشأة.

7- اللياقة:

تنطوي صفة اللياقة على الطريقة الإيجابية التي يتعامل بها المدققون مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق و كذلك القدرة على إبداء الملاحظات وأحيانا الانتقادات البناءة دون استشارة غضب الشخص المنتقد.

8- قوة الشخصية:

بحيث لا يسمح لأي شخص أن يؤثر بشكل غير عادل على نتائج التدقيق و أن يكون صاحب رأي و قدرة على الدفاع عن رأيه.

9- الأمانة والموضوعية:

العدالة و أن يكون يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقيما وأميناً و مخلصاً في عمله و عليه أن يتوخى متحيزاً، و أن يكون ذو استقامة حقيقية، و غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة.

10- السبرية في العمل:

يجب على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله وألا يستخدم هذه المعلومات لغايات شخصية أو بطريقة تؤدي إلى إيذاء مصلحة المنشأة.

أولاً: إجراءات اختيار المدققين الداخليين:

1- إجراءات اختيار المدققين الداخليين²⁸

- يتم اختيار المدققين الداخليين من عدة مصادر مثل: الجامعات والكليات حيث يجب

على شهادات جامعية أو مهنية.... وغيرها.

وقد يكون اختيار المدققين من داخل الشركة أو من خارجها.

يتم إجراء مقابلات مع طالي الوظيفة إلى فترة تجريبية تدريبية قد تكون ثلاثة إلى ستة أشهر أو ما يقارب ذلك.

- يجب حسم قبول أو عدم قبول طالب الوظيفة خلال أو في نهاية الفترة التجريبية.

2- كيفية تقييم المدققين الداخليين:

من الأهمية وجود سياسة واضحة لتقييم موظفي التدقيق الداخلي حيث يجب أن يراعي التقييم الآتية:

تحديد معايير و طرق التقييم

- أن يتم التقييم دورياً مرة في السنة على الأقل و قد يكون بعد إنهاء كل مهمة تدقيق.

- تحديد عناصر الأداء بوضوح.

-الأخذ بعين الاعتبار العناصر الشخصية.

توضيح فوائد و إيجابيات البرنامج مثلا:

- يكشف نقاط الضعف ويعمل على معرفته بأنفسهم و بإمكانياتهم.

- التحفيز واكتشاف الإمكانيات والطاقات لدى المدققين.

- وضوح الرؤية المستقبلية للمدقق وإمكانيته على ضوء ذلك التقدم والرقى.

1- تقييم الأمور العملية: الأهداف التي تم تحديدها و مدى كونها واقعية بالنسبة للإنجاز

²⁸ أحمد علي جمعة "التدقيق الداخلي والحكومي" مرجع سبق ذكره ص50

2- الالتزام بدليل التدقيق الداخلي.

3- عدد التوصيات التي تم تقديمها و تمت متابعتها.

4- القدرة على إنجاز الأعمال ضمن أوقات الموازنات التقديرية.

-تقييم الموظف (المدقق الداخلي) لنفسه:

إن عملية تقييم أداء المدقق عملية ذات اتجاهين يعني تقييم الموظف المعني بواسطة المسؤول عن تقييم و بحث أدائه معه بحثا عملا صريحا.

وللمساعدة في تنفيذ العملية وإنجازها تحتوي نماذج التقييم قسما خاصا لتقييم الموظف لنفسه الهدف هو توفير الفرصة لكل موظف لتقييم نفسه بنفسه على أساس توفير المعلومات بصورة واقعية لكي يتمكن المسؤول عن التقييم من مقارنة رأيه بالرأي الشخصي يساعد على تحديد المناطق التي تثير الخلافات في الرأي".²⁹

خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نستخلص مكانة التدقيق بصفة عامة و التدقيق الداخلي بصفة خاصة في المؤسسة مهما كان نوعها أو أكبر حجمها، لذلك فإن التدقيق الداخلي هو وظيفة ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة.

بحيث يقوم على أساس تقييم الداخلية المختلفة من إدارات وأقسام، يساعد كذلك جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بأسلوب فعال و منظم وفق إجراءات و سياسات متفق عليها بمعايير دولية لإضافة قيمة للمؤسسة، لذا يمكننا القول بأمن التدقيق الداخلي هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف أنشطة المؤسسة، و ضمان السير الجيد لسياسات منها و زيادة فعاليتها للوصول إلى الأهداف المرغوب فيها.

²⁹ أحمد حلمي جمعة "التدقيق الداخلي والحكومي" مرجع سبق ذكره ص52

الفصل الثاني

مقدمة الفصل الثاني:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية والمحور الأساسي الذي يدور حوله أي اقتصاد حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى بلوغ وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة.

و من هذا ارتأينا في فصلنا هذا التعرض أولاً إلى مفهوم المؤسسات الاقتصادية ووظائفها و أهدافها بصفة عامة وكذلك التعرض إلى دراسة الأداء من مختلف جوانبه وكيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسينه.

و من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: مفاهيم حول الأداء

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية:

إن عملية إعطاء ووضع تعريف موحد وواضح للمؤسسة الاقتصادية يعتبر أمر بالغ الصعوبة، فقد تعددت وتباينت آراء الاقتصاديين حول مفهوم المؤسسة الاقتصادية، وهناك جملة من أسباب التي أدت إلى-التطور المستمر الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية في طرق تنظيمها، وفي أشكالها القانونية منذ ظهور و خاصة عدم الوقوف على تعريف موحد للمؤسسة الاقتصادية أهمها³⁰ في هذا القرن.

-تشعب و اتساع نشاط المؤسسة الاقتصادية، سواء الخدماتية منها أو الصناعية ، وقد ظهرت عدة مؤسسات تقوم بعدة أنواع من النشاطات في نفس الوقت، وفي أمكنة مختلفة مثل المؤسسات المتعددة الجنسيات اختلاف الاتجاهات الاقتصادية والإيديولوجية، حيث أدى ذلك إلى اختلاف نظرة الاقتصاديين في النظام الاشتراكي إلى المؤسسة عن نظرة الرأسماليين، وعليه إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة.

ومن هنا جاءت تعاريف شاملة تشمل مختلف أنواع المؤسسات، سواء من ناحية الأنظمة الاقتصادية وأنواعه النشاط والأهداف .

وفيما يلي ندرج بعض التعاريف الشاملة الخاصة بها:

-تعرف على أنها" اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين ، و هذا في إطار قانوني و مالي اجتماعي معين ، ضمن شروط .

تختلف تبعاً لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به ، ويتم هذا الاندماج لعوامل الإنتاج بواسطة تدفقات نقدية حقيقية و أخرى معنوية و كل منها يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأفراد ، وتتمثل الأولى في الوسائل والمواد المستعملة في نشاط المؤسسة ، أما الثانية فتتمثل في الطرق و الكيفيات و المعلومات المستعملة في تسيير و مراقبة الأولى³¹ وتعرف كذلك على أنها " شكل اقتصادي و تقني و قانوني و اجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها و تشغيل أدوات الإنتاج و فق أسلوب محدد لقيم العمل الإجتماعي بهدف إنتاج سلع " أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة"³²

³⁰ناصر دادي عدون "اقتصاد المؤسسة " دار المحمدية العامة الجزائر. الطبعة الثانية 1998ص8

³¹ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره ص10

³²صمويل عيود "اقتصاد مؤسسة" ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة الثانية 1982ص58

كما تعرف " أنها مجموعة من الطاقات البشرية و الموارد المادية (طبيعية كانت أو مادية أو غيرها) و التي تشغل فيها بينها وفق تركيب معين و تولفية محددة قصد انجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع"³³

المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة الاقتصادية

أولاً: أهداف المؤسسة الاقتصادية:

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

1- الأهداف الاقتصادية:

تحقيق الربح:"³⁴ يعتبر تحقيق الربح المبرر الأساسي لوجود المؤسسة لأنه يسمح لها بتعزيز طاقتها التمويلية الذاتية التي تستعملها في توسيع قدراتها الإنتاجية و تطويرها أو على الأقل الحفاظ عليها وبتالي الصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى والاستمرار في الوجود.

-عقلنة الإنتاج:

أي الاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج و رفع إنتاجياتها من خلال التخطيط المحكم و الدقيق للإنتاج و التوزيع ثم مراقبة تنفيذ الخطط و البرنامج و ذلك بهدف تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية و المالية و الإفلاس في آخر المطاف نتيجة لسوء استعمال عوامل الإنتاج.

-تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمع:

-و هذا من خلال تحقيق كامل عناصر الإنتاج لتلبية الحاجات المتزايدة، و يجب أن يحقق الإنتاج ما يلي"³⁵

- مستوى عالي من المرونة.

- أن يتم الانتاج في وقت المحدد دون تقديم أو تأخير.

-أن يتم تسليمه لطالبه في الوقت المحدد تاج ما يلي.

³³ أحمد طرطار "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة" ديوان المطبوعات الجامعية 1999 ص15

³⁴ مرج السابق صص17. 18

³⁵ عمار زيتوني "مصادر التمويل المؤسسات مع دراسة تمويل بنكي" مجلة العلوم الإنسانية جامعة بسكرة العدد 09. مارس 2006 ص 43

12-الأهداف الاجتماعية

من بين الأهداف الاجتماعية التي تسعى المؤسسة لاقتصادية على تحقيقها ما يلي:

يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا، إذ يعتبر العمال العنصر الحيوي والحي في المؤسسة إلا أن مستوى و حجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسة و طبيعة النظام الاقتصادي والمستوى المعيشي.

تحسين مستوى معيشة العمال

إن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة الى تلبية رغبات تزايد باستمرار بظهور منتوجات جديدة بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم.

-توفير تأمينات ومرافق للعمال:

تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي و التأمين ضد حوادث العمل و كذلك التقاعد، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الإستهلاك و المطاعم.... الخ.

36-تأهيل العمال

يتم تدريب و تطوير العاملين ورفع مستويات مهارتهم المهنية ، وهذا عن طريق اخضاع العمال إلى دورات تكوين و تدريب من أجل رفع المستوى الممي والتخصص حسب القدرة المهنية للعمال.

3-الأهداف التكنولوجية:

من بين الأهداف التكنولوجية التي تؤدها المؤسسة.³⁷

-البحث والتنمية:

مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا، و ترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهميته لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح. و يمثل هذا البحث نسب عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة، وخاصة في السنوات الأخيرة، و إذ تتنافس المؤسسات

³⁶إبراهيم بختي "دور الأنترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق " دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه دولة في علوم اقتصادية غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وتسيير جامعة الجزائر 2002-2003ص05
³⁷ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره ص21

فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية و أحسن وسيلة ، تؤدي الى التأثير على الإنتاج ورفع المردودية الإنتاجية في المؤسسة.

-كما أن المؤسسة الاقتصادية تؤدي دورا مساندا للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث و التطور التكنولوجي نظرا لما تمثله من وزن في مجموعها و خاصة الضخمة منها من خلال الخطة التنموية العامة للدولة.

المتوسطة الأجل، التي يتم من خلالها التنسيق بين العديد من الجهات إبتداء من مؤسسات البحث العلمي والجامعات ، والمؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: وظائف المؤسسة الاقتصادية:

للمؤسسة عدة وظائف تمكنها أداء دورها الاقتصادي والاجتماعي:

1-الوظيفة المالية:

تعتبر الوظيفة المالية من أهم الوظائف في المؤسسة فالمؤسسة لا تقوم بنشاطها من إنتاج و

تسويق... دون توافر الأموال اللازمة لتمويل أوجه النشاط المختلفة و أوجه الإنفاق.

وتعرف الوظيفة المالية على أنها مجموعة من المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال من خلال برامجها و خططها الاستثمارية.

2-وظيفة التمويل:

التمويل كمجموعة من مهام و عمليات، يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل من خارج المؤسسة، بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج وخطط المؤسسة، ومن هذا التعريف يتضح لنا أن وظيفة التمويل تنقسم الى منتين فرعيتين هما: مهمة الشراء و مهمة التخزين.

-مهمة الشراء:

هي مجموعة من الأنشطة التي تختص بتوفير مستلزمات النشاط من خارج المؤسسة بالكمية و الجودة والأسعار المناسبة، وفي التوقيت ومن المصدر المناسبين.

-مهمة التخزين:

هي مجموعة من الإجراءات والأعمال التي تقوم بها المؤسسة على أساس أنظمة محكمة ، ووقف صيغ معينة و عبر أجهزة مختصة، لتأمين الإمداد المستمر بالمستلزمات السلعية لعمليات التشغيل في الزمن المحدد و بالكميات والنوعية المطلوبتين.

