



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة:

أثر جودة التدقيق الداخلي على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

مقدم من طرف الطالبتين:

♦ طاهري صفاء

♦ جلول بن شريف أميرة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د.شاعة عبد القادر	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم
مؤطرة	د.تمار خديجة	أستاذة محاضرة ب	جامعة مستغانم
مناقشا	د. بن شني يوسف	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم

2021/2020

يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ
وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا
رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إَصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا
رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ
وَاعْفُ عَنَّا وَآغْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا
فَاَنْصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴾

تشكرات

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا مُحَمَّد صلى الله عليه وسلم وعلى اله وأصحابه أجمعين .

بداية أتقدم بشكري إلى الله سبحانه وتعالى والحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة والذي منحني القوة والصبر وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل.

كما أتوجه بجزيل الشكر والامتنان بكل صدق وإخلاص إلى كل من ساعدني على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهته من صعوبات ، واخص بالذكر الأستاذة " تمار خديجة " على قبولها الإشراف على هذا العمل وعلى توجيهاتها وإرشاداتها القيمة التي كانت عوناً لي في إتمام هذا البحث ، و أن يبارك لها الله عز وجل في ذوبها و عملها ما دامت في خدمة العلم و المعرفة .

وأخيراً اشكر كل من أمدني بيد العون والمساعدة سواء من قريب أو بعيد .

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

❖ وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون ❖

صدق الله العظيم

الصلاة و السلام على سيد البشرية مُحَمَّد و على آله و صحبه أجمعين.

إلى الوالدين الكريمين الذين وسعت دعواتهما في كل خطوة أخطوها ، التي لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما والتي لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما ، بارك الله في عمرهما .

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه "أي الكريم"
أدامه الله لي.

إلى الحزن الدافئ والقلب الحنون، إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات،
إلى أغلى إنسان في هذا الوجود "أمي الحبيبة".

إلى أخي العزيز وأخواتي الأروع ، إلى أهلي وأحبائي الأغلى
إلى من كانوا ملاذي وملجئي إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات أصدقائي و زملائي .
إلى كل من شق دربه إلى طلب العلم

إلى كل من سقط من قلبي سهوا أهديه هذا العمل

الفهرس

الفهرس

	شكروعرفان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق والتدقيق الداخلي	
1	تمهيد
2	المبحث الأول: مدخل للتدقيق عامة
2	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق ومفهومه عامة
7	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
12	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق
18	المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي
18	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
19	المطلب الثاني: أنواع و أهداف التدقيق الداخلي.
22	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في المؤسسة
25	المبحث الثالث: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته ومعايره
25	المطلب الأول: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته
31	المطلب الثاني: مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات اختياره وتقييمه
34	المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي وآليات تطبيقه
39	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: جودة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: ماهية الجودة
41	المطلب الأول: مفاهيم حول الجودة وأهميتها
47	المطلب الثاني: أبعاد و أهداف الجودة
51	المطلب الثالث: جودة التدقيق الداخلي
56	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية
56	المطلب الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

62	المطلب الثاني : مفاهيم أساسية في الأداء
69	المطلب الثالث : مستويات الأداء و مقاييسه و العوامل المؤثرة عليه
73	المبحث الثالث: مساهمة جودة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية الأداء
73	المطلب الأول: مفهوم و إجراءات تحسين الأداء
75	المطلب الثاني: دور جودة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء و اتخاذ القرارات في المؤسسة
77	المطلب الثالث : تقييم جودة التدقيق الداخلي و كيفية تحسين جودته
79	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة حالة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته " مستغانم "	
80	تمهيد
81	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)
81	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن إنشاء مركبات الحليب
83	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة (GIPLAT)
87	المطلب الثالث : نشاط المؤسسة
88	المبحث الثاني: مسار التدقيق الداخلي في المؤسسة
88	المطلب الأول : تدقيق جانب الأصول
91	المطلب الثاني : تدقيق جانب الخصوم
92	المطلب الثالث : تدقيق جدول حسابات النتائج خلال السنوات 2015-2019
94	المبحث الثالث : تقييم أداء المؤسسة
94	المطلب الأول: تطور رقم الأعمال ومبيعات المؤسسة
98	المطلب الثاني : عرض الميزانية المختصرة لمبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته "مستغانم"
101	المطلب الثالث: التحليل الأداء المالي في المؤسسة
110	خلاصة الفصل الثالث
111	الخاتمة
قائمة المراجع	
ملخص الدراسة	

قائمة الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
1 – II	الجودة من وجهة نظر المنتج والمستهلك	44
2 – II	أهداف الجودة	50
3 – II	الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة	66
1 – III	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المركزية GIPLAT	83
2 – III	الهيكل التنظيمي مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته " مستغانم "	84
3 – III	تمثيل البياني يوضح مراحل تطور رقم الأعمال	95
4 – III	تطور مبيعات (2015 - 2019)	97
5 – III	الميزانية المختصرة لأصول	99
6 – III	الميزانية المختصرة لخصوم المؤسسة	100
7 – III	نسب هيكلية المؤسسة	102
8 – III	نسب سيولة المؤسسة	104
9 – III	رأس مال عامل المؤسسة	106
10 – III	احتياجات رأس المال عامل المؤسسة	107
11 – III	خزينة المؤسسة	108

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
1-I	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	8
2-I	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	17
3-I	معايير التدقيق الحديثة	37 – 38
1-II	يمثل تصنيف المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تبعاً لحجمها	58
2-II	مؤشرات الأداء	67
1-III	تطور رقم أعمال المؤسسة (2015- 2019)	94
2-III	تطور مبيعات (2015- 2019)	96
3-III	الميزانية المختصرة الأصول	98
4-III	الميزانية المختصرة للخصوم	100
5-III	نسب هيكلية المؤسسة	102
6-III	نسب سيولة المؤسسة	103
7-III	رأس مال العامل المؤسسة (من أعلى الميزانية)	105
8-III	رأس مال العامل المؤسسة (من أسفل الميزانية)	105
9-III	احتياجات رأس المال عامل المؤسسة	107
10-III	خزينة المؤسسة	108

المقدمة العامة

المقدمة :

اهتمت أغلب المؤسسات باللجوء إلى أدوات رقابية تكون مستقلة عن الإدارة تساعد في القيام بوظائفها بكفاءة وفعالية ، وذلك من خلال التحقق من دقة التسجيلات المحاسبية و مطابقتها للعمليات و التأكد من مدى التزام بالسياسات و الإجراءات المنتهجة و الحماية المادية للأصول و الممتلكات و مدى صدق القوائم المالية.

حيث اعتمدت المؤسسة على مجموعة متعددة من الأنظمة التي تتناسب مع احتياجاتها ، و من أهمها وظيفة التدقيق الداخلي الذي يعتبر بؤرة داخلية تقوم بعملية التدقيق ، والتي شهدت تطوراً مستمراً من حيث أهميته و دوره في دعم باقي أهداف المؤسسة.

تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم و تطوير نظام الرقابة الداخلية ، و تعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها و كذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة و تقييم الأداء و الفاعلية . وبالتالي المساهمة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرض هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة و بالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية.

تعتبر الجودة شعار الارتقاء المهني حيث تم التركيز عليها على جميع الأصعدة المهنية لان النتائج المتحققة لأي وظيفة مرتبطة بجودة أدائها ، و قد زاد الاهتمام في الفترات الأخيرة بإعداد التقارير من نواحي عدة منها النواحي المحاسبية و المالية لتحسين جودة الأداء مما أدى إلى رفع درجة التنافس بين المؤسسات وما تقدمه من خدمات مختلفة .

إشكالية الدراسة:

على ضوء ما تقدم يمكن لنا تحديد مشكلة الموضوع كالآتي :

"إلى أي مدى تساهم جودة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية" ؟

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

1. ما المقصود بالتدقيق الداخلي و ما هي المعايير التي تحكمه و ما هي المخاطر المنجزة عن عدم كفاءته ؟
2. هل المدقق الداخلي له دور فعال في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة و ما هي المنهجية التي يتبعها في عمله؟
3. كيف تؤثر جودة التدقيق الداخلي على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ؟

فرضيات الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن وضع جملة من الفرضيات التي تكون منطلق للدراسة و هي كما يلي :

1. تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي ضرورية ولها أهمية بالغة في جميع المؤسسات الاقتصادية و الصناعية تساعد على تحسين الأداء و صناعة القرارات الرشيدة.
2. يكمن تأثير جودة التدقيق الداخلي بمدى فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية.
3. تقوم جودة التدقيق الداخلي بإعطاء تعليمات تصحيحية و توجيهات و إرشادات لمتخذي القرار بالمؤسسة.

منهج الدراسة:

من أجل وظيفة الإلمام و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاد المشكلة و الإجابة عن الأسئلة المطروحة و اختبار صحة الفرضيات الموضوعة اتبعنا المنهج الوصفي الموافق للدراسة النظرية لتوضيح أهمية و دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية ، و ذلك من خلال التعرف على أساسيات التدقيق الداخلي و التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية ، و المنهج التحليلي الذي ينسجم في تحليل المعطيات المتوفرة في المؤسسات.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أن جودة التدقيق الداخلي تعتبر كأداة إدارية فعالة وركيزة أساسية لا يمكن الاستغناء عنها في التحقق من صحة البيانات و المعلومات . بحيث تعمل على تقييم و تطوير نظام الرقابة الداخلية من اجل كشف و إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، و التأكد من تطبيق الإجراءات و التوصيات و الاقتراحات واللوائح. وبالتالي تساهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية مما يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها :

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير.
- مفهوم الحديث للتدقيق الداخلي الذي أصبح يركز على الأدوار المختلفة التي يقوم بها ، فلم يعد ينحصر في الناحية المالية للمؤسسة بل أصبح يشمل جميع النواحي.
- عدم التطبيق الفعلي لجودة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية.
- الرغبة الشخصية إلى احتراف مهنة التدقيق وأيضا رغبة التعرف والتعمق في هذا المجال.

- المؤسسات الاقتصادية بحاجة ماسة إلى التدقيق الداخلي قصد تقييم وتطوير أدائها.
- تقديم قيمة مضافة للمكتبة قصد إثرائها من أجل إفادة الباحثين مستقبلاً.

أهداف الدراسة:

- ✓ التعريف بالتدقيق الداخلي وإبراز أهميته ومدى الحاجة إليه.
- ✓ التنبيه إلى ضرورة الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي والعمل على تطويرها من خلال كافة الأساليب الحديثة.
- ✓ إبراز عمل المدقق الداخلي والخدمات والمهام التي يقوم بها لمساهمة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية والتحقق من وضعيتها ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح ومدى استمرارية نشاطها.
- ✓ تشخيص واقع وظيفة جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة وإظهار مدى فعاليتها في العملية التسييرية والرقابية.

هيكل الدراسة:

يتمثل هيكل البحث الذي إعتدناه في دراستنا على ثلاثة فصول فصلين نظريين و الآخر تطبيقي ، حيث خصص الفصل الأول الذي يعتبر نقطة بداية الدراسة إلى سرد ووصف كل ما تعلق بالمتغير المستقل التدقيق الداخلي ، إذ سوف نتطرق من خلاله إلى ثلاثة مباحث الأول تناولنا فيه مدخل مفاهيمي للتدقيق بصفة عامة ، ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى عموميات حول التدقيق الداخلي أما المبحث الثالث تمحور حول مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته ومعايره.

أما الفصل الثاني جاء بعنوان جودة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث ، حيث تطرقنا في المبحث الأول عن ماهية الجودة و أيضا جودة التدقيق الداخلي أما المبحث الثاني تناولنا مفاهيم أساسية حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية أما بخصوص المبحث الثالث قد تحدثنا عن مساهمة جودة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية الأداء .