3-وظيفة الإنتاج:

يعتبر الإنتاج الوظيفة الأساسية للمؤسسات الإنتاجية فهو المبرر لوجودها و الحافز على استمرارها وبقائها كون الإنتاج يرتبط بإشباع الحاجات الإنسانية وبالتالي فإنه يستمر مادامت الحاجة الإنسانية قائمة.

و يمكن تعريفها بأنها " عملية إنتاج المنفعة أو المنافع الذي يقام العمل من أجل خلقها وبيعها كوسيلة لتحقيق الربح.

4وظيفة التسويق:

يعد التسويق من المفاهيم التي استقطبت انتباه واهتمام العديد من الاقتصاديين و الباحثين خلال العقود الأربعة الأخيرة و يركز هذا الاهتمام حول كيفية تعريف مفهوم التسويق.

ويعرف التسويق على أنه مجموع العمليات و المجهودات التي تبذلها المؤسسة من أجل معرفة أكثر لمتطلبات السوق و ما يجب انجازه في مجال مواصفات المنتج الشكلية والتقنية حتى تستجيب أكثر لهذه المتطلبات متجهة، وكل ما يبذل من جهود في عملية ترويج وتوفير المنتج للمستهلك في الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة حتى تباع أكبر كمية ممكنة منه و بأسعار ملائمة تحقق أكثر أرباحا لها.

5-وظيفة الموارد البشرية:

تحتل وظيفة الموارد البشرية مكانة هامة في المؤسسة، فهذه الأخيرة لها أموال ، زبائن تكنولوجيا، أسواق... ولتشغيل كل هذا فري بحاجة إلى محرك أساسي وهو الأفراد.

وتعرف وظيفة الموارد البشرية على أنها مجموعة النشاطات المتعلقة بحصولها المؤسسة على احتياجاتها من الموارد البشرية، وتطويرها و تحفيزها و الحفاظ عليها بما يمكن من تحقيق الأهداف بأعلى مستويات الكفاءة و الفعالية.³⁸

المبحث الثاني: مفاهيم حول الأداء:

المطلب الأول: تعريف الأداء

³⁸جمال الدين محمد المرسي "الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية " الدار الجامعة الإسكندرية 2003ص 36

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء ، وتجدر الإشارة بداية الى أن الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية (perform to) و اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (performer) و الذي يعني : تنفيذ مهمة أو تأدية عمل"³⁹ ، أما اصطلاحا يمكننا تقديم مجموعة من التعريف بما يفي بالغرض من الدراسة:

عرف عبد الحلیم عبادة الأداء بأنه " يعبر عن نشاط شمولي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس ومعايير معينة تضعها بناء على أهداف طويلة الأجل

أما حسب (KHERAKHE -A) من وجهة نظر هذا الكتاب فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة"⁴⁰

-ويرى Roblin Wierseman بأن الأداء هو: " قدرة المشروع على تحقيق الأهداف طويلة الأجل "⁴¹ " تمكن أهمية الأداء في تحقيق الأهداف طويلة الأجل و المتمثلة في البقاء والنمو و التمييز إضافة الى الأهداف الأخرى المخطط لها.

أما حسب MEYER WIT فالأداء هو: " المستوى الذي تتمتع به مخرجات المنظمة بعد إجراء العمليات على مدخلاتها، فالأداء هو مخرجات الأنشطة والحملات التي تشكل داخل المنظمة "⁴²

-و عرف الأداء من طرف Bernard Danniell بأنه : " يعتمد في مراحلها القصيرة والمتوسطة دائما على مستويين و هما: الفعالية وتعني درجة بلوغ الأهداف مهما كانت الوسائل المستعملة والكفاءة التي تمثل العلاقات بين النتائج المتحصل عليها و الوسائل المستعملة للوصول إليها"⁴³ أي أن الأداء مرتبط بمفهومي الكفاءة والفعالية ، بحيث قد يكون الأداء كفوؤ و فعال في نفس الوقت، وقد يتحقق أي منهم دون الأخر.

- وعرفه أحمد سيد مصطفى على أنه: " درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو منظمة الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية

44"

³⁹ وهيبية الديجي " دور استراتيجية التمييز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية " مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة محمد خيضر بسكرة 2013 ص51

⁴⁰مجلة الباحث " دورية علمية محكمة الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية" جامعة ورقلة العدد السابع 2010 ص 310

⁴¹فلاح حسين حسيني "إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة وتميز " دار الشروق للنشر وتوزيع عمان 2006ص310

⁴²طاهر محسن منصور الغالي وائل محمد صبحي ادريس "الادارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل " دار وائل والتوزيع عمان ط1 2017 ص478

⁴³ Bernard martory daniel crozet « gestion des ressources humaines pilotage social performance » dunod paris 2005p 164

⁴⁴أحمد سيد مصطفى إدارة البشر "الأصول والمهارات " مصر 2002 ص415

و من خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن استنتاج أن الأداء هو: القدرة على تحقيق الأهداف المخططة بأقل تكلفة من الموارد المتاحة و المستهلكة و بذلك نجد أن للأداء مركبين أساسين يتفاعلان مع بعضهما وهما: فعالية المقترنة بتحقيق الأهداف والكفاءة المقترنة بتدنيه التكاليف و مطابقة المقاييس و في ضوء هذا التحليل نصل إلى أن أحسن مفهوم يمكن إطلاقه على الأداء الأمثل والتميز الذي تستهدفه المؤسسة وهو ذلك الأداء القادر على إيجاد création a قيمة مقدمة للسوق بأقل تكلفة ممكنة.

المطلب الثاني: أنواع الأداء ومجالاته:

أولاً: أنواع الأداء

إن الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق و العلمي و في الوقت ذاته يمكن الاعتماد عليه لتحديد هذه الأنواع ورغم هذه الصعوبة إلا أننا اعتمدنا على المعايير التالية باعتبارها المعايير المناسبة.

1- معايير الشمولية: وتنقسم إلى: "45

-الأداء الكلي : و هو عبارة عن تفاعل مجموع الأداءات الجزئية أي أنه يتجسد في الإنجازات التي ساهمت في جميع العناصر و الوظائف أو الأنشطة الفرعية في تحقيقها ، ومن أهم مؤشرات ، فعالية الكفاءة التقدم في العمل.
-الأداء الجزئي: و يقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة النوعية للمؤسسة والوظائف الأساسية، و لأداء الجزئي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل على أداءات الأنظمة الجزئية وهو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل و التسلسل بين الأهداف في المؤسسة.

2-معايير الطبيعة:

يمكن تقسيم أداء المؤسسات حسب هذا المعيار تبعاً للأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والتي تنقسم إلى: "46

الأداء الاجتماعي: ويتمثل في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تقديم الخدمات للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة والوفاء بالتزاماتها اتجاهه وأداء مستوياتها، ويرى البعض أن فعالية المؤسسة تكمن في قدرتها على تحقيق درجة من الرضا لدى الفئات المطلوبة دعمها للمؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية أو الخارجية .

-الأداء الاقتصادي: إن الدور التنموي للمؤسسات يعتبر من المؤشرات الاقتصادية الرئيسية لمستوى أداء هذه المؤسسات العمومية التي تساهم في تحريك المصادر المالية من أجل التنمية الشاملة.

⁴⁵عبد المليك مزهودة "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقسيم " مجلة العلوم الإنسانية عدد أول جامعة محمد خيضر بسكرة 2010 ص75
⁴⁶حفصي رشيد "تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة" مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011 ص20

-الأداء السياسي: تسعى بعض المنظمات لتسطير الأهداف السياسية كتمويل المحلات الانتاجية من أجل إيصال أشخاص معينين الى حكم مناصب سياسية لاستغلالهم لصالح المؤسسة و التي لها البقاء و النمو في نفس الوقت.

-الأداء التكنولوجي : يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي معين و في أغلب الأحيان تكون هذه الأهداف التي ترسمها المؤسسة استراتيجية نظرا الأهمية التكنولوجيا

3-معايير الوظيفة : يقسم الأداء حسب هذا المعيار تبعا للتنظيم المعتمد في المؤسسة (الهيكل التنظيمي) وتبعاً لهذا تم تقسيم الأداء إلى ما يلي⁴⁷.

أداء وظيفة التموين : يتمثل حسب هذه الوظيفة في قدرة المؤسسة على الحصول على المواد بجودة عالية في الأجال المحددة ، و بأقل التكاليف من خلال قيام المؤسسة بالتفاوض على آجال تسديد الموردين تفوق الأجال الممنوحة للعملاء والاستغلال لكفؤ و الجيد لأماكن التخزين.

أداء وظيفة الإنتاج : يقدر به تمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة من الإنتاجية مقارنة بنظيرتها من المؤسسات المنتمية لنفس القطاع أو المنطقة الجغرافية . من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية بتكاليف منخفضة و تفادي التأخر في الطلبات من خلال الاستغلال الكفؤ لتجهيزات الإنتاج و صيانتها.

أداء الوظيفة المالية: و يتمثل في قدرة المؤسسة على توليد إيرادات مالية سواء كانت من أنشطتها الجارية.

الرأسمالية أو الاستثنائية، و تحقيق الفوائض المالية من خلال الابتعاد عن العسر المالي وظاهرة الإفلاس بواسطة توفير السيولة و تحقيق معدل المردودية الجيد بتكاليف منخفضة ، و البحث عن المصادر المالية اللازمة لتغطية احتياجاتها بأقل تكاليف و الاستخدام الكفؤ لهذه الموارد المتاحة.

-أداء وظيفة الموارد البشرية: يتجلى في قدرة الفرد على القيام بالأنشطة والمهام المختلفة التي يكون منها عمله تبعا لما يناسب قدراته وطبيعته عمله، فضمن استخدام موارد المؤسسة بكفاءة وفعالية لا يتم إلا من خلال الأفراد، وهو ما يعطي أهمية كبيرة للدور الذي يلعبه المورد البشري في المؤسسة. و من ثم يجب على هذه الأخيرة أن تقوم بجلب واستخدام الموارد البشرية ذات الكفاءة والمهارة العالية و أن تقوم بتسيير تسييرا فعالا .

⁴⁷حفصي رشيد مرجع سبق ذكره صص 17-18

-لأداء وظيفة التسويق: يتجسد هذا الأداء في قدرة المؤسسة على الاستحواذ على حصص سوقية كبيرة من خلال ارضاء العملاء بالمنتجات ذات الجودة و تسليمها ليم في الأوقات المتفق عليها، وكذا السمعة الجيدة التي تكتسبها المؤسسة في السوق من خلال مردودية كل منتج و جودته و الحرص على تطويره و دخول أسواق جديدة.

-أداء وظيفة البحث والتطوير: يقصد بها قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة و مدى مواظبتها للتطورات التكنولوجية الحديثة مع استخدامها في الإنتاج والتسويق وكذا توفير جو ملائم للاختراع ، الابتكار والإبداع من خلال تحفيز العاملين على التجديد و خلق جو المنافسة بينم في هذا المجال .

4-حسب معيار المصدر: "48

ينقسم الأداء وفقا لهذا المعيار الى نوعين و هما الأداء الداخلي و الأداء الخارجي:

-الأداء الداخلي:

وهو أداء الناتج عن كل من الموارد البشرية والمالية والتقنية الضرورية لتسيير نشاط المؤسسة ويشمل هذا الأخير ما يلي :

-الأداء البشري: وهو أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة ، وتحقيق الأفضلية باستخدام مهاراتهم وخبراتهم

-الأداء التقني: ويمثل قدرة المؤسسة على استعمال استثمارتها بشكل فعال.

أداء المالي: ويكمن الأداء المالي في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

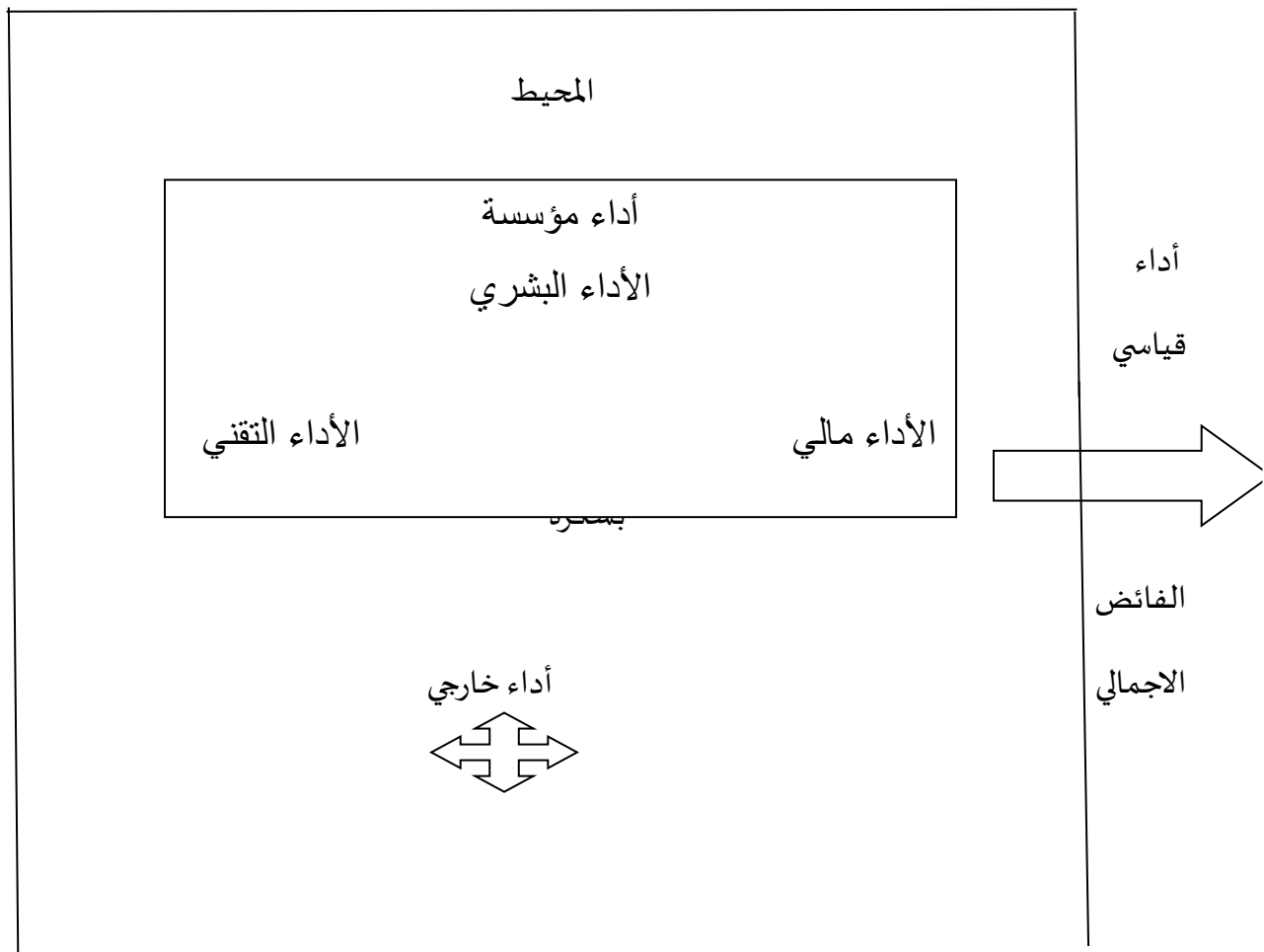
الأداء الخاري (الظاهري).

هو الأداء الناتج عن التغييرات الحاصلة في المحيط الخاري للمؤسسة ، وهناك عدة عدة متغيرات تنعكس على أداء المؤسسة. فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه و لكن المحيط الخاري هو الذي يولده فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين ، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لإنخفاض أسعار المواد و اللوازم و الخدمات فكل هذه التغييرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب.

⁴⁸فلاح حسن عداوي الحسني "الإدارة الاستراتيجية" دار وائل للنشر ط1 عمان 2000صص59.58

إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا سهل إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن قياسها وتحديد أثرها ولعل من أهم طرق تحليل الظواهر طريقة الإحلال المتسلسل ويمكن توضيح النوعين السابقين في شكل التالي

شكل رقم 11- الأداء الداخلي والخارجي للمؤسسة



ثانياً: مجالات الأداء

تتنوع و تختلف مجالات الأداء في المؤسسات وذلك باختلاف أعمالها وطبيعة نشاطها حيث يرى البعض أن هذه المجالات عبارة عن الجوانب الخاصة بالمؤسسات والتي يجب أن يعمل بفعالية لضمان تحقيق نجاح المؤسسة .

1-مجالات ميدان الأداء المالي:

بعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القادم المشترك بين الكاتب و الباحثين و المدراء سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية والنظرية في عمليات تقييد الأداء ضمن الواقع العلمي في مختلف مؤسسات الأعمال حيب يرى «lynch» بأن الأداء المالي يبقى المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات و أن عدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها للخطر و يذهب بعض الكتاب الى أبعد من ذلك في التأكيد على

أهمية الأداء المالي . وذلك إلى حد اعتباره الهدف الأهم في المؤسسة، وضمن التوجه يعبر M-ORGAN «HUNT» عن تلك الأهمية بالقول إن الأداء المالي يعد هدف المؤسسات الأساسي ، وأن الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمناً من خلال تحقيق الأداء المالي، وضمن المنظور الاستراتيجي للأداء المالي.

2- مجال الميدان المالي والعمليات (تشغيلي): يمثل الحلقة الوسطى لداء الأعمال في المؤسسات فبالإضافة الى المؤشرات يتم الإعداد أيضا على مؤشرات تشغيله في الأداء.

-كالحصّة السوقية ، تقديم منتجات جديدة ، نوعية المنتج والخدمة المقدمة، فاعلية العملية التسويقية و الإنتاجية، ويرى «macmenamin» أن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بنسب أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال في المؤسسة.

كما يرى Ramanujam -Vonkatraman « أن الاعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العملية ، يعد ميدان للأداء الذي يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الإستراتيجية الحديثة".

3- مجال مبيدان الفاعلية التنظيمية : يمثل المفهوم الأوسع و الأشمل لأداء الأعمال و الذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي ولعملياتي ، و يرى wende cameran أنه في المناسب اعتماد هذا الميدان بمفاهيمه و مقاييسه عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية، خاصة في مجال بحوث الإدارة الاستراتيجية و نظرية المؤسسة نظرا لما تتطلبه من اهتمام، إذ يعطي هذا الميدان أهداف أصحاب المصالح في المؤسسة و يجد القياسات المناسبة لأهداف مختلف الأطراف".

و ضمن منطوق آخر يؤكد porter: على مفهوم الفعالية و قدرتها كميدان أداء تستطيع المؤسسة من خلاله التفوق و التنافس.

المطلب الثالث : مكونات الأداء والعوامل المؤثرة فيه

أولاً: مكونات الأداء:

يتكون الأداء من ثلاث مكونات رئيسية هي الفعالية والكفاءة و الإنتاجية، أي أن المؤسسة التي تتميز بأداء أفضل هي التي تجمع بين هذه العوامل وتسيرهما بشكل جيد، وعليه سنتطرق لمفهوم هذه العوامل:

1- تعريف الفعالية حسب : vincent plauchet ينظر الكاتب الى فعالية على أنها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب و الوصول الى النتائج المرتقبة"⁴⁹ تعريف آخر: نقصد بالفعالية مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها"⁵⁰ من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن العالية تعبر عن درجة بلوغ المؤسسة لأهدافها المسطرة، مما يدل على المقارنة بين عنصرين وهما الأهداف المخططة التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها والأهداف المنجزة فعلياً و تقاس

الفعالية = Rp/Rm

بالنسبة التالية:

حيث Rm: هي قيمة المخرجات الفعلية (الأهداف المنجزة)

Rp قيمة المخرجات المتوقعة (الأهداف المخططة)"⁵¹

2- الكفاءة: تعرف الكفاءة حسب vincent plauchet تعني القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات والنشاط الكفاء وهو النشاط الأقل تكلفة.

⁴⁹الشيخ الداوي "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء" مجلة الباحث عدد السابع الجزائر 2009ص218
⁵⁰الهام يهيوي "الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية" دراسة ميدانية بشركة الاسمنت باتنة مجلة الباحث العدد الخامس ورقلة 2007 ص46
⁵¹الشيخ الداوي مرجع سبق ذكره ص219

كما تعرف الكفاءة على أنها الاستخدام الأمثل للموارد المؤسساتية بأقل تكلفة ممكنة.

ويتمثل جوهر الكفاءة في تعظيم الناتج وتدنية التكاليف وتقاس بالعلاقة التالية:

الكفاءة ج Mr/Rm

حيث Rm =: مخرجات

Mr = المدخلات

3- الإنتاجية: تعرف بأنها استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات و هي تستعمل لتباين مدى نجاعة المؤسسة في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة.⁵²

-تعريف آخر: تعتبر الإنتاجية مقياس للكفاءة التي تسمح بها المؤسسة في عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات و بالتالي هي تعبر عن كمية الإنتاج المنسونة لعنصر أو عدة عناصر من الإنتاج خلال فترة زمنية محددة.⁵³

ثانيا:العوامل المؤثرة على الأداء:

يتأثر الأداء بالعديد من العوامل المختلفة منها ما هو ذو طبيعة داخلية يمكن للمؤسسة التحكم فيها، ومنها ما هو صادر عن المحيط الخارجي يصعب التحكم فيه و بالتالي على المؤسسة التكيف معها، و انفصل كل من العوامل الداخلية والخارجية فيما يلي.⁵⁴

1-العوامل الخارجية: تتمثل في مجموعة من متغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق التحكم في المؤسسة و عليه فإن آثارها قد تكون في شكل فرص، كما تصنف هذه العوامل إلى:

-العوامل الاقتصادية: تؤثر بشكل كبير على المؤسسة الاقتصادية، خاصة الصناعية منها ونظرا لطبيعة نشاط المؤسسة من جهة و من جهة ثانية لكون البيئة الاقتصادية هي مصدر لمختلف موارد المؤسسة و المستقبل لمختلف منتجاتها، وتنعكس آثارها على أداء المؤسسة في المدى القصير.

-العوامل الاجتماعية والثقافية: تتضمن نماذج الحياة و القيم الأخلاقية و الفنية و الفكرية للمجتمع التي تتواجد فيه المؤسسة، وقد تشكل هذه العوامل عائقا أمام تحسين أدائها.

⁵²بدر الله قويدر الواحد وناصر دادي عدون "مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية" دار محمدية الجزائر ص16

⁵³مجيد الكرخي "تقويم الأداء باستخدام المالية" دار المناهج للنشر والتوزيع الأردن 2007ص32

⁵⁴ن هير ثابت "كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين" دار النهضة العربية مصر 2001ص14

-العوامل السياسية والقانونية: تظهر هذه العوامل عموماً في الاستقرار السياسي والأمني للدولة مثل طبيعة النظام السياسي للدولة، العلاقات مع العالم الخارجي القوانين... الخ وتشكل هذه العوامل فرص تستفيد منها المؤسسة لتحسين أداؤها، كما يتأثر أداء المؤسسة بالسياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة و العلاقات الدولية و نوعيتها.

-العوامل التكنولوجية: تتمثل هذه العوامل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق الإنتاج وكسب الوقت.

2-العوامل الداخلية : تنتج هذه العوامل عن تفاعل مختلف العناصر الداخلية للمؤسسة لذا فري خاضعة لحكم المؤسسة و تشمل مختلف المتغيرات التي تأثر على أداء المؤسسة سواء سلبا أو إيجابا و تصنف الى عدة عناصر نذكر منها:

-العنصر البشري : يشكل أهم مورد في المؤسسة فنمو تنافسية و تطور المؤسسة مرهون بمدى استقطابها لعناصر بشرية متميزة في مهاراتها و معارفها و قدراتها على الانسجام في الجماعة، ومدى تعاونها كما تعمل على بذل جهد أكبر و تحقيق أداء أفضل.

-الإدارة: إن لها مسؤولية كبيرة في تخطيط و تنظيم و تنسيق و قيادة ورقابة جميع الموارد التي تقع ضمن نطاق مسؤولياتها و سيطرتها في بذلك تؤثر على جميع الأنشطة في المؤسسة ومنه في مسؤولة بنسبة كبيرة عن زيادة معدلات الأداء داخل المؤسسة.

-التنظيم: يشمل التنظيم توزيع وتحديد المهام والمسؤوليات وفقا للتخصصات على العمال داخل المؤسسة أي تقسيم العمل عليهم وفق مهاراتهم و إمكانياتهم الخاصة، كما أن درجة التنظيم تؤثر على أداء المؤسسة ، لذا وجب أن تكون لأي مؤسسة مرونة ديناميكية في أي تنظيم بشكل تجعله قابلا للتغير وفق المستجدات الحالية .