الفصل الأول

تمهيد :

لقد نشأ التدقيق وتطور نتيجة الحاجة بخدماته ، خاصة التدقيق الداخلي الذي ظهر كأداة رقابية هامة داخل المؤسسات ، حيث يهدف للتحقق من مدى سلامة وصحة البيانات المالية والإدارية وكذلك التشغيلية للمؤسسة ، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها وهذا بغرض تفادي مختلف الأخطاء وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس والعمل على تصحيحها وتحقيق الأهداف.

سنتطرق في الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث من أجل عرض بعض الجوانب التي تخص وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تناولنا مدخل عن التدقيق عامة في المبحث الأول و أيضا في المبحث الثاني إلى ماهية وظيفة التدقيق الداخلي أما في المبحث الثالث تحدثنا عن مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته ومعايره .

المبحث الأول : مدخل للتدقيق عامة

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن التدقيق ومفهومه عامة

الفرع الأول : نبذة تاريخية حول التدقيق:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها 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 وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها . وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع¹.

• الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م² :

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية. وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

• الفترة من 1500 حتى 1850 م :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية. غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية ، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ، و رغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

• الفترة من 1850 حتى 1905 م³ :

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . و عزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1962، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 17 - 18.

² إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص 14 .

³ إدريس عبد السلام اشتيوي ، مرجع سبق ذكره، ص 14 .

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي¹ :

- اكتشاف الغش والخطأ ؛
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ؛
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

• الفترة من 1905 م حتى 1960 :

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي. أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فالتدقيق مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي².

• الفترة من 1960 حتى وقتنا الحاضر³ :

خلال هذه الفترة وحتى وقتنا الحالي تطور التدقيق بشكل كبير نتيجة عدداً من الأحداث، من أهمها انهيار العديد من المؤسسات، ففي الولايات المتحدة انهارت مؤسسات القروض والادخار وكان من أسبابها وجود غش وتلاعبات من قبل القائمين عليها، وكذلك الانهيار غير المتوقع للعديد من المؤسسات في العالم والمعروف بانهيار الأسواق المالية .

تلك الأحداث وغيرها جددت التساؤلات عن دور المدققين في اكتشاف الغش والتلاعبات، وخلال هذه الفترة صدرت عدداً من المعايير تطالب المدققين بمسؤولية أكبر نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه، والتأكيد على أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره في منع الغش والتلاعب، وأن هناك مسؤولية أكبر على المدققين في فحص نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه للجهات المعنية⁴.

¹ محمد أمين مازون، "المعايير التدقيق المحاسبي من منظور الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص3.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص18-19.

³ إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص 11-12.

⁴ إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص11-12.

تأثرت مهنة التدقيق بعدد من الأحداث، فقد ظهر المزيد من حالات الفشل والانحياز في المؤسسات معظمها كان نتيجة الغش والتصرفات غير القانونية. كما حصلت تطورات هامة في مهنة المحاسبة والتدقيق وفي طبيعة مكاتب التدقيق القانوني، وفي أسلوب التدقيق وفي عملية وضع معايير التدقيق، وكان السبب الكبير في تلك التغيرات يرجع إلى العديد من الأحداث والتغيرات البيئية حددها البعض في الآتي¹:

1. انتشار مفهوم العولة في الاقتصاد العالمي والحاجة إلى مكاتب تدقيق ضخمة تخدم عملائها حول العالم بكفاءة.

2. قضية التعقيدات المتزايدة في بيئة الأعمال وتزايد استخدام أنظمة الحاسب الآلي في المؤسسات.

3. أدى استمرار المنافسة في أعمال التدقيق إلى استخدام التكنولوجيا وإلى كثير من أساليب تحليل الأعمال المتقدمة في عملية التدقيق.

4. استمرار زيادة التكاليف التي تتحملها مكاتب التدقيق نتيجة لارتفاع مبالغ التأمين وزيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها.

5. زيادة التدخلات الحكومية في شؤون المهنة بفرض المزيد من المتطلبات أثناء عملية التدقيق.

وخلاصة القول إن التدقيق في الوقت الحاضر أصبح يقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، ويعتمد اعتماداً كلياً على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلاً بالمؤسسة، وأصبح الهدف الأساسي للمدقق هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي وليس أساسياً. ومن ذلك يستنتج أن المدقق ليس مسؤولاً عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش إذا ما أثبت عدم تقصيره في إتباع الإجراءات الضرورية للتدقيق في سبيل تحقيق معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها. ويتضح لنا من خلال هذه النبذة التاريخية أن التطور السريع لمهنة التدقيق يعود للعوامل التالية²:

- زيادة حجم مشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها.
- تفويض السلطات للغير اقتصادياً.
- ظهور شركة الأموال مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة.
- صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون الضرائب والسوق المالية وغيرها مما دعا إلى توظيف المدققين وازدياد الطلب على خدماتهم.

¹ عبید سعد شریم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمان للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007، ص 23.

² عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 200- 2007، ص 4-5.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق:

إن ظهور مهنة التدقيق و تطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية و انفصال الملكية عن الإدارة، ففي ظل هذه المعطيات تغيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء و التلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد على مدى صدق القوائم المالية للمؤسسات و إيصال نتائج عملية التدقيق للأطراف المعنية ذات مصلحة.

من بين التعاريف التي أعطيت للتدقيق المحاسبي نذكر ما يلي:

1. عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA*) التدقيق على أنه: " عملية منظمة و منهجية لجمع الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ أطراف المعنية بنتائج التدقيق ¹ .
2. أما friédérich et autres فقد عرف التدقيق بأنه: " فحص انتقادي للأدلة و قرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، يقوم به شخص مهني من أجل إعطاء رأي الفني المحايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة ² .
3. كما يعرف احمد لطفي التدقيق على أنه: "الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونيا و حسب الأصول المهنية بغية التأكد و المصادقة على صدق و عدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة و المتمثلة في الميزانية العامة ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية ³ .
4. يعرفه التميمي بأنه " الإجراءات المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل و محايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد فينا إذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر و المستندات تعكس و بعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت من خلال فترة معينة بالمؤسسة محل التدقيق و ان هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ⁴ .
5. كما يمكن تعريف التدقيق بأنه: " التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة و قرائن الإثبات لما تحويه دفاتر و سجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدمها بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية لقراء و مستخدمي هذه التقارير ⁵ .

¹ مجيد حاسم الشرع ، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن، 2003 ، ص 108.

² M friédérich ,Georges langloois ,alain burlaud ,renébonnault , comptabilité et audit ,manue l& application

2008/2009 ,editions fowcher , p441france .2007.

³ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999 ، ص 13 .

⁴ هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن، 2004 ، ص 24 .

⁵ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع عمان الاردن، 1999 ، ص 13 .

ويمكنه تعريفه بأنه: " علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية بهدف إبداء في محايد في تعبير القوائم المالية الختامية ، وله مبادئ و معايير و قواعد متعارف عليها بين أصحاب المهنة.

● من خلال التعاريف السابقة نجد أن التدقيق المحاسبي يضم عدة نقاط مهمة وهي¹:

1- التدقيق عملية منتظمة ومنهجية :

لأنها تتم خلال مراحل متتابعة تتابعا منطقيا و كل مرحلة تحتوي على مجموعة من الخطوات ، و تتكون عملية التدقيق المحاسبي من أربع مراحل أساسية هي :

مرحلة قبول التكاليف، مرحلة تخطيط أعمال التدقيق ، مرحلة تنفيذ عملية التدقيق ، و أخيرا مرحلة بلورة النتائج و إعداد و عرض التقارير.

2- ضرورة الحصول على أدلة الإثبات والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية :

حيث تمثل عملية جمع و تقييم الأدلة جوهر عملية التدقيق للحكم على مدى تمثلي تأكيدات المؤسسة مع المعايير الموضوعية ، ومن صور أدلة الإثبات في التدقيق نجد : الوجود المادي ، الملاحظة ، المصادقات ، الإقرارات الإدارية، الشهادات من داخل و خارج المؤسسة .

3- مجال ونطاق التدقيق :

يشير إلى القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق و المتمثلة في : قائمة المركز المالي و الدخل و قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغير في حقوق المساهمين و الإيضاحات التفسيرية المكملة لهذه القوائم المالية، أما نطاق التدقيق فيشير إلى إجراءات التدقيق التي تبدو ضرورية و ملائمة في ضوء الظروف المحيطة لتحقيق أهداف عملية التدقيق .

4- عملية التدقيق تشمل :

- أ- الفحص : هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها ، أي قياس محاسبي².
- ب- التحقيق: و يعني إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم للأعمال المشروع عن فترة مالية معينة .
- ج- التقرير : و يعني بلورة النتائج الفحص و التحقيق و إثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمل الأمر داخل المشروع و خارجه.

¹ بوسنة حمزة ، دور التدقيق المحاسبي ، في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف 2010 - 2011 ، ص 05 .

² بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره .

5- معايير قياس صدق القوائم المالية :

نظرا لأهمية المعلومة التي تحتويها القوائم المالية لأطراف ذات مصلحة يجب التأكد من مسابقة إعداد و عرض هذه القوائم للمعايير الموضوعية ووفق إطار محدد يشمل كلا من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً و معايير المحاسبة الوطنية و معايير المحاسبة الدولية ، و يتحقق هذا الهدف من خلال امتثال المدقق لمعايير التدقيق الدولية أثناء عملية التدقيق .

6- إيصال نتائج عملية التدقيق إلى الأطراف ذات مصلحة والمهتمة بنشاط المؤسسة :

من خلال عرض تقرير يتضمن رأي فني محايد ، باعتبار أن رأي المدقق يعبر عن صدق و صحة و عدالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

المطلب الثاني : أنواع التدقيق

تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر من خلال عملية التدقيق ، يمكن تلخيص هذه الأنواع حسب التبويات المختلفة التي أعطيت له في ما يلي:

1- من حيث القائم بعملية التدقيق :

أ- التدقيق الداخلي:

هو تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة و تشمل وظائفها من بين أشياء أخرى مراقبة الرقابة الداخلية¹.

أو يعرف بأنه هو التدقيق الذي يتم تنفيذه داخليا خدمة لأهداف المؤسسة².

ب - التدقيق الخارجي :

هو التدقيق الذي يتم تنفيذه من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة ، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة.

¹ أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان ، 2009 ، ص 73 .
² friédérich , Georges langloois alain brulaud , réné ,op ,cit ,p 1448.

● أولاً الجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي كما يلي:

- جدول رقم (1-1) : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	- خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة .	- خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة .. - اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية .
نوعية من يقوم بالتدقيق	- موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الإدارة .	- شخص مهني مستقل عن المؤسسة يعين من طرف الملاك .
التوقيت المناسب لأداء التدقيق	- يتم الفحص والتدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية .	- يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية . - قد يكون كامل او جزئي .
درجة الاستقلال	- استقلال جزئي .	- استقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي .
المسؤولية	- مسؤول أمام الإدارة ، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والدراسة الي المستويات الإدارية العليا .	- مسؤول أمام الملاك ، حيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إلى الملاك .
نطاق العمل	- الإدارة هي التي تحدد نطاق عمل المدقق الداخلي .	- يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها ، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي المستقل .
المستفيدون	إدارة المنشأة	-قراءة التقارير المالية. -أصحاب المصالح. -إدارة المنشأة.

المصدر: بوسنة حمزة ،مرجع سبق ذكره ،ص 17.

● ثانيا العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي¹:

يقوم المدقق الداخلي و المدقق الخارجي بالعمل في نفس الميدان ولهما غرض واحد يسعيان إلى إيجاد نظام فعال للمراقبة الداخلية لتجنب ومنع أي خطأ أو تلاعب تطبيق نظام محاسبي فعال يمد بالمعلومات الضرورية التي تمكن من إعداد تقارير صحيحة إلا أن طريقة العمل في هذه الحالة تختلف إذ أن طريقة عمل المدقق الداخلي تسير نحو التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء بحيث يصل إلى تقديم معلومات حقيقية وصحيحة للإدارة أما طريقة عمل المدقق الخارجي فيحكمها التأكد من الحسابات المقدمة للمساهمين و المركز المالي السليم في نهاية السنة.