-بيئة العمل : وتشير الى مدى أهمية العناصر المحيطة بالفرد أثناء تأديته لوظيفته و إن عدم انتظام العمل و الانسجام والغيابات يعد سببا رئيسيا في سلبية بيئة العمل.

-طبيعة العمل : تشير إلى أهمية الوظيفة و المنصب الذي يشغله الفرد و مدى مقدار فرص النمو و الترقية كلما زادت درجة توافق الفرد ووظيفة أدى ذلك إلى زيادة دافعية و حبه للعمل وولائه المتاحة أمامه ، حيث للمؤسسة.

المطلب الرابع: مستويات الأداء ومقاييسه:

إن المؤسسة في مجملها عبارة عن مجموعة من الموارد المادية والبشرية والمالية، فكل مؤسسة تهدف عن طريق هذه الموارد الوصول الى أفضل مستويات الأداء، إلا أن ذلك لا يتم بصورة بسيطة و إنما يجب أن يكون هناك تقييم فعال للأفراد و إعطائهم لمتابعة والإهتمام الكافيين ، لأن أداء المؤسسة ككل يعتمد على أداء الفرد، فإذا كان أداء هذا الأخير جيد أو ضعيف فإن أداء المؤسسة يكون بالمثل ، ونما أن المؤسسات وحدات جزئية من

النظام الكلي (الدولة) ، فإن الأداء العام يرتبط بأداء المؤسسة

أولا: مستويات الأداء:

توجد ثلاثة مستويات للأداء هي كما يلي.⁵⁵

1- تقييم الأداء العام

يهدف تقييم الأداء العام للدولة أو أي قطاع من قطاعات الإنتاج الأخرى الى تقييم خطط التنمية الإجتماعية والاقتصادية للدولة لمعرفة ما لها وما عليها وبالتالي الوقوف على نقاط القوة والضعف والقصور لديها و هذا بهدف تحليلها ما يسمح لها بوضع اقتراحات تساعد في وضع الخطة القادمة في أي قطاع من القطاعات المكونة للدولة.

-تقييم الأداء المؤسسي ويتضمن تقييم أداء المؤسسة بشكل عام أو أي وحدة تنظيمية ضمن هيكلها التنظيمي بحيث تتم عملية التقييم من خلال مجموعة من مؤشرات الأداء التي تسمح بقياس مستوى الإنجاز الفعلي في ضوء مستويات محددة للأداء المرغوب.⁵⁶

و بصدد التحدث عن الأداء المؤسسي، فهناك مستويات عديدة للأداء تفيد بالتعرف على مستوى الأداء الذي تم تحقيقه و هي كالآتي.⁵⁷

-الأداء الإستثنائي: و هو بين تفوق المؤسسة ضمن الصناعة أي تفوق المؤسسة في أداءها مقارنة بالمؤسسات الأخرى، وذلك من خلال امتلاكها لاستثمارات ناجحة، وكفاءات بشرية غير سهلة التقليد(رأسمال فكري) و كذلك ازدهار و وضعها المالي:

-الأداء البارز: و يكون بإمتلاك المؤسسة لإطارات و كفاءات ذات تحفيز عالي و كذلك الوضع للمؤسسة مزدهر أي المؤسسة لا تعاني نقص في مواردها المالية، بإضافة الى حصول المؤسسة على عقود عمل كبيرة (استثمارات و التوسع في نشاط) و بإمتلاكها لطاقات بشرية مؤهلة سيمنكها ذلك من تأدية مهامها و بكفاءة وفعالية. أي أداء المؤسسة بارز مقارنة بالمؤسسة الأخرى.

-الأداء الجيد جدا: و هذا المستوى يتحقق بإمتلاك المؤسسة لإطارات كفؤة و توفر الدلائل المستقبلية المتمتع بوضع مالي جيد:

-الأداء الجيد:

⁵⁵محمد الطعانه "معايير الأداء الحكومية وطرق استنباطها دراسة تطبيقية وحدات الحكم المحلي" دون تاريخ ص31

⁵⁶محمد الطعانه المرجع سبق ذكره ص32

⁵⁷خالد محمد بن همدان وائل محمد صبحي ادريس "الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي" منهج المعاصر دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان ص385

ما يميز أداء المؤسسة هو وجود توازن بين نقاط القوة ونقاط الضعف في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء..... بالإضافة إلى امتلاك المؤسسة لوضع مالي غير مستقر و هو ما يميز الأداء الجيد عن الأداء الجيد جدا

-الأداء المعتدل : و هذا المستوى بين أن أداء المؤسسة دون المعدل (أداء المؤسسة أقل من المستوى المرغوب)

ويكون ذلك عندما تتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات والخدمات و قاعدة العملاء و الكوادر

البشرية كما أن المؤسسة تعاني أيضا صعوبة في الحصول على أموال اللازمة لتمويل نشاطها وذلك البقاء و النمو.

-الأداء الضعيف : وما يميزه هو مواجهة المؤسسة لمشاكل خطيرة في الجوانب المالية ، وكذلك وجود صعوبات استطلاع في الأفراد المؤهلين يمكن القول بأنه أداء متدني أو دون المعدل بكثير ، ففي هذه المستوى من الأداء تتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المؤسسة.

-الأداء المتأزم: أداء غير كفؤ تماما، نتيجة لعدم كفاءة الأفراد و كذلك وجود الانحرافات أو وجود فجوة بين ما التخطيط له بين الانجاز الفعلي، كما أن هذا الوضع قد يسبب مشاكل في جميع مجالات عمل المؤسسة.

المستوى الثالث: تقييم الأداء الفردي:

و يتضمن تقييم الأداء لكل فرد من العاملين بإعتبار المورد البشري هو من أهم موارد المؤسسة ، ويتم التقييم من استعمال جملة من المعايير (المؤشرات) وذلك لمعرفة مستوى أداء الأفراد على مستوى كل وظيفة.

تتأثر المستويات السالفة الذكر ببعضها و تؤثر فيما بينها، و هذا نظرا لطبيعة العلاقة بين هذه المستويات فالفرد جزء من المؤسسة والمؤسسة جزء من القطاع العام فكلها تشترك في أهداف العامة لعملية التقييم، ونقاط الضعف لأداء الأفراد و المؤسسة أو القطاع العام، ومن ثم يمكن إيجاد الإجراءات التصحيحية أو التعزيزية و بما أنها عمليات تكاملية فإن تقييم أداء الدولة يتطلب تقيما لأداء مؤسساتها ، وتقييم أداء المؤسسات يتطلب تقييم أفرادها و لكن نقطة الاختلاف بين هذه المستويات في أن لكل منها مجالات ومؤشرات أداء خاصة به ولتدعيم ما سبق قوله فإنه من المستحيل أن تنجح المؤسسة في تحقيق أهدافها دون أن يتوفر لها أفراد أكفاء قادرين على انجاز وظائفهم بدرجة عالية.

ثانيا : مؤشرات الأداء

مؤشرات الأداء هو متغير كمي أو نوعي يتيح التحقيق من المتغيرات التي تنجم عن تدخل إنمائي بالنسبة الى ما كان مخططا.

-هو وسيلة كمية (نسبة ، معدل ، مقياس) لتحديد مستوى أداء المؤسسة بالنسبة لإجراءات أو مخرجات معينة.⁵⁸

1-كيف يختار مؤشرات الأداء ؟

-يجب أن تتوفر في مؤشرات الأداء سمتانئيسيتان هما:

-التركيز على الأهداف الإستراتيجية الأساسية: وذلك بأن تقيس نتائج العمليات الأساسية والأرقام الحساسة.

- العمل كإنذار مبكرعلى انحراف الأداء: بعقد المقارنات بين الأداء الحالي والأداء السابق:

جدول رقم 11-1: مؤشرات الأداء

نوع المؤشر	تعريفه	أمثله
مؤشر المدخل	مقياس للموارد المستخدمة	المعدات اللازمة عدد الموظفين المطلوبين التمويل المستخدم
مؤشر الكمية	كمية الخدمة المقدمة	عدد المشاريع عدد الأفراد الذي تقدم لهم الخدمة عدد الجلسات أوالساعات
مؤشر الجودة	نوعية الخدمة المقدمة بناء على المستخدم أو المعنيين	الوقت المستغرق مدى رضا العملاء (الزائن)
مؤشر الكفاءة	تكلفة وحدة المخرج والوقت المستغرق	تكلفة وحدة الخدمة ووصولها للمستهلك نسبة الإنجاز خلال فترة زمنية معينة

⁵⁸ منظمة الصحة العالمية شعبة خدمات الاشراف الأداء رقم 02 مسرد المصطلحات التخطيط والمراقبة والتقييم اذار 2004

مؤشر الفعالية	مدى تحقيق الخدمة للهدف المرجو منها	زادة نسبة التوظيف خفض معدل الأمراض. الجريمة
---------------	------------------------------------	--

المصدر: عبد الوهاب لمهد جين. تقييم الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف.
مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص إدارة صحية، جامعة سانت كليمنتس
العالمية، سوريا. 2009، ص (1).

3- مؤشرات الأداء والمؤشرات المساعدة:

من الخطأ قياس أداء لكل مركز من مراكز المسؤولية اعتماداً على مؤشر واحد للأداء ولكن من الأفضل مساندة المؤشرات الأساسية للأداء بمؤشر مساعد مثل:

- 1- المؤشرات التسويقية: نصيب المنظمة من السوق، درجة رضا العملاء، نسبة تسرب العملاء.
- 2- المؤشرات المالية: الإيرادات، نمو المبيعات، معدل السيولة.
- 3- المؤشرات التشغيلية: نسبة الطاقة المشغلة إلى الطاقة المعطلة، درجة الجودة.
- 4- المؤشرات البشرية: معدل دوران العمالة، ساعات التدريب لكل موظف، نسبة طلبات التقدم للوظائف إلى التعيين.
- 5- المؤشرات البيئية: المخالفات القانونية المجلة ضد المنظمة، الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها، موقف الأطراف المحيطة بها.
- 6- المؤشرات التنافسية: وشمل جميع مؤشرات المقارنة المرجعية.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وإجراءات تحسين الأداء، وأهمية التدقيق الداخلي في ضبط فعالية الأداء في المؤسسات الأداء ، كما أننا سنتطرق إلى أهم عنصر وهو دور التدقيق الداخلي في تحقيق الاقتصادية وكذلك دوره في تحسين إدارة المخاطر.

المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء

أولاً: مفهوم تحسين الأداء

إن تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات و إنتاجية العمليات و تحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى⁵⁹ ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء هي:

- الوعي تحقيق احتياجات وتوقعات الزبون (الداخلي / خاري).

إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين .

- التركيز على النظم والعمليات

- القياس المستمر و متابعة الأداء.

ثانياً: إجراءات تحسين الأداء

إن من أهم تقييم الأداء هو تحسين الأداء من خلال الخطوات التالية:

-الخطوة الأولى: تحديد الأسباب الرئيسية لمشاكل الأداء:

لابد من تحديد أسباب الانحراف في أداء العاملين عن الأداء المعياري ، إذا أن تحديد الأسباب ذو تقييم الأداء ، و فيما أهمية لكل من الإدارة والعاملين ، فالإدارة تستفيد من ذلك في الكشف عن كيفية ، العملية قد تمت بموضوعية و هل أن انخفاض الأداء للعاملين و أن ندرة المواد المتاحة لهم هي السبب الرئيسي كما أن الصراعات بين الإدارة و العاملين يمكن تقليلها من خلال تحديد الأسباب المؤدية الى انخفاض الأداء ومن هذه الأسباب الدوافع والقابليات والعوامل الموقفية في بيئة العمل فالفعالية تعكس المهارات و القدرات التي يتمتع بها العاملون ، أما الدوافع فتتأثر بالعديد من المتغيرات الخارجية مثل الأجور و الحوافز إضافة الى المتغيرات الذاتية (الحاجات) والعوامل الموقفية التي تتضمن الكثير من العوامل التنظيمية المؤثرة على الأداء سلبيًا وإيجابيًا كنوعية المواد المستخدمة ونوعية الإشراف و نوعية

⁵⁹عبد الحكم أحمد الخزامي "تكنولوجيا الأداء من التقييم الى تحسين " مكتبة ابن سينا القاهرة 1999ص11

التدريب وظروف العمل الخارجية أي غياب أحد العوامل قد يؤدي إلى ضعف الأداء لذلك لابد من دراسة هذه العوامل بدقة عند تحديد أسباب الانخفاض في الأداء

الخطوة الثانية: تطوير خطة العمل للوصول الى الحلول

تمثل خطة العمل اللازمة للتقليل من مشكلات الأداء ووضع الحلول للتعاون بين الإدارة و

العاملين من جهة والاستثماريين من جهة في مجال تطوير وتحسين الأداء فاللقاءات المباشرة والأداء المفتوحة والمشاركة في مناقشة المشاكل وعدم السرية في كشف الحقائق والمعلومات حول الأداء تساهم في وضع الحلول المقنعة للعاملين وتحسين أدائهم وإزالة مشكلات الأداء.