يستطيع المدقق الخارجي أن يعتمد إلى حد كبير على قرار المدقق الداخلي بفعالية نظام الرقابة الداخلية إذا اطمأن المدقق الخارجي كون التدقيق الداخلي كافي وأنه يغطي جانباً من العمل الذي يقوم به يستطيع فهذه الحالة أن يقلل من الاختبارات والفحوص.

يستطيع المدقق الداخلي أن يساعد المدقق الخارجي في الكثير من عمليات الجرد خاصة المفاجئة كما أن يعد الأدلة التي يطلبها المدقق الخارجي لعملية التدقيق وخصوصاً في نهاية الدورة المحاسبية وهذا كله مرتبط بمدى خبرة وتأهيل المدقق الداخلي ومدى كفاءة التدقيق الداخلي والمسؤولية الموكلة لإدارة التدقيق الداخلي.

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي².

2- من حيث الإلزام القانوني:

أ- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسة وفقاً للقوانين و التشريعات السائدة و غالباً ما يسمى بالتدقيق القانوني ، و مثال على ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة ، و من أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة و قوائمها المالية الختامية ، وقد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بتزجيش مدقق حسابات و تصر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه و تحديد أتعابه³.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و الطباعة، 2006، ص105.

² Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne , Edition d'organisation, Paris, 1987, p69.

³ محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق (الإطار النظري) المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي ، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 ، ص 44.

ب - التدقيق غير الإلزامي (التعاقدية) : هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام القانون و يرجع أمر اعتماده إلى أصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات مصلحة ، حيث يجوز في هذا النوع تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة و مدقق الحسابات لتحقيق مختلف الأهداف.

3- من حيث نطاق التدقيق :

أ - التدقيق الكامل : هو فحص شامل للعمليات المقيمة في الدفاتر و السجلات للتأكد من صحتها و عدالتها ، و إن كافة السجلات و ما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعبات لإبداء الرأي الفني المحايد في الأخير .

ب - التدقيق الجزئي: هو التدقيق الذي يتضمن وضع القيود على النطاق أو مجال الفحص ، حيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على عمليات معينة و في هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به ، و يتطلب ذلك وجود اتفاق كتابي بين مدقق الحسابات و الجهة المعنية له يبين فيه حدود التدقيق و الهدف منه ¹.

4- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبار:

أ - التدقيق الشامل (التفصيلي) : و هو أن يقوم مدقق الحسابات بتجميع جميع القيود ، الدفاتر و السجلات ، الحسابات و المستندات، و هذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم و لا يناسب مؤسسات الكبيرة لأن استخدام التدقيق التفصيلي يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق و الوقت اللازم لها ².

ب- التدقيق الاختباري : و هو يعتمد على إقناع المدقق بصحة و سلامة نظام الرقابة الداخلية ، و يتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأسباب :

● التقدير الشخصي (العينات الكمية).

● علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

¹ أحمد حلي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث ، دار صفاء للنشر ، طبعة الثانية ، عمان ، 2005، ص 11 .

² محمد سمير صبان ، عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية الدولية والأمريكية ، الجزء الأول، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2009، ص 36 .

و إتباع المدقق لأحد هذه الأسباب يعتمد على الخبرة و الإلهام بالمفاهيم الإحصائية العامة مثل : الوسط الحسابي ، التشتت ، التوزيع الطبيعي ، و كذلك طرق اختيار العينات الإحصائية لذلك يعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني و إن التدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء¹ .

5- من حيث توقيت عملية التدقيق :

أ- التدقيق المستمر: و يتم التدقيق هنا بصفة مستمرة على مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي القوائم المالية بعد عملية إقفال جميع الدفاتر و الحسابات و عادة ما يكون التدقيق بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج محدد مسبقا² .

ب - التدقيق النهائي : يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد و ترحيل استخراج الحسابات الختامية إعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية ، و يلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات صغيرة الحجم و التي لا تحدد فيها العمليات بصورة كبيرة³ .

و في الأخير تجدر الإشارة إلى أن وجهة نظر الحديثة تتجه إلى اعتماد الهدف من إجراء التدقيق كمعيار لتقسيم أنواع التدقيق ، و التي تشمل ما يلي⁴ :

- تدقيق القوائم المالية: يتركز من عملية تدقيق القوائم المالية تحديد ما إذا كان إعداد القوائم المالية قد طبق وفقا لمعايير و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- تدقيق الالتزام: يعرف بتدقيق الأداء أو التنفيذ حيث يكون الغرض منه معرفة مدى تقييد أو التزام المؤسسة بأداء سياسات معينة أو قوانين و لوائح و تعليمات أو مدى التقييد بعقود معينة.
- تدقيق النشاط (التدقيق التشغيلي): يطلق عليه التدقيق الإداري و يقصد عمليات التدقيق التي تهدف إلى تحديد فعالية و كفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها.

¹ بن ناصر محفوظ ، أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، 2011 ، 2012 ، ص 10

² كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، ص 194

³ محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 50.

⁴ الهادي التميمي ، مرجع سبق ذكره، ص 23 ، 24 .

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق

الفرع الأول: أهمية التدقيق :

يعتبر التدقيق مهمة بالنسبة للمستثمرين و أصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، و من المستفيدين من التدقيق نذكر :

1 - بالنسبة إلى مسيري المؤسسات :

يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة و التي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

2- بالنسبة إلى المساهمين وملاك المؤسسة:

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج التدقيق و هذا للتأكد من:

- قدرة تسيير المسؤولين ؛
- الاستغلال الجيد و الأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة ؛
- الكشف عن أخطاء الغش و منع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.¹

3-أهمية التدقيق بالنسبة للدائنين والموردين والبنوك ومؤسسات إقراض أخرى²:

أ- بالنسبة للدائنين و الموردين: إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة، متعاملها ودائنها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي ، كما أن درجة السيولة و الربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، و بالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو اتجاههما .

ب- بالنسبة إلى البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: للبنوك ومؤسسات الإقراض دورا هاما جدا في تمويل مشاريع المؤسسات لذلك فهي بحاجة ماسة إلى القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وتقرير المدقق وهذا بغرض التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تعبيرها للمركز المالي للمؤسسة ومنه الاطمئنان على قدرتها لتسديد الديون في أجالها المحددة.

¹ شعباني لطفي ، " المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة "، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص 22.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، الأردن، 1998، ص 12-13.

4- أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب، نقابة العمال والهيئات الحكومية:

أ- بالنسبة لإدارة الضرائب :

إن احترام النصوص التشريعية، و القانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصادقية والثقة في الحسابات أمام الإدارة الجبائية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصادقية للتصريحات الضريبية.¹

ب- بالنسبة لنقابة العمال:

إن تقارير التدقيق المعدة من طرف المدقق تساعد نقابة العمال في تدعيم مطالبها المتعلقة بالعمال بشأن الأجور والعلاوات والتعويضات والمشاركة في الأرباح و مختلف الأمور المتعلقة بالعمال.

ج- بالنسبة إلى الهيئات الحكومية:

تحتاج الدولة إلى تقارير تدقق القوائم المالية لكل المؤسسات الاقتصادية وخاصة التي تنشط في قطاعات حساسة ولها تأثيرات مباشرة على الاقتصاد الوطني وهذا لمراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية للدولة مثل الضرائب، تشجيع نشاطات معينة، تحديد أسعار بعض المنتجات وكل هذا لا يمكن أن يتم دون الاعتماد على بيانات واقعية سليمة ومعتمدة من طرف مدققين ذو كفاءة².

5- أهمية التدقيق بالنسبة لرجال الاقتصاد³:

يعتمد رجال الاقتصاد على البيانات المالية والسياسية وهذا لتقدير الدخل الوطني والقيام بالدراسات الاقتصادية المستقبلية وتحليل الأزمات التي قد يتعرض لها الاقتصاد ورسم الخطط الاقتصادية وإصدار الأحكام بشأن الخطط المنهجية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على درجة دقة البيانات المحاسبية والمالية المعتمدة عليها.

¹ خلاصي، " المراجعة الجبائية تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء"، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص12.

² خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 12-13.

³ عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002، ص 10.

الفرع الثاني : أهداف التدقيق

و كما أسلفنا الذكر فإن التدقيق قد تطور عبر العصور، هذا التطور انعكس على أهدافه فانتقل من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر¹ :

- التأكد من صحة البيانات و القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها ؛
- إبداء رأي في استنادا إلى أدلة و براهين عن عدالة القوائم المالية ؛
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية ؛
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء ؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

كما يمكن إضافة الأهداف التالية :

- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه .
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

ومؤخرا أصبح التدقيق يهدف إلى ما يلي :

- مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات ؛
- تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات ؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ؛
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت ؛
- المصادقة على الوثائق المالية و التقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدمها في اتخاذ القرارات.²

¹ حسين يوسف القاضي وحسين أحمد ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق، عمان، 2009، ص15.

² ممدوح حسين يوسف القاضي وحسين أحمد، مرجع سبق ذكره، ص16.

وبعد التعرض للأهداف العامة أو التقليدية للتدقيق ، سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للتدقيق و أعمال المدقق و التي هي كالتالي¹ :

1- عرض القوائم المالية:

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فان المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية التي قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا فان على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للتحقق من صحة مزاعم الإدارة التي قامت بإعداد القوائم المالية، وبالطبع فان الإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات، وان هدف عرض القوائم يجب أن ينفذ ويستوفي لكافة العناصر الجوهرية بالقوائم المالية.

2- مشروعية وصحة العمليات المالية (الشمولية) :

يتطلب هدف التحقق من مشروعية وصحة العمليات من المدقق ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة، والتحقق من مشروعية وصحة العمليات .

3 - الملكية (الحقوق والالتزامات):

يجب على المدقق الداخلي فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوبة، وعلى الرغم من أن الحيافة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلا.

4 - استقلالية الفترة المالية :

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع التدقيق.

¹ الصحن، عبد الفتاح ، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، مصر، 2001 ، ص219.

5- التقويم:

يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمدقق، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية، أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6- الوجود (الحدوث):

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف تدقيق كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم بأن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وأن إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.¹

¹ المصحن، عبد الفتاح ، كامل سمير، مرجع سبق ذكره، ص 220.

● جدول رقم (1-2) : التطور التاريخي لأهداف التدقيق:

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500 م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500 - 1850 م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850- 1905 م	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905 - 1933 م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق تفصيلي واختياري	اعتراف مبدئي وسطحي
1933 - 1940 م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق اختياري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1940 - 1960 م	- تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري	الاهتمام والتركيز على الرقابة الداخلية
1960 - إلى يومنا هذا	- إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية	تدقيق اختياري	التركيز على الرقابة الداخلية

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2006، ص 18

المبحث الثاني : عموميات حول التدقيق الداخلي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها ، باعتباره أداة إدارية يتم الاعتماد عليها في القيام بعملية الإدارة في المؤسسة من أجل الضمان السير الحسن و المحافظة على المواد المتاحة . والتأكد من سلامة البيانات المالية ، و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية و رفع الكفاءة التشغيلية . المطلب الأول : ماهية التدقيق الداخلي.

يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه: " نشاط تقييبي مستقل تقوم به الإدارة أو قسم داخل المنشأة ، مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية و المالية و التشغيلية، و تقييم أداء الإدارات و الأقسام في هذه المنشأة، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا . كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس و تقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى "1.

التدقيق الداخلي هو أداة من أدوات الرقابة الداخلية ، فهي تساعد الإدارة على متابعة و مراقبة كافة العمليات و أقسام و مراكز و أنشطة المشروع ومخرجاتها ، في تقرير أو تقارير يقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس المباشرة ، و القائم بها موظف مشروع و استقلاله استقلال تنظيمي فقط ، ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة التدقيق الداخلي مباشرة 2 .

عرف معهد المدققين الداخليين (ILA) التدقيق الداخلي بأنه: " نشاط مستقل ، تأكيد موضوعي و استشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة و تحسين عملياتها و مساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم و منضبط لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم "3 .

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 النواحي التالية كفاءة العمليات و فعاليتها و الاعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها "4.

¹ وجدي حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية مدخل عمل تطبيقي ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر ، 2010 ، ص 11 .

² عبد الفتاح محمد الصحن ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص 262 .

³ أحمد حلي جمعة ، التدقيق الداخلي والحكومي ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2011 ، ص 46 .

⁴ عثمان عبد اللطيف ، " دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء " ، مذكرة ماستر تدقيق و مراقبة التسيير ، الجزائر ، جامعة مستغانم ، 2015 ، ص 04 .

التدقيق الداخلي هو أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية ، يمكن تعريفه بأنه : " مجموعة من الأنظمة و أوجه النشاط المستقل داخل المشروع تنشئة الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر داخل لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية و في التحقق من اتباع موظفي المشروع بالسياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها و اقتراح تحسينات اللازم إدخالها عليها . و ذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"¹.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف التدقيق الداخلي.

الفرع الأول : أنواع التدقيق الداخلي .

هناك العديد من الأنواع التي تندرج تحت إطار التدقيق الداخلي تتمثل فيما يلي² :

● **تدقيق الالتزام :**

يهدف إلى التحقق عن مدى التزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها و الإجراءات الموضوعية في المؤسسة . و تقع على عاتق الإدارة :

- التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح و التعليمات التي تصدرها المؤسسة ؛
- الإلمام الكامل بالتعليمات و اللوائح و القوانين العامة ؛
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم .

● **تدقيق العمليات التشغيلية:**

تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين لكن في بعض الحالات يشارك مدققين خارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق و يعرف التدقيق التشغيلي على أنه الفحص و التقويم الشامل لعمليات المشروع لفرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية و المتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام المواد المالية و البشرية ، إضافة إلى تقويم إجراءات مختلف العمليات ، و يجب أن يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل ، و الطرق لزيادة الكفاءة و الربحية .

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان ، 2000، ص 181.

² خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006 ، ص 55.

● التدقيق المالي :

يهدف إلى التحقق من دقة البيانات و مدى الاعتماد على المعلومات المالية و كذلك المحافظة على الأصول تخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المستندي والمحاسبي ،وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للمؤسسة وذلك من أجل حماية أموالها لتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق اكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

● تدقيق نظام المعلومات :

إن الهدف من تدقيق نظام المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومقيدة.

● تدقيق الأداء :

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة و الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية.

● 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 الإستنزاف أو الإنقراض.

الفرع الثاني : أهداف التدقيق الداخلي :

تطورت أهداف التدقيق الداخلي مع تطور الزمن و اختلف مفهومه بحيث تمكن من التمييز من الأهداف التقليدية و الأهداف الحديثة¹.

1-الأهداف التقليدية:

قد انحصرت في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب و ضاق نطاقه في العمليات المالية ، أي التحقق من سلامة السجلات و البيانات المالية ، بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل نشاط تقييمي و وقائي و إنشائي إلا أن هذه النظرة قد تطورت و أصبحت ذات صبغة تأكيدية و استشارية لإضافة قيمة المنشأة.

2-الأهداف الحديثة :

كما حددتها المعايير الدولية سنة 1999 المتعلقة بالممارسة العلمية للتدقيق الداخلي ، و اعتبرت هدفه الأساسي هو مساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية أعمالهم بفعالية ، و يتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بمختلف التحليلات و التقويمات و التوصيات و المشورة و المعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها . ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال:

- مراجعة و تقويم فعالية و كفاية و تطبيق الرقابة المالية و الرقابة على العمليات الأخرى، و العمل على جعلها أكثر فعالية و تكلفة معقولة ؛

- التحقق من مدى التزام بالسياسات المنشأة و خططها و إجراءاتها الموضوعية ؛
- التحقق من وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر ؛
- التحقق من مدى 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 و الاختبارات الخاصة ببناء على طلب من الإدارة .

¹ خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 64 .

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في المؤسسة

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤوليتها بتقديم الخدمات التالية¹ :

✓ تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بان الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها.

✓ قابلية المعلومات للاعتماد عليها :

يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة ، كاملة ومفيدة وان تكون قد قدمت في الوقت المناسب ، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة .

✓ حماية الأصول :

يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة.

✓ الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية :

يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.

✓ الوصول إلى الأهداف والغايات :

يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ، ويقوم المدقق الداخلي بالتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة ، وتقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عاتق الإدارة العليا ، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

¹ خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 39 - 41 .

✓ تحديد مواطن الخطر:

على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية ، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المؤسسة ، أو من معلومات مأخوذة من مصادر أخرى ، أو من مشاكل موجودة في مؤسسات أخرى نشاط مشابه للمؤسسة الخاضعة أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة .

✓ منع واكتشاف الغش واحتيال :

تقع مسؤولية الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادر على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال ، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش .

✓ الشك المهني :

يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني ، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق ، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة وبدلاً من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية ، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي ان وجدت فلا يأس عليه حيث اخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق .

● المخاطر المترتبة عن عدم كفاءة التدقيق الداخلي :

إن عدم نجاح التدقيق الداخلي يؤدي إلى المخاطر التالية:

- عدم دقة المعلومات المالية و التشغيلية ؛
- عدم التقيد و إتباع السياسات و الإجراءات و القوانين و التنظيمات المعمول بها ؛
- ضياع أو فقدان الأصول ؛
- الاستخدام غير الاقتصادي للموارد ؛
- عدم تحقيق الأهداف الموضوعية و المخططة ؛
- زيادة نسبة الغش و الأخطاء .

● علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر :

تتمثل العلاقة بينهما في مساعدة مجلس الإدارة و الإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر و ذلك بتقديم اقتراحات و خدمات استشارية ، و التحقق من مدى التقيد بالأنظمة و الإجراءات الواردة على مستوى الشركة و سرعة الإبلاغ عنها و العمل على معالجتها و تقييم مدى كفاية و فعالية أنظمة التعرف على

المخاطر على مستوى المؤسسة ، و كذا رفع التقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر و تحديد نقاط الضعف و الانحرافات فيها و عليه يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي و إدارة المخاطر علاقة وطيدة ، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية و تحسين الطرق التي تدير بها بخاطرها و أهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها و إدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية و التشغيلية، الفشل في إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين ، ضياع الأصول ، الفشل في تحقيق الأهداف المسطرة، استخدام غير كفء للموارد¹

¹ هدى بصاشي ، ملتقى وطني حول المحاسبة و التدقيق مداهمة لتحسين الإستثمار بالمؤسسات الجزائرية ، مداخلة حول مساهمة التدقيق الداخلي كآلية مساعدة في تفعيل حوكمة الشركات ، يحي فارس المادية، 30|11|2017 .

المبحث الثالث : مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته ومعايره .

المطلب الأول: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته

الفرع الأول : مراحل تطبيق التدقيق الداخلي :

لتنفيذ أعمال التدقيق لابد من تتبع المراحل التي تمثل أنشطة التدقيق الداخلي بحيث يحتاج المدقق في مزاوله 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 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 لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، منسجمة مع أنظمة المنشأة ، وأن توضع خطة التدقيق الداخلي منسجمة مع أنظمة المنشأة و أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر على الأقل مرة سنويا . ويجب الأخذ بعين الاعتبار توجهات الإدارة العليا و مجلس الإدارة.

و تتم عملية التخطيط طبق الخطوات التالية و التي تتمثل في التحضير لمهمة التدقيق وتحديد أهداف التدقيق و تحديد نطاق العمل الذي يشمل نظام الرقابة الداخلية و تقييم الأداء كذلك اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق و اختيار فريق التدقيق¹.

بعدها يأتي المسح الأولي الذي يهدف إلى الحصول على فهم عام للعمليات و المخاطرة و أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط . و يشمل المسح الأولي في إجراء المقابلات و القيام بالاتصالات التمهيدية مع الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل الحصول على أكبر قدر من المعلومات ثم التحضير برنامج التدقيق الداخلي بحيث نصت معايير التدقيق الداخلي بأنه يجب على المدققين الداخليين وضع تدوين خطة لكل مهمة متضمنة الأهداف و النطاق و الوقت و توزيع المصادر و الهدف من وضع برنامج التدقيق هو توثيق المعلومات خلال المهمة . ويتم وضعه قبل البدء بالعمل الميداني . و تقع مسؤولية إعداد برنامج التدقيق الداخلي على رئيس الفريق بمساعدة باقي أعضائه و في النهاية يصادق عليه مدير التدقيق.

¹ خلف عبد الله الواردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن ifla ، مرجع سبق ذكره ص 511.

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 تأكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها حيث نص معيار الأداء على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاءة و فعالية الرقابة شاملة و أنظمة التوجيه ، العمليات و المعلومات يجب أن يتضمن ذلك صحة المعلومات و قابليتها للاعتماد عليها والالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين ، حماية الأصول ، استغلال موارد المنشأة بكفاءة و اقتصادية.

← المرحلة الثانية: العمل الميداني (المعاينة) :

○ العينة في أدلة التدقيق :

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

- يتم استخدام العينة في تدقيق الاختبارات الضوابط و الإجراءات الجوهرية.
- كذلك اختبار الأرصدة و التي تتضمن إجراءات تحليلية و اختبارات تفصيلية لمعاملات و أرصدة تتضمن الاختبارات و إجراءات الحصول على دليل و تعتمد على الأساليب التالية :

الملاحظة، التفتيش ، التثبت ، التحليل ، الاحتساب ، الاستفسار.

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

○ أوراق العمل :

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

- هناك ملفات لأوراق العمل ، ملفات السنة الحالية وهي ملفات أعمال التدقيق الجارية و الملفات المستمرة تسمى بالملفات الدائمة و ملف المراسلات¹.

○ 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 و نماذج التوقيع ؛
- برامج التدقيق ؛
- طلبات اعتماد المهمات ؛
- خطط التدقيق ؛
- الاتفاقيات المهمة و العقود و القرارات و القوانين و الأحكام التي لها علاقة بالنشاط ؛
- النماذج المستخدمة لدى النشاط ؛
- ملخص تقارير التدقيق الداخلي و أهم التوصيات الرئيسية ؛
- ملخص لأعمال التدقيق القادمة.

○ الملف الجاري :

يجب أن يكون هناك ملف مفتوح لأوراق العمل في كل عملية تدقيق ، يمثل هذا سجلا مفصلا بأعمال و الاختيارات التي أجريت أثناء التدقيق، و يعد هذا الملف لحفظ المستندات و المذكرات و البيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة و لمرة واحدة ، و يفيد الملف الجاري الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في إعداد التقارير النهائية كما أنه يمثل قرائن أدلة الإثبات التي تستند إليها عند الإفصاح عن الرأي و عدالة التقارير و البيانات.

¹ أحمد حلي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2015 ، ص 290.

○ ملف المراسلات :

يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المراسلات من وإلى دائرة التدقيق الداخلية منها والخارجية¹. هذه الملفات الثلاث هي الملفات الأساسية، للتدقيق الداخلي ، قد يكون هناك ملفات أخرى موجودة لدى المسؤول أو الرئيس التنفيذي للتدقيق.

← المرحلة الثالثة : النتائج والتوصيات .