-الخطوة الثالثة: الاتصالات المباشرة

إن إتصالات بين المشرفين والعاملين ذات أهمية في تحسين الأداء و لابد من تحديد محتوى

الإتصال وأسلوبه و أنماط الإتصال المناسبة ، ومن أمثلة الإتصال الفعالة في هذا المجال هو سؤال العاملين عن أسباب وانخفاض أدائهم في الفترة الأخيرة دون اللجوء الى سلوكيات غير واضحة ، كذلك لابد من استشارتهم حول كيفية الوصول الى تحسين أدائهم. الخطوة الرابعة: مراقبة وتقييم الأداء يجب أن تكون هذه العملية مستمرة لأن بعض الأساليب و الحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء، كما يجب أن تكون هناك رسائل مراقبة متابعة تركز على قياس التغيير الحاصل لتوفير تغذية مرجعية و مبكرة لنتيجة تلك الوسائل ، ولتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد الفجوة في الأداء يجب المقارنة وبشكل مستمر مع التقييم بين الأداء الفعلي والمرغوب مما يساعد على الحصول على معلومات من التقييم يمكن استخدامها والإستفادة منها في عمليات تقييم أخرى من جديد⁶⁰ إن هدف تحسين الأداء لا يتحقق إلا من خلال الدراسة الشاملة لعناصر و مستوياته و تحليل العوامل التنظيمية المؤثرة فيه، والبحث عن الأساليب الفعالة لتحسين وتطوير تلك العوامل، وفلسفة.

⁶⁰علي عباس "الرقابة الإدارية على المال وأعمال" مكتبة راند العالمية الأردن الطبعة الأولى 2000ص50

تحسين الأداء تمثل سياسة عامة تنتجها المنظمات الحديثة حيث يسود الانتفاع بضرورة التحسين المستمر لكافة العوامل التنظيمية المتبعة في المنظمة التي تؤثر على الأداء العاملين فيها⁶¹

المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة :

لقد كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء و ضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي أي التحقيق من سلامة السجلات و البيانات و المحافظة على أصول المؤسسة بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي فهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كفاءته التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيسي برامج للتدقيق الداخلي من استقلاله التنظيمي لذلك ظهرت صورة جديدة للمدقق الداخلي اتجاه الأفراد الذي يراجع أعمالهم فهو ينصح و لا يأمر و يصلح و لا يفصح بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم وكذلك توصيل المعلومات الى الإدارة العليا والتوجيه الإرشاد بالوسائل و الأدوات المتعارف عليها.

لقد أخذت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و ارتباطه على مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية بل كمنشآت تقييمي للتدقيق و فحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها و ما كانت لتبليغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي تساعد على نموها وتطويرها و إزدياد أهميتها ووقائي من خلال تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية و إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من الأنشطة المؤسسة و ذلك من خلال وضع برامج التدقيق⁶² إن التدقيق الداخلي في جوهره يهدف الى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة أنه يسعى الى تحسين الأداء ، وذلك في جميع مستويات سواء كانت عالية أو دنيا و ذلك من خلال التحليلات و التوصيات والمنشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد والأسس والتي يمكن تلخيصها فيما يلي⁶³ - تدقيق و تقويم فعالية و كفاءة و تطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى و العمل على جعلها أكثر فعالية و بتكلفة معقولة . التحقيق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر.

-التحقيق من إمكانية الإعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية.

⁶¹علي سلمي "السلوك في منظمات الاعمال" دار غريب للطباعة ونشر القاهرة 1995ص287

⁶²خلف عبد الله و اردات "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق" دار الوراق الأردن الطبعة الأولى 2006ص29

⁶³خلف عبد الله و اردات مرجع سابق ص 30

-تحسين نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها و تقديم النوعيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب بإقتراح اللازم منها.

-تقصي و تحديد أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة وتجيد الخسائر والأضرار الناجمة عنها و اقتراح ما من شأنها معالجتها و منع حدوث مثل ذلك في المستقبل.

-إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة ببناءات على طلب من الإدارة.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

إن للتدقيق الداخلي دور في تحسين الأداء من خلال مساهمته في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

أولاً: تعريف القرار

عرف القرار على أنه " عملية الاختيار بين بدلين أو أكثر بينما عملية اتخاذ القرار هي ، تلك العلمية المبنية على دراسة والتفكير الموضوعي الواعي للوصول الى القرار"⁶⁴ كما عرف على أنه " هو الاختبار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة و اختبار الحل الأمثل من بينها،"⁶⁵

1-مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول الى القرارات الرشيدة والجيدة و تتمثل في تحليل وتشخص الموقف و تحديد البدائل ، تقييم البدائل اختيار البديل الأمثل تنفيذ البديل الذي تم اختياره وتقييم النتائج، كما يلعب التدقيق الداخلي أدوارا مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة موصفات كاملة و كافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات جودة و فعالية، وبالموازاة مع خطوات علمية اتخاذ القرارات فإن التدقيق الداخلي له دوره حياة يكون آخرها الوصول الى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية و تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية و إعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك

الموضوع و بذلك يتم تشخيص الوضع المحيط و تحديد و درجة الخطر الناجم و من ثم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلها وضع الخطة و من ثم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلبيتها وضع

⁶⁴تهاد إسحاق عبد السلام أبو هويدي "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الانفاق الرأس مالي الى قسم المحاسبة والتمويل " مذكرة ماجستير جامعة الإسلامية غزة 2011ص 27

⁶⁵ناصر محمد المجهلي "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات" مذكرة ماجستير تخصص محاسبة قسم علوم تسيير جامعة لخضر باتنة 2009ص11

الخطة اللازمة لذلك لبدء المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء و يتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص و هكذا في كل مرة يتم إعداد تقرير حول كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات وتساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة و فعالية⁶⁶ تكشف كل تقارير التي يعدها المدقق الداخلي أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات و اقتراح التحسينات ، ويعطي هذه التقرير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة لمساهمين وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الاستثمار والتمويل حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لاتخاذ قراراتها التي تكون في صالحها ، حيث أن اتخاذ الإدارة العليا لتوصيات المدقق بعين الاعتبار و على أساسها يتم اتخاذ قراراتها هذا يساهم في التحسين من أداء المؤسسة ويعطيها مركز تنافسي في السوق و يستوجب في ذلك أن يتمتع المدقق الداخلي في المؤسسة بالاستقلالية الكافية لقيام مهامه المطلوب الرابع تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة:

إن النتائج النهائية عن لانتها من عملية التدقيق تعتمد على نشاط الفعلي و الأهداف و التي

تسعى المؤسسة الى تحقيقها فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة، فهو المسؤول عن متابعة كافة العمليات و مراقبة أنشطة المؤسسة وأقسامها ومن اهم مخرجاتها تقارير تقدم إلى مجلس الإدارة أو لجان التدقيق. يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد على الأداء مسؤولياتهم بكل دقة و كفاءة ذلك من خلال توفير لهم جو مناسب و تقديم لهم مختلف التحاليل والتوصيات التي تتعلق بأنشطة التي سيتم تدقيقها.

يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص و تقييم فعالية الأداء و ذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط

والمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية داخل المؤسسة.

و يعتبر هذا النوع من تدقيق الأداء هو تدقيق الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والخطط أجزاء من نظام الرقابة ألداخلية، و من ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي التي تقوم به الإدارة و حتى يتمكن عنه أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق الداخلي و تمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي لتقييم الإدارة دائما نظرا لأن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد. تركز مراجعة تقارن على كفاءة والفعالية و يتطلب القيام بها وضح أهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء⁶⁷

⁶⁶عزيز لوجاني "دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي" مذكرة ماجستير جامعة محمد خيضر بسكرة 2013 ص148

⁶⁷رعد عبد الله الطائي وعيسى قاده "إدارة الجودة الشاملة" دار البازوري العلمية للنشر وتوزيع 2008 ص80

أولاً : الخدمات الاستشارية:

تساهم مهنة التدقيق مساهمة كبيرة في هذه الخدمات العمل في عدة من الأنشطة المتعلقة بها و تتمثل فيما يلي .

1- تطوير المؤسسة ووضع سياستها: فنظرا لخبرة المدقق يستطيع أن يحدد نواي الضعف والقوة و تقديم النصح بشأن تكوين و تنظيم أي وظيفة في المؤسسة.

2- إدارة الإنتاج: وهنا يستطيع المدقق تحديد الآثار المالية للعمليات القائمة وتخطيط الإنتاج وسياسات المخزون و الرقابة عليها.

3 - نظم المعلومات الإدارية ومعالجة البيانات: فنظر إلى برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختيار الجوانب التنظيمية في النظم المعلومات الخاصة لمعالجة البيانات والإمام الكبير

بالعمليات المحاسبية لأن للمدقق القدرة والمعرفة في هذا المجال

إدارة الموظفين والتعيينات : ليستطيع المدقق أن يساهم بفعالية و كفاءة في اختبار العاملين في لحسابات كما أنه يستطيع الإسهام في تطوير السياسة العامة والخاصة بالموارد البشرية ونظام دفع الأجور و الرواتب .

ثانيا: مراحل خطوات الخدمات الاستشارية الإدارية.

1-تحديد المشكلة : وتعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية الإدارة وهي تحديد المشكلة والهدف منا تقديم النتائج المتوقعة والعمل الذي ينبغي إنجازه.

2-إنجاز مهمة الخدمة الاستشارية: والواقع يحتم إتباع المراحل التالية⁶⁸

-تقصي الحقائق.

-تحليل الحقائق.

-صياغة الحلول و الاقتراحات.

-التنفيذ.

1-تقصي الحقائق : إن هذه الخطوة تحوز على جانب كبير من الأهمية والخطورة و ذلك لأن المدقق يتأكد من خلالها من صحة أو خطأ البيانات الأولية ، و إذا التعديلات اللازمة.

⁶⁸خلف عبد الله الواردات مرجع سبق ذكره ص 35

2- تحليل الحقائق: وتحتوي على تطبيق الحقائق وتحليل الأساليب والعلاقات و إجراء المقارنة بالجميع بين العناصر.

3- صياغة الحلول ولاقترحات: تتمثل في صياغة الحلول و طرحها على الجهة المسؤولة بأسلوب منطقي و يتطلب إيجاد الحلول البديلة واختيار الحل المناسب، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالخبرة و الإبداع و القدرة على قياس البدائل لمناسبة وتقديم النصح والإرشاد كذلك.

4-التنفيذ : هذه الخطوة تتمثل في تنفيذ العمل وتوزيع المسؤوليات و تحديد الزمن والتكلفة لكل عميل و إبداء النصح والتوجيهات الى موظفي المؤسسة وتوفير المساعدة اللازمة

نظرا لخبرة المدقق الداخلي نتيجة تدقيقه لعدة عمليات مختلفة وفضلا عن خبرته في تفسير و تحليل البيانات المالية فإننا نجد الطلب على خدمات تحليل النظم وتحسين و تطوير النظم الموجودة تتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية:

تخطيط و تحليل و تنظيم ورقابة الوظائف المختلفة.

-نصح الإدارة و تقديم المساعدة لها بخصوص

-القيام بالدراسات الخاصة مثل : الجوانب المحاسبية والإدارية و إعداد التوصيات و إقتراح الخطط و البرامج و تقديم المساعدة لتنفيذها.

-العمل على تقييم و تطوير للسياسات والإجراءات والعلاقات التنظيمية.

-تقديم الأفكار و المفاهيم الحديثة للإدارة وابتكار كل ما هو موجود في إدارة المؤسسة.

-تقديم خدمات التدقيق الداخلي لتلبية احتياجات المؤسسة.

-تشجيع الالتزام بالمعايير والإجراءات المهنية، والمعايير الأخلاقية للمهنة والعمل على تطبيقها.