بعد إتمام تقييم نظام الرقابة الداخلية و إجراءات الاختيارات الجوهرية لهذا النظام و من ثم 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 مباشرة.

- النتائج: يجب أن تحتوي على ملاحظات ، النتائج و التوصيات، و كذلك خطة عمل لتطبيق تلك التوصيات.
- التوصيات : هي عبارة عن رأي المدقق الداخلي عن مدى تقييمه لتأثير الملاحظات و التوصيات على النشاطات المختلفة ، ويتم ترتيبها بـمدى 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 إجراءات على ملاحظات التدقيق الداخلي المتعلقة".

-المتابعة : تعرف بأنها عملية يقوم بها المدققون الداخليون من خلال تحديد مدى كفاءة و فعالية و حسن توقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات و التوصيات التي يتم تبليغها . تتضمن 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.

¹ أحمد حلبي جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص 290 ، 291.

خطوات المتابعة :

- 1- تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار في ما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات و متى سيتم تطبيقها و كيف .
- 2- تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق المباشرة في تنفيذ التوصيات.
- 3- يقوم التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل المسؤولية ، فإنه يتم متابعة العمل بالتوصيات و تصحيح الوضع في مهلة أقصاها ستة أشهر من تاريخ إصدار النسخة النهائية للتقرير و عند الانتهاء من إنجاز جميع التوصيات يتم كتابة 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 وقوانين موضوعة من طرف الإدارة العليا وهي بدورها تقوم بتحقيق أهداف قسم التدقيق الداخلي ومسؤولياته الممكن الإعتماد عليها .

يكون موقع قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الإدارات التشغيلية من أجل تنفيذ مختلف أعماله باستقلالية أكبر وشمولية 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 وطبيعة نشاطها إضافة إلى عدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم العلمية والعملية كما يجب أن يكون التدقيق الداخلي إلى وحدات متخصصة لأنه أمر ضروري جدا والإستفادة منه في الوقت المناسب .

● مدير التدقيق الداخلي :

يقوم بإدارة شاملة واسعة النطاق بغية تحديد أهداف السنوية لقسم التدقيق الداخلي والتي تبنى على أساس خطط وسياسات المؤسسة كذلك حرية الإطلاع على جميع العمليات والسجلات وممتلكات المؤسسة مع تقديم تقرير مباشرة إلى الإدارة العليا .

● رئيس التدقيق الداخلي :

يعتبر مسؤول عن تنسيق خطط التدقيق والموافقة على أوراق العمل النهائية ويقوم برفع تقريره مباشرة إلى مدير التدقيق الداخلي .

● المدقق الرئيسي :

يعتبر مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي وتدقيق العمليات) تحت إشراف رئيس التدقيق كما يكون مشرفاً على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق التأكد من إتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء 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 وبحاجة إلى كسب الخبرة ومجال التدقيق الداخلي¹.

¹ شرفي أحلام حسنية ، دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2014/ 2015 ، ص 20.

المطلب الثاني: مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات اختياره وتقييمه .

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

أولاً: ومن هذه الصفات مايلي¹ :

1- الوعي الإداري :

يعني أن ينظر المدقق الداخلي إلى الأمور إلى داخل المنشأة من منظور إداري بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة البشرية كانت ام مادية ، ويوازن بين المهارات الوظيفية والادارية ، ويحلل 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 انه 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 .

4- القدرة الاتصالية :

تتطلب وظيفة التدقيق قدرة عالية على الاتصال تساعد المدققين على تبادل المعلومات حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للتدقيق من جهة وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى وهذه المقدرة يمكن للمدققين تنميتها بالخبرة لذلك فهي تختلف من مدقق الى اخر ولكن المدقق الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفوية ام كتابية ، حيث تمكنه هذه المهارة من تحقيق أهداف التدقيق بصورة واضحة وفعالة.

¹ أحمد حلي جمعة ، "مدخل إلى التدقيق الحديث" ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص 55 .

5- المثابرة :

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

6- الابتكارية :

يفترض بالمدققين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع و الابتكار ودائمي البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لانجاز الأعمال التي يؤدونها وكذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المنشأة .

7- اللياقة :

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

8- قوة الشخصية :

يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بقوة الشخصية ، بحيث لا يسمح لأي شخص أن يؤثر بشكل غير عادل على نتائج التدقيق وان يكون صاحب رأي وقدرة على الدفاع عن رأيه .

9- الأمانة والموضوعية :

يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقيما وأميناً ومخلصاً في عمله وعليه أن يتوخى العدالة وان يكون متحيذاً ، وان يكون ذو استقامة حقيقية ، وغير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته او تجرده مهما كان اثر ذلك المصلحة .

10- السرية في العمل :

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

ثانيا: إجراءات اختيار المدقق الداخلي وتقييمه :

1- إجراءات اختيار المدققين الداخليين¹:

- يتم اختيار المدققين الداخليين من عدة مصادر مثل: الجامعات والكليات حيث يجب أن يكون المدقق حاصل على شهادات جامعية أو مهنية وغيرها .

وقد يكون اختيار المدققين من داخل الشركة أو من خارجها .

- يتم إجراء مقابلات مع طالبي الوظيفة إلى فترة تجريبية تدريبية قد تكو 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 وطرق التقييم ؛
- أن يتم التقييم دوريا مرة في السنة على الأقل وقد يكون بعد إنهاء كل مهمة تدقيق ؛
- تحديد عناصر الأداء بوضوح ؛
- الأخذ بعين الاعتبار العناصر الشخصية .
- توضيح فوائد وإيجابيات البرنامج مثلا :
- يكشف نقاط الضعف ويعمل على معرفته بانفسهم وبإمكانياتهم ؛
- التحفيز واكتشاف الإمكانيات والطاقات لدى المدققين ؛
- وضوح الرؤية المستقبلية للمدقق وإمكانيته على ضوء ذلك التقدم والرقى .

¹ أحمد حلي جمعة، "التدقيق الداخلي والحكومي"، مرجع سبق ذكره، ص 50 .

- تقييم الأمور العملية :

1- الأهداف التي تم تحديدها ومد كونها واقعية بالنسبة للإنجاز.

2- الالتزام بدليل التدقيق الداخلي .

3- عدد التوصيات التي تم تقديمها وتمت 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 وبحث أدائه معه بحثاً عملاً صريحاً .

وللمساعدة في تنفيذ العملية وإنجازها تحتوي نماذج التقييم قسماً خاصاً 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 الرأي¹.

المطلب الثالث : معايير التدقيق الداخلي وآليات تطبيقه .

إن نجاح التدقيق الداخلي أو فشله في تحقيق الأهداف يتوقف على معيار الدعم الذي يلقيه من الإدارة العليا، وهي تمثل مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهمة والتي تهدف إلى توفير مستوى معقول من ضوابط عملية التدقيق الداخلي².

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي .

المعيار كمصطلح يعني درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوب لغرض معين كمقياس أو وزن ، فيتم بواسطته الحكم على دقة أدائهم³.

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

¹ أحمد حلي جمعة، "التدقيق الداخلي والحكومي"، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² شرقي أحلام حسنية " دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 21 .

³ عبد الغني فضل علي، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك ، مذكرة ماجستير، جامعة اليرموك، عمان، 2003، ص 51.

أما معايير التدقيق الداخلي فتعرف أنها " المقاييس و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم و قياس عملية قسم التدقيق الداخلي حيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون و ذلك وفقاً لما تم التوصل إليه و اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين و هذا يعني أنها أساسية في عمل المدققين و تحديد مسؤولياتهم الفنية و متابعة أدائهم المهني . لقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير هذه المعايير المتعارف عليها و تطويرها و تحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستتجد من أحداث و تطورات مع مرور الزمن.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف المعايير في ممارسة التدقيق الداخلي .

● أولاً : أهمية معايير التدقيق الداخلي¹ .

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي :

- 1- تعتبر ضرورة بالنسبة للمدققين الداخليين لأنها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم.
- 2- المعايير ضرورة بالنسبة للإدارة؛ إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المدققون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.
- 3- وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يعتبر ضرورياً بالنسبة للمدقق الخارجي ليطمئن إلى متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين.
- 4- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

● ثانياً: أهداف معايير التدقيق الداخلي .

قد حدد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنها :

- 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 ؛

¹ احمد محمد العمري و فضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2 ، العدد 3، 2006، ص 346.

- التأسيس لعمليات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها ؛
- 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 والرقابة وعمليات التحكم الاستثمارية الموجهة لخدمة الزبون تتطلب مجموعتين من المعايير هما :
- 1- **معايير السمات :** المتمثلة في سمات أو خصائص الجهات التي تؤدي أنشطة التدقيق الداخلي .
 - 2- **معايير الأداء :** التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس التي تتم من خلالها تقويم أداء تلك الأنشطة.

● الجدول رقم (1-3) : معايير التدقيق الحديثة :

المجموعة الأولى	معايير السمات
1000	الهدف والسلطة والمسؤولية
1100	الاستقلالية والموضوعية
1110	الاستقلال التنظيمي
1120	الموضوعية الفردية
1130	العوامل التي تمدد الاستقلالية والموضوعية
1200	الكفاءة والعناية المهنية اللازمة
1210	الكفاءة المهنية
1220	العناية المهنية اللازمة
1230	التطوير المهني المستمر
1300	تأكد الجودة وبرنامج التحسين
1310	تقويم برامج الجودة (داخلي وخارجي)
1320	التقرير عن برامج الجودة
1330	استخدام عبارة (لقد دققنا وفقا للمعايير)
1340	الإفصاح عن عدم الإدمان
2000	إدارة أنشطة التدقيق الداخلي
2010	التخطيط
2020	الاتصال والموافقة
2030	إدارة الموارد

المجموعة الثانية	معايير الأداء
2040	السياسات والإجراءات
2050	التنسيق
2060	رفع التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا
2100	طبيعة العمل
2110	المخاطر
2120	الرقابة
2130	التحكم المؤسسي
2200	تخطيط العمل
2201	اعتبارات التخطيط
2210	أهداف العمل
2220	نطاق العمل
2230	تخصيص مصادر العمل
2240	برنامج العمل
2300	أداء العمل
2310	تحديد المعلومات
2320	التحليل والتقييم
2330	تسجيل المعلومات
2340	الإشراف على العمل
2400	توصيل النتائج
2410	معايير توصيل نتائج العمل
2420	جودة الاتصال
2430	الإفصاح عن عدم الادعاء للمعايير
2440	نشر النتائج
2500	برنامج الرقابة
2600	رضا الإدارة عم مستوى المخاطر

المصدر: صالح العقدة وآخرون ، "التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات" بحوث محكمة منتقاة ، مصر الجديدة القاهرة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات 2012 ، ص 11-12 .

خاتمة الفصل :

من خلال ما تطرقنا يمكننا أن نستخلص مكانة التدقيق بصفة عامة و التدقيق الداخلي بصفة خاصة في المؤسسة مهما كان نوعها أو كبر حجمها ، فإن التدقيق الداخلي هو وظيفة ضرورية لتحقيق الأهداف المنشودة للمؤسسة ، بحيث يقوم على أساس تقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية المختلفة من إدارات و أقسام ، يساعد كذلك جميع أعضاء المنشأة على تأدية أعمالهم بفعالية وفق إجراءات وسياسات متفق عليها بمعايير دولية ، يساعد أيضا في اكتشاف الأخطاء و التلاعبات .

الفصل الثاني

تمهيد :

تعتبر المؤسسات الاقتصادية الحديثة النواة و المحور الأساسي الذي يدور حوله أي اقتصاد، حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى تحقيق الجودة في مختلف منظمات الأعمال و جعلها الهدف الأساسي في ظل عالم متغير يسوده التنافس في تقديم السلع و الخدمات ، كما تعتبر الجودة سلاح تنافسي مهم تستخدمه الشركات لجذب المستهلكين و تحقيق التميز و الزيادة في السوق .