خاتمة الفصل:

نستنتج أن عملية تحسين أداء و تقديمه تلعب دورا فعالا في الكشف عن بعض المشاكل و العيوب ونقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة، فقد تعود أسباب انخفاض كفاءة وفعالية الأداء في المؤسسة إلى نقص أو إهمال إدارة التدقيق الداخلي لذلك على المدقق الداخلي القيام بعملية تقييم أداء المؤسسة بغية تحقيق أهدافها و الحفاظ على استمراريتها، باستغلال الأمثل لإمكاناتها

المادية والبشرية والعمل على تحسين و تقييم الأداء ككل ، استعمال مختلف معايير التقييم و طرقه المختلفة بصفة محددة لتحقيق أداء كفاء وفعال.

الفصل الثالث

مقدمة :

لقد أبرزت الفضائح المالية و دعاوى الاحتيال المالي التي حدثت في السنوات الماضية ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات و المؤسسات حذا بنا إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي ودوره في منظمات الأعمال الحديثة. وقد عزا الكثير من الباحثين هذا الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية إلى عدم اعتماد هذه المؤسسات بشكل كاف علي وظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطائها الأهمية لدور هذه الوظيفة كأداة ضمن ما تسعى إليه لتفعيل النظم الرقابية . و هذا تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المؤسسات الاقتصادية اليوم نظرا للتوسع الكبير في حجم الأعمال. و التطورات الكبيرة التي حدثت في المجالات المالية و الإدارية. و زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية و بالتالي عدم قدرة و تفرغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية و التدقيقية المنوط بها.

تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم و تطوير نظام الرقابة الداخلية. وتعزز سيطرة الإدارة على المؤسسة و كذلك المساهمة في تقييم و إدارة المخاطر « Risk Management » و الحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها. وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة و تقييم الأداء و الفاعلية وبتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرض هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد و الوصول إلى الجودة الشاملة و بالتالي الصمود ففي وجه المنافسة العالمية.

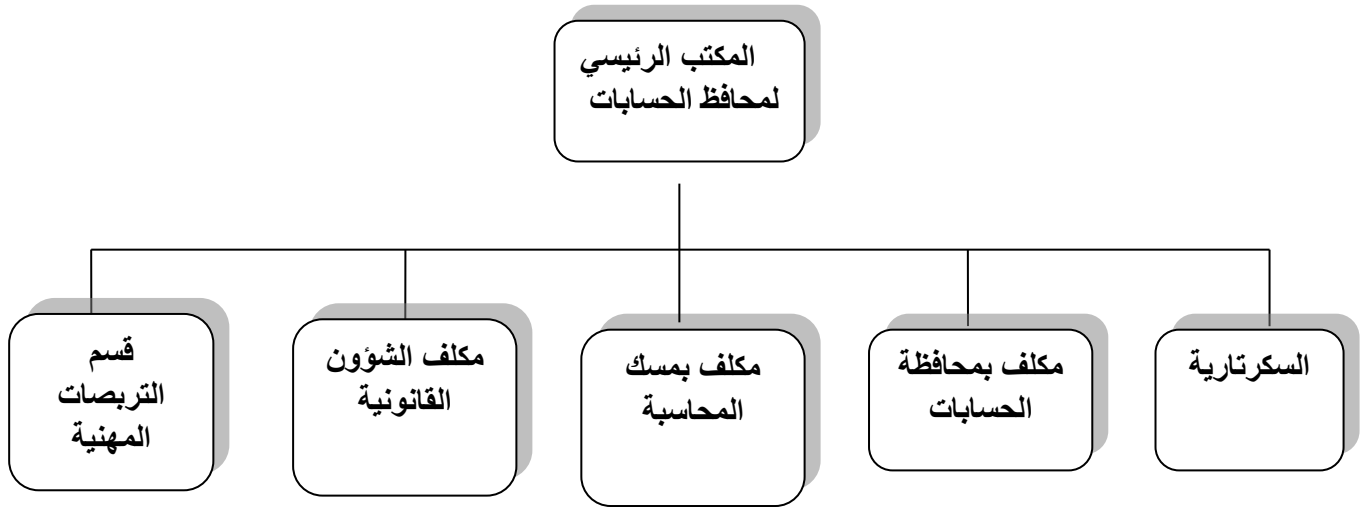
المبحث الأول: التعريف مؤسسة محل التبرص والمؤسسة عينة التبرص .
المطلب الأول: التعريف مؤسسة محل التبرص

مكتب محافظ الحسابات محاسب معتمد وخبير قضائي تكارلي محمد
مكتب محافظ الحسابات و معتمد وخبير قضائي الإستاد تكارلي محمد الكائن مقره 14 شارع بن قادة
الطيب مستغانم والذي ينشط منذ سنة 2010 .

تم فتح المكتب بعد الحصول على الاعتماد الخاص بممارسة مهنة المحافظ الحسابات وفقا ما ينص
عليه القانون.

هيكل التنظيمي للمكتب :

يضم الهيكل التنظيمي للمكتب مجموعة من الوظائف والتي تلخص وفق الشكل التالي :



1/المكتب الرئيسي لمحافظ الحسابات :

وهو مكتب الرئيسي الذي توكل إليه مهام مراقبة جميع الأعمال المنجزة من طرف الأعوان المكلفين وتأشيرها والمصادقة عليها حيث يعتبر هو المسير الرئيسي .

2/مكتب السكرتارية :

وتوكل له المهام الخاصة بحفظ البيانات وتسيير الرسائل الايدارية (الوارد و الصادر) وترتيب المواعيد مع الزبائن المكتب.

3/مكلف بمحافضة الحسابات :

هو مكتب يتكون من موظف ذو مؤهل علمي مستوى ماستر في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، توكل إليه مهام مرافقة محافظ الحسابات في مهمات مراجعة الحسابات حيث يقوم بالمشاركة في عملية التدقيق و المراجعة مع المشاركة في إعداد التقارير .

4/مكلف بمسك المحاسبة :

هو مكتب يتكون من عونين ذاوي خبرة في المجال المحاسبي حيث توكل إليهما المهام التالية .

-التسجيلات المحاسبة.

- إعداد صحيفة ج.50

-اعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي (cnas).

-اعداد التصريحات الخاصة بالضمان الغير الأجراء (csns).

-اعداد التصريحات الخاصة ...

اعداد القوائم المالية (جدول الأصول، جدول الخصوم وحساب النتائج.

5/ مكلف بالشؤون القانونية :

وهو مكتب حديث النشا تم استحداثه بعد الحصول على اعتماد خبير قضائي محاسب لدى المحكمة

حيث يشارك في مهام وإعداد تقرير الخبرة القضائية.

6/مكلف بالتريصات المهنية :

هو مكتب خاص بالإشراف على التريصات في مجالات المحاسبة والتدقيق بالنسبة للطلبة الجامعين خاصة

طلبة ماستر كما يتولى تقديم دروس محاسبة الخاصة للأقسام النهائية .

المطلب الثاني : تعريف بالمؤسسة عينة التربص .

خلال مدة تربصنا بالمكتب كان لنا الشرف مرافقة محافظ الحسابات في مهمة لديوان تربية الدواجن و الأنعام وحدة مستغانم وذلك بعد تلقينا لكل المعلومات المتعلقة بالمهمة و كيفية تنفيذها حيث كانت المؤسسة محل التربص كالآتي.

نشأة المؤسسة و تطورها :

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الأثني والثلاثين المورثة عن المعهد الاستعماري الموزعة عبر الوطن.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الأسبانية « makala » ورممت من طرف الديوان القومي الأغذية الأنعام ب 1969/04/04 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي الأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

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

ORAVIO إلى GAO تقع في ناحية الغرب.

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق.

ORA حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط.

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

الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب ORAVIO - GAO و الذي أنشأ ب 01 / 19 / 1998 برأس مال قدره ب 7000.000.000 دج و ارتفع إلى 703.000.000.000 دج مقرها مستغانم و توظف حاليا 144 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج و البيع و المديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر مستغانم ، و تعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة و المتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في

إنتاج

منتوج معين أو تغييره و هي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة و معالجة أي طارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة.

هذه الوحدة تنتهي إلى الغرب و تضم سبع وحدات فرعية:وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض و ستة مراكز التربية الدواجن بشكل شركات و التعامل يكون مع بعضها البعض وهذا السد حاجاتها الضرورية و التبادل المشترك للمواد الأولية.

المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

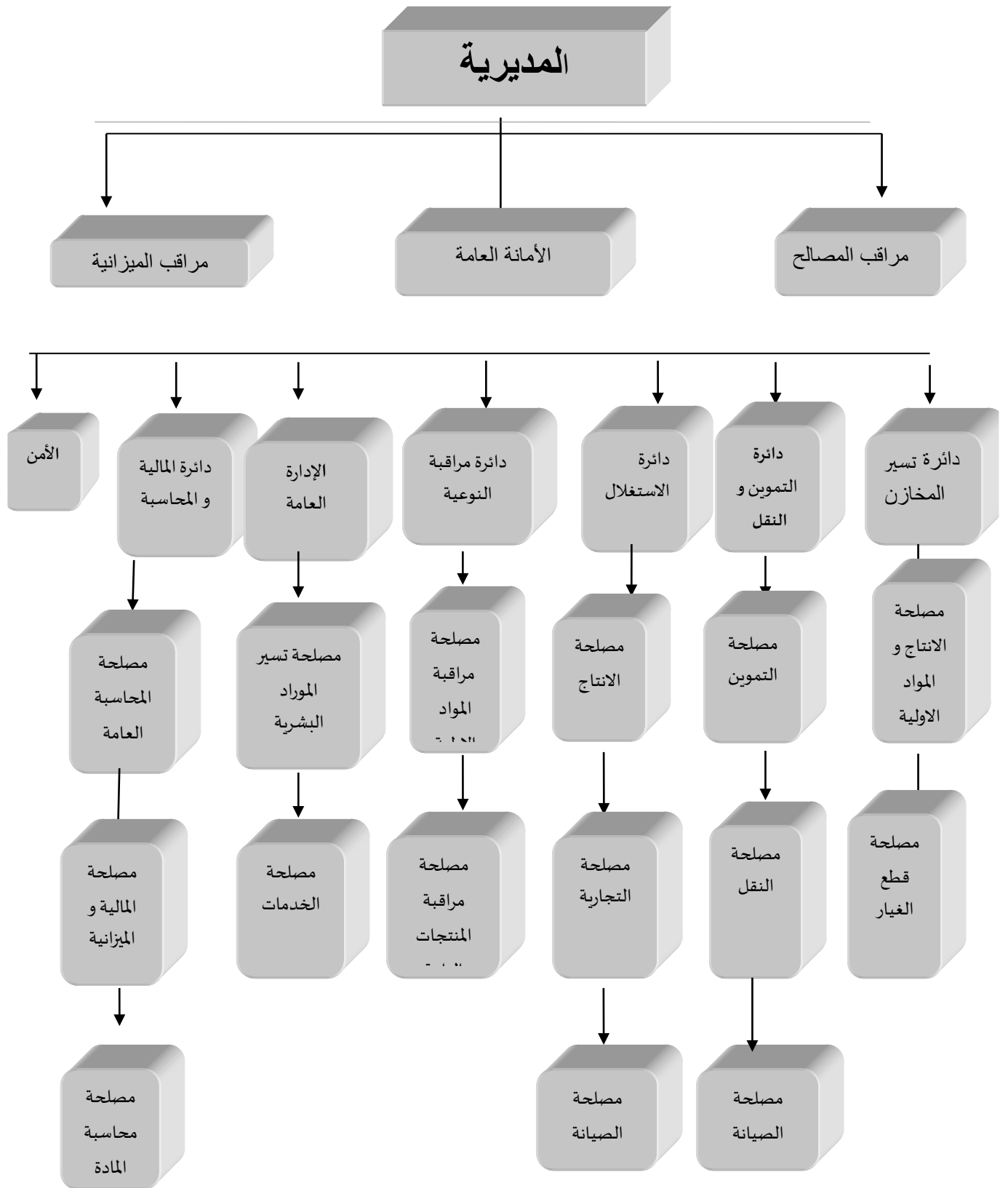
تعريف التنظيم: تعني كلمة التنظيم التجديد و هو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

- المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف والسياسات.

-رؤساء الإدارة والمصالح : وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بانجاز الأهداف والسياسات المسطرة.

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

- الهيكل الخاص بالوحدة: تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح و مراقب الميزانية و أمانة المدير و تتكون هذه الأخيرة إلى ستة دوائر و تتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الأتي.



من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة مستغانم يتضح أن الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام.