كما شهدت الآونة الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمدققين و ذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق الداخلي و ذلك اثر العديد من حالات فشل الشركات الكبرى و انهيارات أسواق المال في بعض البلدان لذا ينبغي أن يتم تحسين أدائها المهني في هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة لتتلائم مع متطلبات و مبادئ طبيعة عمل المؤسسات الاقتصادية .

سنتطرق في الفصل الثاني إلى ماهية الجودة في المبحث الأول الذي يشمل مفهوم الجودة و أيضا جودة التدقيق الداخلي و أما في المبحث الثاني تناولنا مفاهيم أساسية حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية وأيضا في المبحث الثالث لقد تحدثنا عن مساهمة جودة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية الأداء .

المبحث الأول: ماهية الجودة .

تعد الجودة القاسم المشترك لاهتمامات المدراء والمختصين من مهندسين واقتصاديين وإداريين لأنها من المتطلبات الأساسية الحديثة التي يجب توافرها في المنتجات والخدمات التي تقدمها للمؤسسة ، بعد أن اتضح أنها تمثل العامل الرئيسي في نجاحها واستمرارها.

المطلب الأول: مفاهيم حول الجودة وأهميتها .

الفرع الأول : التطور التاريخي للجودة.

إن تطور الجودة و بلورة أفكاره لم يأتي دفعة واحدة بل استلزم ردحا من الزمن ، وكان نتيجة لإضافات علمية كبيرة على المستويين الفكري والتطبيقي ، وتميز أغلب الأدبيات الإدارية بين أربع مراحل تاريخية لتطور الجودة كما يلي :

المرحلة الأولى: مرحلة فحص الجودة وهي نظام يستعمل لكشف الأخطاء في المنتجات ثم تصحيحها .

المرحلة الثانية : مرحلة مراقبة الجودة في ظل هذا النظام تعتمد الأساليب الإحصائية لأداء أنشطة مراقبة الجودة والتحقق من مطابقة المنتج أو الخدمة لمقاييس الجودة . المرحلة الثالثة : مرحلة ضمان الجودة وفي هذه المرحلة يتم الانتقال من جودة المنتج أو الخدمة إلى جودة النظام ، و الأساس في ذلك منع وقوع الخطأ .

المرحلة الرابعة : مرحلة إدارة الجودة الشاملة وهي نظام شامل للقيادة والتشغيل للمؤسسة يعتمد على المشاركة جميع العاملين ، و الموردين و العملاء من أجل التحسين المستمر للجودة . ومن خلال تلك المراحل المختلفة لتطور الجودة يمكننا القول ما يلي:

- أن مفهوم الجودة انتقل من السيطرة على العيوب إلى منع العيوب وهو مبدأ الوقاية خير من العلاج ؛

- مفهوم و ضبط الجودة تدرج من منظور المنتج إلى منظور الزبون ؛

- دور الإدارة انتقل من الحرفي ، رئيس العمال ، وقسم الجودة في المؤسسة إلى الدور الاستراتيجي للجودة حيث تتولاه الإدارة العليا¹.

¹ توفيق محمد عبد المحسن ، تخطيط ومراقبة جودة المنتجات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1996 ، ص 15.

الفرع الثاني : مفهوم الجودة:

تعددت التعاريف و المفاهيم حول الجودة باختلاف آراء و توجهات المفكرين الاقتصاديين و عليه يمكن ذكر أهم التعاريف التالية:

- يقصد بكلمة الجودة ملائمة المنتج لاستعمال في الغرض المخصص بدرجة ترضى المستهلك، و يختلف مستوى الجودة المناسب للغرض في مختلف الأحوال، و ترتبط الجودة ارتباطاً وثيقاً بالمال و الوقت إذ كلما ارتفع مستوى الجودة زادت تكاليف الإنتاج و بالتالي يزيد السعر . و كلما ارتفع مستوى الجودة كلما تطلب ذلك وقتاً كبيراً للإنتاج وعلى ذلك يجب أن نحدد مستوى الجودة المطلوب و المناسب الذي يرضى المستهلك لأنه لو انخفض مستوى الجودة على المستوى المناسب فقد يؤدي ذلك إلى أعراض المستهلك و لو ارتفع مستوى الجودة عن المستوى المناسب فقد يؤدي ذلك إلى زيادة السعر عن مستوى القوة الشرائية و بالتالي أعراضه عن شراء السلعة¹.

- الجودة هي مجموع الصفات و الخصائص للسلعة أو الخدمة التي تؤدي إلى قدرتها على تحقيق رغبات معلنة أو مفترضة².

-إن الجودة تظهر في إجمالي الصفات و الخصائص التي تعمل على تلبية احتياجات العميل المحددة ، أي تلك التي يحددها بشكل أو بآخر ، أو الشاملة المقدرة من طرف المؤسسة ، لذا يمكننا القول أن الجودة تتمثل في قابلية السلعة أو الخدمة على تحقيق مستوى من الإشباع و رضى المستهلك في حدود إمكانيات المؤسسة³.

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، ميكانيكا الإنتاج (ضبط الجودة) ، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية ، ص5.

² علي السلي ، إدارة الجودة الشاملة و متطلبات التأهيل للايزو ، دار غريب للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2009 ، ص 18.

³ رباب عوابد ، اعتماد تكاليف الجودة وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الجزائر ، 2015 ، ص 11.

كما قامت عدة معاهد وهيئات بوضع تعريف حول الجودة منها :

• المعهد الوطني الأمريكي للمعايير يعرفها كما يلي¹:

"الجودة هي جملة من السمات و الخصائص للسلعة أو الخدمة التي تجعلها قادرة على الوفاء باحتياجات معينة"

• الجمعية الأمريكية:

" الجودة تمثل الخصائص الشاملة لكيان ما ، الذي يحمله داخله القدرة على إشباع الحاجات الصريحة و الضمنية."

• هيئة المواصفات البريطانية :

"هي مجموعة صفات و خواص المنتج او الخدمة بما يرضي و يشبع الاحتياجات الملحة و الضرورية."

" الجودة هي أداء العمل بطريقة صحيحة بما يمكن العميل من حصوله على متطلباته"².

• تعريف المنظمة الدولية للمواصفات ISO :

"الجودة مجموعة الصفات و الخصائص التي تؤثر على مقدرة السلعة أو خدمة على تلبية حاجة معينة."

كما يوجد تعاريف أخرى للجودة بصياغة أخرى إلا أنها تحمل نفس المدلول منها : " الجودة هي قدرة المنتج أو الخدمة على إشباع حاجات الفرد بالتركيز على الخصائص و السمات الكلية"³.

- مما سبق ومن خلال التعاريف السابقة ، نلاحظ أن مفهوم الجودة يعني جانبين كل واحد مرتبط بالآخر ارتباطاً وثيقاً ، فالأول مرتبط بالخدمة أو المنتج نفسه والثاني يرتبط بالعلاقة بين الزبون والخدمة أو المنتج .

وعليه فإن الجانب الأول يرى الجودة من حث مطابقة الخدم و او المنتج للمواصفات المحددة لها ، إما الجانب الثاني فيرى إلى الجودة على إنها مدى ملائمة المنتج أو الخدمة للغرض التي أنتجت من أجله .

كما إن مفهوم الجودة لدى المنتج يختلف عنه لدى الزبون ، فالجودة عند المنتج ينظر إليها من حيث جودة التصميم و الأداء و المطابقة ، أما بالنسبة للزبون الجودة ينظر إليها من خلال القيمة أي كيف للمنتج أن يحقق الغرض المطلوب منه وبالسعر الذي يريد الزبون دفعه .

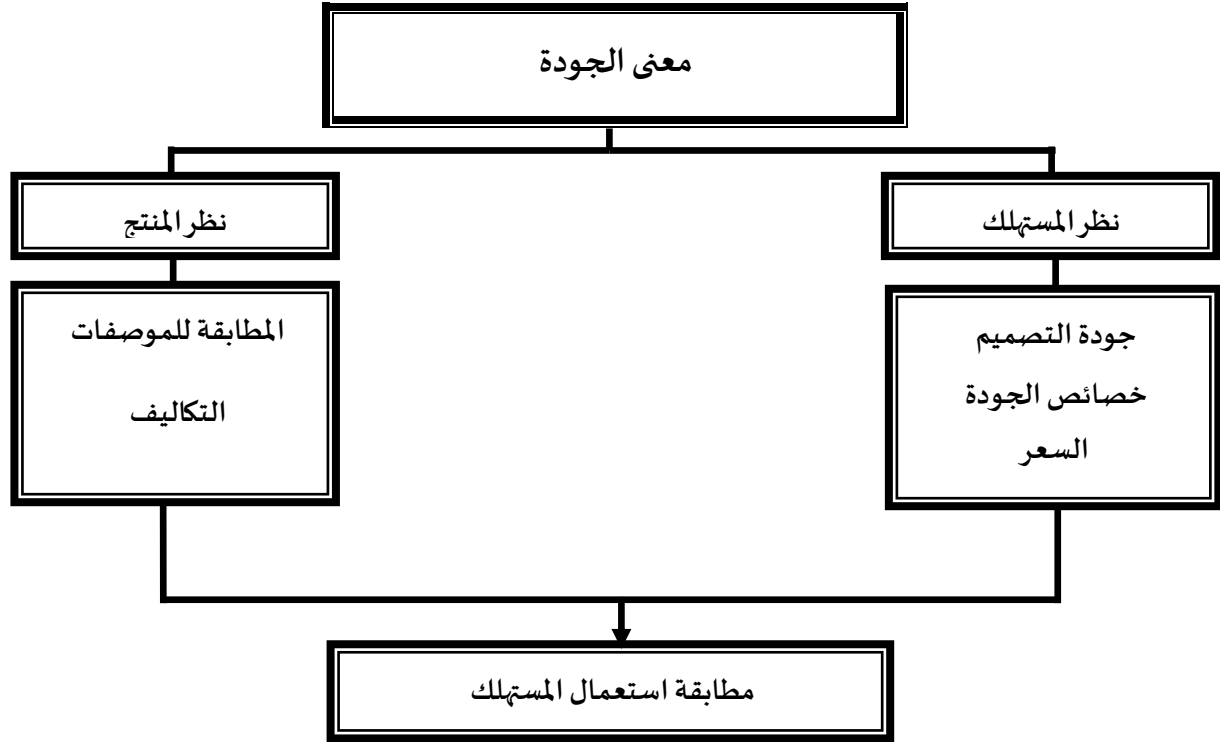
¹ علي السلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 20.

² محفوظ احمد جودة ، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم و تطبيقات ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان 2006 ، ص 20.

³ فداء حامد ، إدارة الجودة الشاملة ، مفاهيم و تطبيقات ، دار البداية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2017 م / 1438هـ ، ص 56.

والشكل الموالي يوضح معنى الجودة من وجهة نظر الزبون والمنتج .

الشكل رقم (11 - 1) : الجودة من وجهة نظر المنتج والمستهلك



المصدر: إبراهيم بن يحيى ، تأثير نظام إدارة الجودة على الأداء البشري بالمؤسسة الصناعية ، مرجع سبق ذكره ، ص 39 .

يبين الشكل السابق الجودة من وجهة نظر المنتج والمستهلك عموماً فإن الخلاف الذي يدور بين الباحثين حول مفهوم الجودة يتمثل فيما إذا كانت الجودة مفهوماً موضوعياً يوجد في المنتج ذاته ، أم أنه مفهوم شخصي يتحدد من خلال قدرة الفرد على معرفة كيف يمكن للمنتج أن يشبع حاجاته .

بالإضافة إلى إن بعض الباحثين من يرى أن الجودة تعني أشياء مختلفة لكل فرد أو مؤسسة وبالتالي فإنه يمكن تعريف الجودة حسب مبدأ التركيز على النحو التالي :

أ - التركيز على العميل : يعرف ديمنج وجوران أن الجودة على أنها "إرضاء العميل" أو "مقابلة الغرض" وهذا المسلك يعتمد على قدرة الشركة على تحديد متطلبات العميل وبعد ذلك تنفيذ هذه المتطلبات ، وهذا التعريف للجودة الذي يركز على العميل مناسب جداً للشركات التي لها خدمات ذات اتصال مباشر بالعملاء أو التي تعتمد في أداء خدماتها على عدد كبير من الموظفين .

ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف الجودة على أنها :

عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج أو الخدمة والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء ، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل الوصول إلى إرضاء رغباتهم .

ب- التركيز على العملية : يعرف كروسبي الجودة على أنها "مطابقة المتطلبات " ، وهذا التعريف يعطي أهمية أكبر على دور الإدارة في مراقبة الجودة حيث أن دور العملية والطريقة في تقديم الخدمة هي التي تحدد جودة المنتج النهائي ، وبالتالي فإن التركيز هنا داخلي وليس خارجي .

ج- التركيز على القيمة : تعرف الجودة أحيانا أنها " التكلفة بالنسبة للمنتج ، والسعر بالنسبة للعميل " أو " مقابلة متطلبات العميل على أساس الجودة ، والسعر ، والإمكانية " وبالتالي فإن التركيز هنا أيضا خارجي وذلك بمقارنة الجودة مع السعر والإمكانية .

الفرع الثالث : أهمية الجودة

مع تزايد المنافسة ، و مع ارتفاع مستوى متطلبات الزبائن ، أدركت المنظمات أن بإمكانها أن تجعل من الجودة مصدرا لقدرتها التنافسية . فلا شك أن تحقيق الجودة هو حلم يراود جميع المنظمات ، ذلك أن الجودة لم تعد ترفا أو اختيارا يمكن التغاضي عنه ، وإنما هي التزام لا بديل له و تعد الجودة هامة لثلاث أطراف رئيسية:

أ - المنظمة : تظهر أهمية جودة المنتجات و الخدمات بالنسبة للمنظمة من خلال النقاط التالية :

- الصورة العامة و سمعة المنظمة في الأسواق: فعند تخصيص الاهتمام اللازم للجودة قد يؤدي إلى تدمير سمعة المنظمة ، تخفيض مشاركتها التجارية في الأسواق المحلية و العالمية ، و عدم رضا عملائها على منتجاتها .
- درجة الثقة في منتجاتها : فسوء تصميم المنتجات قد يؤدي إلى وقوع حوادث لمستعملي هذه المنتجات ، مما يتسبب في المسائلة القانونية للمنظمة ، كوقوع حادث سيارة بسبب سوء تصميم أو تصنيع نظام المكابح.
- مستوى الإنتاجية: فالجودة السيئة للمنتجات تؤثر سلبا على الإنتاجية ، و ذلك من خلال سلع معيبة غير قابلة للتسويق ، بالإضافة إلى تكاليف الإصلاح .
- التكلفة: فالمستوى الضعيف للجودة يؤدي إلى زيادة تكاليف المنظمة ، و ذلك من خلال زيادة المرفوضات و المعيب ، بالإضافة إلى تكلفة فقدان العملاء و انصرافهم إلى منتجات المؤسسات المنافسة .

- الأنظمة والتشريعات الدولية: فعدم الالتزام بمعايير الجودة الخاصة بالمنتجات يحول دون دخول المنظمة للأسواق العالمية ، وبالتالي عدم قدرتها ، على مواجهة منافسيها في هذه الأسواق ، مما يؤدي إلى فقدانها لجزء من حصتها السوقية ، ولربما معظمها.
- زيادة الأرباح والحصة السوقية: إن الأرباح الناتجة عن الجودة تمثل نسبة 22 % من رقم أعمال المنظمة . كما تساهم الجودة في رفع الحصة السوقية للمؤسسة من خلال زيادة رضا العملاء على مستوى منتجاتها¹.
- ب - العملاء: يتوقف قرار الشراء على مستوى جودة المنتج أو الخدمة المقدمة للزبون و الذي يكون مستعدا لدفع ثمن مرتفع لقاء منتج ما شرط أن يكون ذا جودة جيدة ، و تتضح أهمية الجودة بالنسبة للعملاء من خلال العنصرين التاليين :
- الرضا: فلا يمكن لأي صناعة أن تدوم أو تستمر إلا إذا كانت المنتجات التي تقدمها و تقوم بتسويقها ذات جودة جيدة و ترضي رغبات العملاء و احتياجاتهم .
- الوفاء: إن الاحتفاظ بـزبون موجود مسبقا و ضمان وفائه يكلف خمس مرات اقل من اكتساب زبون جديد ، فـضمان وفاء الزبائن لا يتحقق إلا من خلال تقديم السلع التي تلبى رغباتهم و احتياجاتهم.
- ج - العمال: أن تطبيق الجودة في المؤسسة ينمي روح المسؤولية لدى الأفراد ، و ذلك من خلال تشجيعهم على اتخاذ القرار ، و على تطوير كفاءتهم الجماعية ، فمنهج الجودة يعد بمثابة العامل المثالي لكل تغيير إيجابي في المنظمة ، فالأداء الجيد ينتج عن كافة العاملين في المنظمة و قدراتهم و خبراتهم الجماعية ، و كذا تكاتف جهود الجميع بهدف تحقيق الجودة المطلوبة للمنتجات ، و تتخذ أهمية الجودة بالنسبة للعمال الأوجه التالية:
- دعم نشاط كل فرد: إن تحسين جودة العمل يعد عاملا هاما لرفع فعالية الأداء ، و ذلك من خلال تحسين ظروف العمل ، مما يساهم في تحسين أداء كل فرد في المنظمة ، و بالتالي تحسين الإنتاجية، و رفع مستوى الجودة.
- المساهمة في تنسيق عملية التسيير: فالتسيير يهدف إلى تنشيط و تحفيز فريق العمل لإرضاء العملاء بصفة دائمة و الذي لا يتحقق إلا بتطبيق مفهوم الجودة الشاملة الذي يقوم على اشتراك كافة الأفراد، عمليات و أقسام المنظمة .

¹ حسن علي ، " الإدارة الحديثة لمنظمات الأعمال " ، دار حامد للنشر ، الطبعة ، الطبعة الأولى ، عمان ، 1999 ، ص 251.

- التناسق والترابط : أن سياسة الجودة تقترح أسلوب جديد للعمل في المنشآت الحديثة ، و المتمثل في تطوير شبكات الاتصال الأفقي بين مختلف الأقسام من خلال العلاقة بين المورد / العميل الداخلي ، و المشاركة في حل مشاكل العمل¹.

المطلب الثاني : أبعاد وأهداف الجودة

الفرع الأول : أبعاد الجودة .

كما هو الحال بالنسبة لمفهوم الجودة لا يوجد اتفاق بين الباحثين أو الجوانب التي تحدد مستوى الجودة ، و من بين الأبعاد ما يلي :

أ - الأداء : خصائص المنتج الأساسية مثل وضوح الألوان بالنسبة للصورة .

ب - المظهر : خصائص المنتج الثانوية و تمثل الصفات المضافة إلى المنتج كجهاز تحكم عن بعد .

ت - المطابقة : الإنتاج حسب المواصفات المطلوبة أو معايير الصناعة .

ج - الاعتمادية : مدى ثبات الأداء بمرور الوقت ، أو بمعنى آخر متوسط الوقت الذي يتعطل فيه المنتج عن العمل .

د - الصلاحية : العمل التشغيلي المتوقع (حيث أن لكل آلة أو منتج عمر تشغيلي محدد بشكل مسبق) .

ر - الخدمات المقدمة : حل المشكلات أو الاهتمام بالشكاوي بالإضافة إلى مدى سهولة التصحيح يمكن قياس هذه الخدمات على أساس كفاءة و سرعة التصحيح .

¹ حسن علي ، " الإدارة الحديثة لمنظمات الأعمال " ، مرجع سبق ذكره ، ص 252.

- هـ - الاستجابة : مدى تجاوب البائع مع العميل مثل لطف البائع في التعامل مع العميل .
- و - الجمالية : إحساس الإنسان بالخصائص المتصلة لديه بالتشطيبات النهائية الخارجية .
- ي - السمعة : الخبرة و المعلومات السابقة عن المنتج ، كان يعمل العميل فكرة أن المنتج الذي يشتريه من أفضل المنتجات في السوق¹ .

بالإضافة إلى المفكر Evans الذي قسم أبعاد الجودة كالآتي :

1. الأداء .
2. الهيئـة.
3. المعولية.
4. المتانة .
5. القابلية للخدمة.
6. الجمالية.

إن مضمون هذه الأبعاد يتمحور حول عنصر أساس إلا وهو المستهلك ، بمعنى آخر إن الأبعاد الفكرية يجب تسخر لخدمة المستهلك .

-أما starr قسم الأبعاد إلى أبعاد وظيفية و أبعاد غير وظيفية ، وتتضمن الأولى ما يلي:

- الاستفادة من المنتج أي الغرض الذي تمت من أجله تمت عملية الإنتاج .
- وظيفة الاعتمادية و هذه تتضمن التطابق مع المعايير ، وخصائص الفشل ، العمر المتوقع ، و تكلفة الصيانة ، العلاجية و الوقائية .
- العوامل الإنسانية وتتضمن توفير عامل الأمان و الراحة .

أما الأبعاد غير الوظيفية فتتضمن ما يلي :

- المظهر الخارجي أو الموديل .
- الانطباع الذاتي للمستعمل (السعر ، الشهرة)¹ .

¹ رجال سارة ، تأثير إدارة الجودة الشاملة على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، 2016 - 2017 ، ص 30 ، 31.

بالإضافة إلى ما تقدم به evans و starr ، من أفكار في هذا المجال نجد باحث Philip Crosby الذي تناول الجودة من أبعاد فكرية أخرى و هي :

1. يجب أن تكون الجودة مطابقة للمتطلبات .
2. يجب أن تكون مقاييس الأداء ذات عيب صفري .
3. التأكيد على مبدأ الوقاية لا التقييم.
4. قياس سعر عدم المطابقة (ponc) ² .
5. لا يوجد أي شيء اسمه مشكلة الجودة . وهذا ما تناوله Crosby في كتابه الجودة الحرة حيث قدم مفهوم العيب الصفري و هذا بالتالي سيقول من التكاليف الإجمالية للجودة . إضافة إلى ما تقدم فهناك أبعاد أخرى للجودة حيث أنها تركز على مفهوم السلعة التي تحقق توقعات المستهلك الذي منه يتم التوجه نحو جزئين رئيسيين للجودة هما:

1- جودة التصميم .

2 -جودة الانسجام (ملائمة للتصميم) .

تشير الأولى إلى نية المصمم لاحتواء أو استثناء خصائص محددة في السلعة أو الخدمة اما جودة الانسجام فتشير إلى الدرجة التي تنسجم بها السلعة أو الخدمة مع تحقيق نية المصمم ، وهذه الأخيرة تتميز بعدة عوامل مثل :

أ - قدرة المعدات المستخدمة على إنتاج السلعة.

ب - تدريب و مهارة العمال .

ج - الدرجة التي يتطابق بها التصميم مع الإنتاج .

د - درجة و مراقبة التصميم مع الإنتاج .

ج - دافعية العمال ³ .

¹ مؤيد عبد الحسين الفضل ، يوسف حجيم الطائي ، إدارة الجودة الشاملة من المستهلك إلى المستهلك منهج كمي ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2004 ، ص 36 ، 37.

² قاسم نايف علوان ، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9000:2000 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ليبيا ، 2013 ، ص 34.