إن حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب أعمالهم و ذلك ما يظهره الجدول الموالي :

الجدول رقم 1 : عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم

النسبة %	عدد العمال	البيان
57	88	الإدارة
16	25	الأمن
27	41	عمال الإنتاج
100	154	المجموع

-المصدر: وثائق المؤسسة

التعليق:

نلاحظ أن أغلبية المقدر ب 57% من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 16% يمثلون الأمن في حين أن عمال الإنتاج نسبتهم قدرت ب 27% فقط، وما يمكن ملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة إنتاجية.

الدراسة النظرية للدوائر :

أولاً: دائرة تسيير المخازن تحتوي على مصطلحين هما :

1- مصلحة الإنتاج التام والمواد الأولية.

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

الجدول رقم 2 : معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستوردهما المؤسسة.

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

-المصدر: وثائق المؤسسة

ملاحظة : لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن 1000 طن من الذري و7000 طن من الصوجا.

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

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

ثانيا: دائرة التموين والنقل: وتتفرع إلى ثلاث مصالح:

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

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

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

ثالثا: دائرة الاستغلال: تتكون من ثلاث مصالح وكل مصلحة مرتبطة بالأخرى :
1- مصلحة الإنتاج: تصنع في هذه المصلحة أغذية الأنعام والدواجن حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن.

ملاحظة :

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

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

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

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

رابعا: دائرة مراقبة النوعية: مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الداخلة للمؤسسة والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها.

خامسا: الإدارة العامة: تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية وعلى مصالحتين هما: تسيير الموارد البشرية ومصلحة الخدمات أما وظيفتها فتتمثل في تسيير ملفات المستخدمين وتحضير سجلات الأجور والعلاوات والإنذارات وملفات التقاعد والضمان الاجتماعي وكذلك دفع الاشتراكات والمنح العائلية كما نقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية المستحقة.

سادسا: دائرة المالية والمحاسبة: تتكون من ثلاث مصالح وهي :

1- مصلحة المحاسبة العامة: تشمل أقسام ثلاث :

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

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

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

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

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

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

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

المبحث الثاني: فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة.

سوف نحاول من خلال هذه الدراسة الميدانية الوقوف ولو بجزء بسيط على واقع حقيقة عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة قمنا من خلالها شخصيا بالإشراف على تدقيق الداخلي على مستوى وحدة (UAB) مستغنام التاريخ 2019/02/01 والذي من خلالها بفحص مجموعة من الوظائف العملية للوحدة.

*المطلب الأول: تدقيق الإدارة العامة والموارد البشرية.

أولا: الإدارة العامة والموارد البشرية :

على مستوى الإدارة العامة والموارد البشرية كان الفحص يشمل مجموعة من الدفاتر و السجلات القانونية اللازمة و المتمثلة في :

- 1- سجل العمال .
- 2- السجل الخاص بالعمال الأجانب (سجل المستخدمين الأجانب) .
- 3- سجل خاص بحوادث العمل .
- 4- سجل خاص بالإندارات .
- 5- سجل الرواتب (دفتر الأجور) .
- 6- سجل العطل المدفوعة الأجر (و الذي لوحظ فيه انعدام إمضاءات بعض الأعوان المستفيدين من العطل السنوية) .
- 7- السجل خاص بالمراقبة التقنية و التركيبات و المعدات الصناعية .
- 8- سجل الجرد .
- 9- سجل الحضور (لوحظ فيه عدم احترام أوقات العمل من طرف بعض العمال وكذلك التأخر المتكرر) .
- 10- تكاليف المهمة .
- 11- منحة الصندوق .

إن المراجعات و المراقبات التي قمنا بها عن طريق عينات عشوائية لبعض الملفات الإدارية للمستخدمين سمحت لنا بالتأكد من أن ملفات المعاينة سليمة و صحيحة من جهة ، ومن جهة أخرى لاحظنا أن فحص

ملفات المتعلق بالاقطاعات الأجور و كذلك الحسابات المتعلقة بمصاريف المهام الثلاثي الأول 2017 و كذا قوائم منح المر دودية الفرد لا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية.

ثانيا - إجراءات التسيير :

إجراءات جرد المخزونات والاستثمارات مطبقة بطريقة سليمة ولم تسجل بخصوصها أي ملاحظات أو

احترازات في غياب صدور الإجراءات المتعلقة بعملية الشراء من طرف الجميع، فإن الوحدة تعتمد على المشتريات الجارية بواسطة الطلبية البسيطة عندما يتعلق الأمر بالمشتريات التي تقل قيمتها عن 1500000 دج إلى أن العملية تتم بطريقة مغايرة عندما يتعلق الأمر بقيمة المشتريات التي تكون أكبر من 15000000 دج

حيث يتم إعداد دفتر الشروط بوضع تحت تصرف المكتتبين من أجل اختيار العرض أقل تكلفة (مناقصة) عملية الشراء لا يتم تنفيذها إلا بعد مرافقة وتأشيرة القبول من طرف اللجنة المشتريات المخولة قانونيا بالوحدة أما بالنسبة بما يتعلق بجانب الاستثمار فإن تراجع مدى كفاءة المديرية العامة لمجمع تربية الدواجن الغرب عملية تسيير الوقود على مستوى الوحدة المثبتة بواسطة الإرسالية رقم 2006/GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 فيفري 2019 وعليه وبعد الفحص والمراجعة الدقيقتين فإنه لم تسجل في هذا المجال " إجراءات التسيير " أي تجاوزات أو مخالفات غير قانونية وعليه فإن إجراءات التسيير المنتجة في الوحدة تتم بطريقة سليمة وفقا للقوانين المعمول.

ثالثا: الوثائق والمستندات داخلي :

المؤسسة تتوفر على نظام داخلي بالإضافة ثقافة جماعية من طرف المديرية العامة (GAO) مع مختلف التعليمات والتوصيات الجماعية وعليه لم تسجل أي احترازات من هذا الجانب.

أما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي فإن هذا الأخير يحتاج إلى المراجعة وإعادة النظر وذلك بسبب خروج بعض العمال والموظفين إما على تقاعد أو خروج تطوعي وهذا تحت تأثير النشاط وقدرة الإنتاج مقارنة بالطاقات الحقيقية للوحدة.

رابعا: الممتلكات :

بالنسبة لمصلحة التوثيق فلقد سجلنا أن سجل الجرد ممسوك بطريقة سليمة ومحدثة وكذلك الأمر بالنسبة لسجل الاستثمارات و بطاقات الجرد الخاصة بالمكاتب، وعملية تدوين جديدة وفق تعليمات محترمة.

خامسا: مؤونات و النقل :

1- المؤونات : المستندات المتعلقة بالتسيير المستعملة في هذه المصلحة مطابقة للإجراءات بقوة شديدة خاصة التعليمية رقم 96/DG/591 المؤرخة في 22 أكتوبر 1996 من طرف المديرية العامة للديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB و التي تهدف إلى عقلنة تسيير المؤونات و المحزونات

ولكن قمنا بتسجيل بعض التخفيضات نلخصها على نحو التالي:

- الدفاتر الموجودة على مستوى الجهاز و المتعلقة بعملية النقل و استقبال المواد الأولية ليست معينة و ممسوكة بطريقة سيئة.

- الفوارق في أوزان الكميات المستقبلية من (CMY ج بحيث هي دون معالجة الى غاية اليوم تمت فيه المراجعة و على هذا الأساس فإن الاستقبالات الخاصة ب 3 و 4 مارس 2016 سجلت فارق سلبي ب 60 كغ لكل منها و الغير المسجلة و المصرحة في الاستلام رقم 021696 و رقم 021700.

- استقبالات الشعير تسجل فوارق في أوزانها غير مشروحة و التي يجب أن يتم تسويتها مع المورد.

- غياب ختم المديرية على بطاقات الموردين.

ملاحظة: معالجة فوارق الأوزان المسجلة عند استقبال المواد الأولية مطابقة لعقد النقل المبرم بين المؤسسة و الناقل و الذي يلزم بتعويض الفارق بمقدار مرة و نصف عن قيمته.

عندما يتعدى الفارق 60 كغ يستدعي الناقل لتسديد مبلغ الفارق .

2- النقل: الوحدة تحتوي على شاحنة من نوع SCANAI حجم 20 طن في حالة جيدة و التي تستعمل لنقل المنتجات التامة إلى مختلف مؤسسات تربية الدواجن و جلب المواد الأولية إلى الوحدة .

*المطلب الثاني : مراجعة الموارد المادية والمالية :

أولا: تسيير المحزونات :

1- على مستوى تسيير المحزونات: لقد قمنا بتسجيل ما يلي

- سجلات الخاصة بالتهوئة استقبالات المواد الأولية ليست معينة.

- سجلات متابعة تسيير المحزونات ممسوكة بطريقة سيئة .

- بعض المستندات و الوثائق لا تتوفر على أختام مسير المخزونات ، أمين المخزن و مسؤول محاسبة المواد و عليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى مسؤول المباشر من أجل تصحيح الأوضاع.

2- على مستوى تسيير الوقود : يتم من طرف مصلحة النقل ومصلحة قطع الغيار و هذا تطبيقا لإرسالية رقم 2006/GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 جوان 2006 وهنا أيضا قمنا بتسجيل غياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطع الغيار.

ثانيا: التسويق:

1-ملفات الزبائن : إن فحص مختلف ملفات الزبائن قادننا إلى أن الإجراءات هذا غير محترمة حيث لا تتولى أي أهمية الوثائق المكونة للملف و في هذا الإطار قمنا بتسجيل عدم توفر بعض الوثائق كبطاقة الفلاح ، السجل التجاري لبعض الملفات البطاقة الجبائية.

2-بطاقة الزبون:

لقد سجلنا أن بطاقات الزبائن ليست صحيحة مقارنة مع الملف بالإعلام الآلي و عليه فإن عملية تعيينها إجبارية.

3-الفوترة (المبيعات) : لقد سجلنا من خلال عملية فحص و مراجعة الفواتير المحررة في الثلاثي أول 2017 لا تحتتمل أن تجاوزات غير قانونية ، خاصة فيما يتعلق بسعر البيع خارج الرسم و المطابق للإرسالية رقم 2014/GAO/DAL/455 المؤرخة في 29 أوت 2014 .

الفواتير المحررة تمت استنادا إلى وجود الوثائق التالية :

- وصل الاستلام وصل الميزان.
- وصل خروج المنتج النهائي.
- تذاكر الميزان.
- وصل التحاليل.
- يجب إرفاق نسخ من وصل الطلب مع الفواتير.
- وعليه فقد سجلنا غياب وصل الطلبات من طرف الزبائن الخواص كما سجلنا أيضا غياب حالة التقارب الأرقام الأعمال التجارية مع المحاسبة منه و التي يجب القيام بها تماشيا مع حالة التقارب للحقوق (الذمم) في نهاية كل شهر.

ثالثا: الذمم (الحقوق) :

إن فحص الحقوق على زبائن و المغلقة بتاريخ 2017/03/31 تبرز أن الوحدة لا تقبل بالبيع على الآجال إلى الشركات التابعة للمجمع و المرابين الذين تم اختيارهم للعملية الثلاثية. ففي هذا الإطار فإن وضعية الحقوق كانت على نحو التالي :

الجدول رقم 3 : ذمم تابع للمجمع

النسبة	القيمة	اسم الزبون
%54	دج 75838138748	الزبون 01
%03	دج 47065673278.5	الزبون 02
%16	دج 22017789318.5	الزبون 03
%01	دج 873976513.5	الزبون 04
%26	دج 37366251583	الزبون 05
%100	1408018194.37	المجموع

خلال الثلاثي أول من 2019 فإن تغطية الحقوق للشركات التابعة للمجمع قدرت ب
9307685549.05 دج و التي تمثل 72 % من مجموع التنزيلات الداخلية للثلاثي الأول و المقدرة بقيمة
 إجبارية 130330489.05 دج باقي الذمم خارج المجمع بلغت 5839130151 دج و التي تمثل ديون قديمة
 في طور التحصيل و المصنفة في الجدول التالي :

جدول رقم 4 : ديون قديمة طور التحصيل

القيمة (دج)	اسم الزبون
24940.86	الزبون 01
11145.2739	الزبون 02
4435343.7	الزبون 03
2039153.145	الزبون 04
7751589.81	الزبون 05
617337.045	الزبون 06
32357.529	الزبون 07
29460610.65	الزبون 08
228557844	الزبون 09
44496054.63	الزبون 10
334492.92	الزبون 11
10028.55	الزبون 12
5280	الزبون 13
131290.1145	الزبون 14
109.349.05	الزبون 15
38927534.34	المجموع

قيمة الحقوق مطابقة عند مقارنتها مع مصلحة الميزانية

رابعا : مصلحة المالية والمحاسبة :

تدخلاتنا على مستوى هذه المصلحة سمحت لنا بتسجيل بعض النقائص التالية :

1- سجل الجرد متوقف عند 31/12/2019

2- السجل العام متوقف عند شهر فيفري 2019.

3- التقارب البنكي متوقف عند 2019/03/31 عند الرصيد 859046.13 دج.

1- التقارب البنكي متوقف عند 2019/03/31 عند الرصيد 1288569.195 دج. لم يتم تسجيل أي

ملاحظة ما بين التقرب البنكي والبنكي .

3- استكمالاً لتحقيق في حالات البنكي لاحتنا وجود شيكات قديمة والمتمثلة في :

- الشيك رقم 948588 ل2019/03/27 عند الرصيد 7050 دج.

- الشيك رقم 1981761 ل2019/04/20 عند الرصيد 600 دج.

6- تدخلاتنا على مستوى الصندوق أعطت ما يلي :

أ- تقارب الصندوق في 31/03/2019 عند الرصيد 626246 دج

مراقبة حوالات الدفع (البنك و الصندوق) سمحت لنا تبيان النقائص الخاصة بالمحاسبة لشهر فيفري :

1- الختم الندي و الإمضاء النائب المدير

2- الختم الندي و الإمضاء لرئيس قسم المحاسبة

3- الختم الندي و الإمضاء للمستفيدين

و أمام هذه الحالة يجب معالجة كل النقائص الضرورية و احترام هذه الهوامش (الختم الندي و الإمضاء)

خاصة المستفيد في حوالات أخرى

7- الحساب رقم 419 يحمل أرصدة إعادة الفتح بمعنى أرصدة قديمة قدرت قيمتها المالية (939369 دج)

كما يلي:

الزبون 1	2120.40 دج
الزبون 2	1427.46 دج
الزبون 3	141.59 دج
الزبون 4	1962.61 دج
الزبون 5	12574.0 دج
الزبون 6	132.50 دج
الزبون 7	14363.88 دج
الزبون 8	455.88 دج
الزبون 9	250700.00 دج
الزبون 10	6998709 دج
الزبون 11	5651.10 دج
الزبون 12	3004.33 دج
الزبون 13	801.31 دج
الزبون 14	13525.20 دج
الزبون 15	11021.92 دج
الزبون 16	7942.62 دج
الزبون 17	5313.83 دج
الزبون 18	15477.10 دج
الزبون 19	224.20 دج
الزبون 20	46242.00 دج
الزبون 21	2143.00 دج
الزبون 22	18000.00 دج
الزبون 23	18000.00 دج
الزبون 24	86290.27 دج
الزبون 25	133662.30 دج
إيداع البيع S/L	7471.93 دج

- يجب القيام بعملية تطهير للمعاملات التجارية ما قبل 2019

الختامة

خاتمة :

من خلال تربيصنا هذا عرضنا مهنة التدقيق الداخلي و أبرزتا بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها و هي إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله ، كأن يكون مؤهلا علميا و صاحب خبرة في المجال ، حيث تضع فيه المؤسسة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها عن طريق الكشف عن مواطن الضعف و القوة و كذا تحديد الفرص و إلغاء الانحرافات و هذا ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة ، و عليه بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها و طبيعة نشاطها التدقيق الداخلي ، فعلى المؤسسات الاقتصادية التي تسعى للنمو و البقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها ككل. من خلال تربيصنا هذا عرضنا مهنة التدقيق الداخلي و أبرزتا بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها و هي إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله ، كأن يكون مؤهلا علميا و صاحب خبرة في المجال ، حيث تضع فيه المؤسسة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها عن طريق الكشف عن مواطن الضعف و القوة و كذا تحديد الفرص و إلغاء الانحرافات و هذا ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة ، و عليه بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها و طبيعة نشاطها التدقيق الداخلي ، فعلى المؤسسات الاقتصادية التي تسعى للنمو و البقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها ككل.

تعتبر الشركة الوطنية لوحدة تغذية التابعة لمجمع تربية الدواجن الغرب من أهم الوحدات المجمع فوجود نظام رقابة داخلية فعال بالوحدة يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها و أموالها و تحقيق الأهداف المسطرة للوحدة و الذي يستعمل لضمان وجود هذا النظام و فعاليتها و ذلك بتقييم أداء المؤسسة و تحسينها و كذا تحديد مدى كفاءة النظام فالنسبة للمهمة التي قمنا بها على مستوى الوحدة و ذلك بإتباع المراحل المنهجية للتدقيق الداخلي في تقييمنا النهائي و الأخير و الذي سجلنا فيه مجموعة من النقائص أهمها :

(1) - غياب وصف كتابي لمهام و أعمال الموظفين.

(2) - الإهمال الكبير في تسجيل و توثيق العماليات المنجزة حين وقوعها أو تنفيذها هذا ما جعلنا ندق أمام اختلاف كبير في الأرقام لهذا نوصي بضرورة تحسين العمليات و تسجيلها في دفترها الخاصة بها.

(3) - الإهمال الكبير الملفات الزبائن من جهة و كذا عدم توفر لها بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لهذا ننصح باستحداث حالة تقارب لوضعية الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر.

فيما يخص وظيفة التدقيق الداخلي بوحدة تغذية الأنعام التابعة للمجمع فيمكننا طرح بعض التوصيات:

✓ خلق لجنة للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة على طريقة أكبر المجمعات الاقتصادية، وهذا بصدد تحسين أداؤها و متابعة مهمات التدقيق الداخلي بالمجمع.

و في الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع وإصابة الهدف من دراسته ، و ما التوفيق إلا من عند الله عز وجل.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

باللغة العربية:

الكتب:

- 1- أحمد سيد مصطفى. "إدارة البشر (الأصول والمهارات)". مصر، 2002.
- 2 - أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2005.
- 3- أحمد حلمي، "جمعة التدقيق الداخلي والحكومي"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان. 2011.
- 4- أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق". دار الصفاء، الطبعة الثانية، عمان، 2015.
- 5- أحمد طرطار، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة"، ديوان مطبوعات الجامعة، 1999.
- 6- جمال الدين لحد المرسي، "إدارة الإستراتيجية للموارد البشرية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 7- خالد أمين عبد الله، "علم التدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان. 2000.
- 8- خالد أمين عبد الله، "تدقيق الحسابات"، الشركة العربية للتسويق، الطبعة الأولى، مصر، 2014.
- 9- خالد لمهد بن حمدان، وائل لحد صبي إدريس، "الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي"، منهج معاصر، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان، 2007.
- 10- خلف عبد الله الواردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
- 11- خلف عبد الله الواردات، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، دار الوراق للنشر، الطبعة الأولى، عمان. 2014.
- 12- رعد عبد الله الطائي وعيسى قعادة، "إدارة الجودة الشاملة"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008.
- 13- زهير الثابت، "كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين"، دار النهضة العربية، مصر، 2001.

- 14- صالح العقدة و آخريين ،"التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات "، بحوث محكمة منتقاة، مصر الجديدة القاهرة ،2012.
- 15- صمويل عبود، "اقتصاد المؤسسة"، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998.
- 16- طاهر محسن منصور الغالي ، وائل لحد صبحي إدريس، " الإدارة الإستراتيجية- منظور مني متكامل" ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ،2007.
- 17- عبد الحكم أحمد الخزامي . " تكنولوجيا الأداء من التقييم الى التحسين ". مكتبة ابن سينا ، القاهرة ،1999
- 18- عبد الفتاح لمجد الصحن و آخريين، " أسس المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية ،2004،
- 19- علي السلمي، " السلوك الإنساني في منظمات الأعمال"، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 1995.
- 20- علي عباس، " الرقابة الإدارية على المال والأعمال"، مكتبة الرائد العالمية ، الطبعة الأولى ، الأردن ،2000. ح حسن عداي الحسني ، "الإدارة الإستراتيجية"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى ، عمان ، 2000.
- 21- فلاح عداي الحسيني
- 22- غسان فلاح المطارنة، " تدقيق الحسابات المعاصر"، دار المسيرة، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2006 ،
- 23- فلاح الحسن الحسيني " إدارة المشروعات الصغيرة"، مدخل الاستراتيجي ، للمنافسة والتميز " ،دار الشروق ، عمان ، 2006.
- 24- لحد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، " المراجعة والتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر . 2003
- 25- مجد مصطفى سليمان ، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية ، مصر ،2014.
- 26- مجيد الكري، " تقويم الأداء باستخدام النسب المالية"، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2007 ،
- 27 ناصر دادي عدون و بدر الله قويدر الواحد، " مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية(المؤسسة العمومية الجزائرية)" ، دار المحمدية ، الجزائر .
- 28 ناصر دادي عدون،" اقتصاد المؤسسة"، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998. الرسائل الجامعية(أطروحات ومذكرات):

المذكرات:

- 1- بولنوار خيرة، "التدقيق الداخلي كأداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستير، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.
- 2- بو ستة حمزة، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
- 3- حفصي رشيد، "تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
- 4- شرقي أحلام حسنية، "دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2014/2015.
- 5- عادل عشي، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة لجد خيضر، بسكرة، 2010.
- "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك"، مذكرة الماجستير
- 6- عبد الغي فضل علي، جامعة اليرموك، عمان، 2007. دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء"، مذكرة ماستر، تخصص
- 7- عثمان عبد اللطيف، "التدقيق و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2015.
- 8- عزوز ميلود، " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة. 2006.
- 9- عزيز لوجاني، "دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي"، رسالة ماجستير، جامعة حد خيضر، بسكرة، 2013.
- 10- لمجد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر". مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2011.
- 11- ناصر لمحد المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- 12- نهاد إسحاق عبد السلام أبو هويدي، "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي". قسم المحاسبة والتمويل، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
- 13- وهيبة ديجي، "دور إستراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة نيل شهادة

الماجستير، جامعة لجد خيضر، بسكرة، 2013.

الأطروحات:

1- إبراهيم بختي، "دور الانترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق"، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه

دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2003.

2- عبد الوهاب لحد حبين، "تقييم الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص إدارة صحية، جامعة كليمنتس العالمية، سوربا، 2009.

المجلات:

1- إلهام يحيوي، "الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاي للمؤسسات الصناعية الجزائرية"،

2- دراسة ميدانية بشركة الإسمنت (عين التوتة)، باتنة، مجلة الباحث، العدد الخامس، ورقلة، 2007

3- الشيخ الداوي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، العدد السابع، الجزائر، 2009

4- عبد المليك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقسيم"، مجلة العلوم الإنسانية، عدد أول، جامعة ميد خيضر، بسكرة، 2010.

5- عمار زيتوني، "مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد التاسع، مارس 2006. مجلة الباحث، "دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية"، جامعة ورقلة، العدد السابع، 2010.

باللغة الفرنسية:

1- Bernard Martory , Daineil Grozrt, "Gestion des ressources humaines , pilotage social et performance", dunod paris,2005.

2-Lionel colline et Gérard valine, "Audit et contrôle interne", 4 édition, Dalloz, Mais, 1992

. الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي والأداء، فالتدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق إجراءاتها و سياساتها و بلوغ أهدافها بكفاءة و فاعلية ، كما أن تقييم الأداء يسمح لنا بالكشف عن بعض المشاكل ونقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها الدور الفعال الذي يؤديه تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية و المكانة التي وصلت إليها المؤسسة. الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي؛ الأداء ؛ و تقييم الأداء.

Résumé:

Cette étude vise déterminer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration De la performance de la base économique , et à travers l'identification des aspects les plus importants de l'audit interne et de la performance, la fonction d'audit interne aide les procédures d'application de gestion d'entreprise , des politiques et à atteindre ses objectifs de manière efficiente et efficace , et que l'évaluation de la performance.

Cette étude a rejoint les résultats les plus importants du rôle joué par l'évaluation de la performance de l'organisation et la position atteinte par l'institution .

Mots-Clés: Audit interne; Performance ; et l'Évaluation de la performance.

Summary:

This study aims to determine the role of internal audit in improving From performance to the economic base, and through identifying the most important aspects of internal audit and performance, the internal audit function assists business management application procedures, policies and to achieve its objectives efficiently and effectively, and performance evaluation.

This study joined the most important results of the role played by the evaluation of the performance of the organization and the position reached by the institution.

Keywords: Internal audit; Performance ; and Performance Assessment.