³ قاسم نايف علوان ، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001:2000 ، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

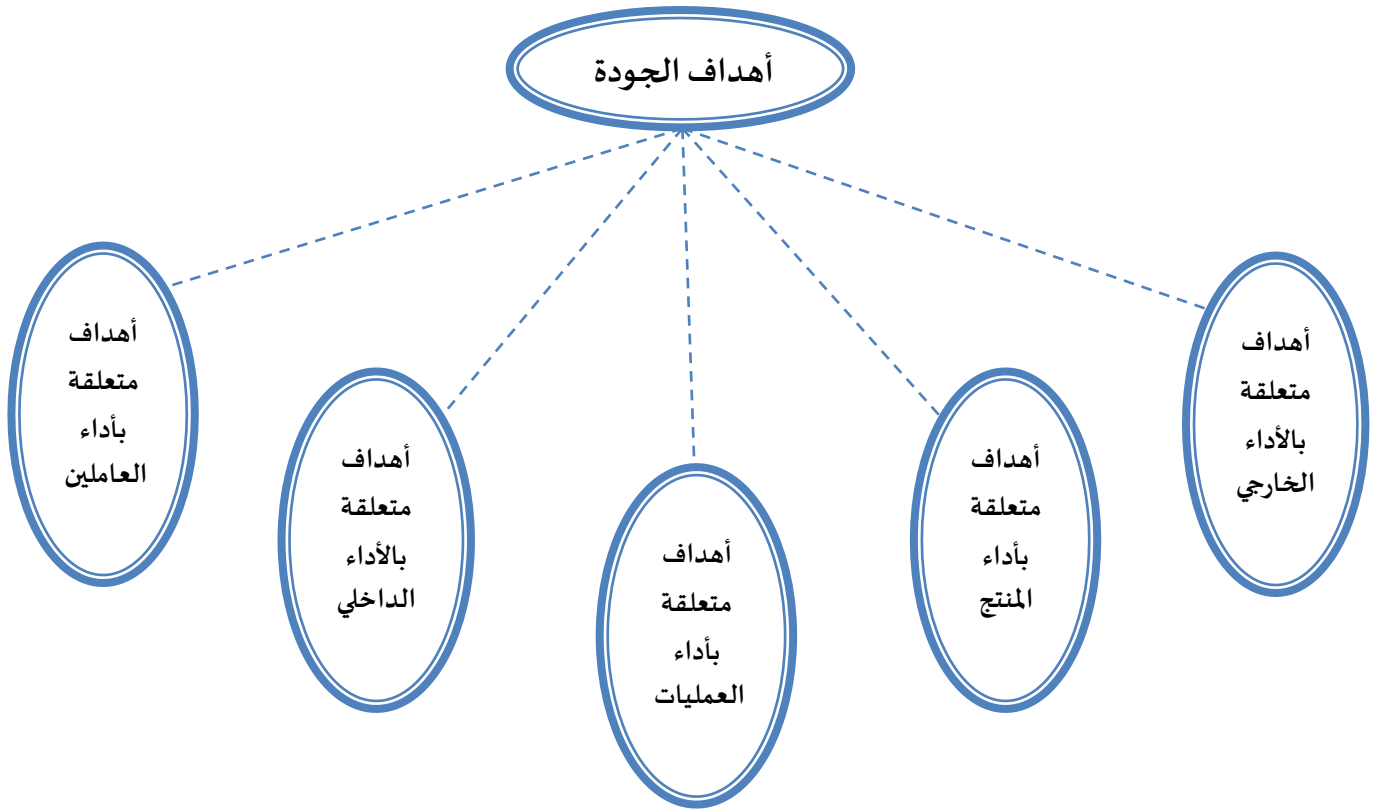
الفرع الثاني: أهداف الجودة:

بشكل عام هناك نوعان من أهداف الجودة هما:

(1)- أهداف تخدم ضبط الجودة: وهي التي تتعلق بالمعايير التي ترغب المؤسسة في المحافظة عليها، وهي تصاغ على مستوى المؤسسة ككل وذلك باستخدام متطلبات ذات مستوى أدنى تتعلق بصفات مميزة مثل الأمان وإرضاء الزبائن

(2)- أهداف تحسين الجودة: وهي غالبا ما تنحصر في الحد من الأخطاء والفاقد وتطوير منتجات جديدة ترضي حاجات الزبائن بفاعلية أكبر، وهذا يمكن تصنيف أهداف الجودة بنوعها إلى خمس فئات هي:

الشكل رقم (II - 2): أهداف الجودة



المصدر: محمد الصيرفي، الجودة الشاملة طريقك للحصول على شهادة الايزو، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الاسكندرية 2001، ص

- ❖ أهداف الأداء الخارجي للمؤسسة ويتضمن الأسواق والبيئة والمجتمع .
- ❖ أهداف الأداء المنتج وتتناول حاجات الزبائن والمنافسة .
- ❖ أهداف العمليات وتتناول مقدرة العمليات وفعاليتها وقابليتها للضغط .
- ❖ أهداف الأداء الداخلي وتتناول مقدرة المؤسسة وفعاليتها ومد استجابتها للتغيرات ومحيط العمل .
- ❖ أهداف الأداء للعاملين وتتناول المهارات والقدرات والتحفيز وتطوير العاملين .

المطلب الثالث : جودة التدقيق الداخلي .

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على المؤسسة أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعاً ، كما تعددت الأطراف المتعاملة مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط و تقيم و تحمي ممتلكاتها من الضياع و كذا تضمن لها الاستمرار المستمر لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً و بالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل و الإشراف عليه و توجيهه و مراجعته و محاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ و التطبيق.

الفرع الأول : مفهوم جودة التدقيق الداخلي

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات ، إذ تسعى المنظمات إلى مراقبة الأداء و الأنشطة و الأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة ، و ذلك من خلال تقليل الأخطاء و كشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة ، وتستند جودة التدقيق الداخلي إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية ، و كذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق ، للوصول إلى الفاعلية و الكفاءة المناسبة في العمليات والقيود و بشكل مستمر ضمن المنظمة لغرض حماية أهدافها و حماية الأصول .

ومن الناحية المهنية عرفت على أنها القدرة على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ، و تقديم التوصيات لمعالجتها أو الحد منها ، و إمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمنظمة ، أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت على أنها الالتزام بمعايير التدقيق، و قواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق¹.

و تعني كذلك مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المكلفين بها بدرجة عالية من الكفاءة من خلال تحقيق الهدفين الأساسيين للتدقيق الداخلي و هما :

¹ أنعام محسن حسن زويلف ، محمد عبد الله حامد العبدلي ، اثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي " دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية " ، الأردن ، ص 7 ، 8.

1- التقييم الدوري للسياسات الإدارية و الإجراءات التنفيذية المتعلقة بها و إبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها و تطويرها لتحقيق أعلى كفاية إدارية.

2- التقييم الدوري للسياسات المالية و المحاسبية و كل المسائل المتعلقة بها و التأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعة دون انحراف¹.

وفي تعريف آخر " هي قيام المدقق الداخلي باكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي و القيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره. "

فعلى المدقق أن يعد تقريراً يمتاز بالجودة بحيث يكون مكتوباً باستقلالية و موضوعية و يعرض فيه ما توصل إليه من نتائج بطريقة ملائمة في نهاية كل عملية و أن تكون لغة التقرير خالية من الغموض و تدعم المعلومات بالأدلة الكافية التي تؤكد ما توصل إليه من ملاحظات.

و توجد علاقة بين الجودة و التدقيق الداخلي حيث يقسم التدقيق الداخلي لأربعة مراحل التأسيس و التخطيط ، و تنفيذ الخطة التدقيق ، و متابعة تنفيذ نتائج عملية التدقيق ، و تأكيد و تحسين الجودة

و فيما يخص المرحلة الأخيرة تنص المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين على ضرورة وضع آلية لتأكيد و تحسين جودة عملية التدقيق ، و الخدمات المقدمة من قبل نشاط التدقيق الداخلي ، و ذلك من خلال تقييم خارجي و داخلي لها.

و هناك وجهة نظر أخرى حيث وجد أن مقياس جودة التدقيق الداخلي هي مصداقية المعلومات التي يتضمنها التقرير و مدى تحقيق هذه المعلومات المنافع لمستخدميها بحيث يتوفر في هذه المعلومات عناصر الملائمة و الوقتية ، و الإفصاح الكافي و الأمثل و قابلية المعلومات للمقارنة و حيادية المعلومات و أمانتها ، و إمكانية الثقة بها و الاعتماد عليها.

¹ نوال حربي راضي ، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق (دراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين في جامعة القادسية) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة القادسية ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، قسم المحاسبة ، العراق ، 2010 ، غير منشورة ، ص 4.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي.

نتيجة للدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في تعبيره عن مصداقية و موضوعية البيانات المحاسبية و المالية المقدمة إليه و ما هو الوضع المالي للشركة أو المؤسسة و كيف يتم استغلال مواردها الاقتصادية كل هذه المطالب هي مطالب كبيرة و مهمة و صعبة و تحتاج إلى الكثير من الدقة و الخبرة و العناية من قبل المدقق الداخلي لغرض الوصول إلى أفضل النتائج و أصدقها ، و المهم في الأمر أن يتم تحقيق الجودة أثناء العمل التدقيقي إذ أوصت المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق في المعيار ذي الرقم 220 على ضرورة أن تقوم المؤسسة بالتدقيق وفق الرقابة على الجودة وذلك من أجل ضمان قيام قسم التدقيق الداخلي بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب و بما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي .

و من بين العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الداخلي نذكر منها¹:

- **عوامل تنظيمية :** و تتمثل في تحديد إجراءات عملية التدقيق و التخطيط للعملية و تحديد العمل و الوقت اللازم لإتمام العملية و كذلك مهارة المدقق في تحديد بداية و نهاية عملية التدقيق و تقاس جودة أداء المهام من خلال دقة و كفاية برامج التدقيق ، و نطاق التدقيق بالإضافة لبذل العناية اللازمة . و تتعدد الإجراءات التي يؤديها التدقيق الداخلي فهو متعدد الخطوات حيث يهدف التدقيق الداخلي إلى تحديد ما إذا كانت العمليات و الإجراءات تتسق مع القواعد و اللوائح المحددة سلفاً (المعايير) أم يوجد انحراف عن الامتثال للمعيار و تبدأ عملية التدقيق الداخلي بتحديد و فهم المعايير ، ثم يقوم المدققين الداخليين بجمع الأدلة ، و أخيراً القيام بتحليل و تقييم الأدلة ، و التي تشمل مراقبة العمليات و الإجراءات.
- **عوامل سلوكية :** و تتمثل بالتزام المدقق بالأمانة و الاستقلالية و التعاون مع الفريق لتوفير عوامل الجودة في العملية ، حيث يجب على المدقق الاتفاق مع الفريق على درجة جودة عملية التدقيق الداخلي ، و احترام السلوكيات الخاصة بالحيادية و الاستقلالية . ووفقاً للمعايير و الإرشادات المهنية التي تناولت جودة التدقيق الداخلي هناك ثلاث عوامل هامة لجودة التدقيق لكل عامل معايير تحدد خصائص الجودة و هي الموضوعية و القدرة المهنية و جودة تنفيذ المهام.

و تتمثل العوامل السلوكية بمعايير الخواص فهي مقياس هاما لجودة عملية التدقيق الداخلي حيث تتعلق بصفات الأفراد القائمين على العملية مثل أن يتصف المدقق بالاستقلالية و النزاهة.

¹ الذنبيات ، علي عبد القادر ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية ، الطبعة الثانية ، مكتبة افنان ، عمان ، 2009 ، ص 60 ، 62.

- **عوامل شخصية :** و تتمثل في المؤهل العلمي و الخبرة العلمية للمدقق ، و الحرص على الاشتراك بالدورات التدريبية ، حيث وجد أن التدريب المستمر الذي يتلقاه المدقق عامل مهم في جودة خدمة التدقيق الداخلي و يمكن قياس عامل الأهلية المهنية للمدقق من خلال المستوى التعليمي و الشهادات التي يحصل عليها ، و يجب أن يتمتع بالعوامل الشخصية و خاصة متابعة التطوير المهني الذي يؤدي إلى التحسين المستمر.
- **العوامل البيئية:**

1 - **اتجاهات الإدارة :** من أهم العوامل جودة عملية التدقيق الداخلي و فعالية أدائها وجود دعم من قبل الإدارة لقسم التدقيق الداخلي ، و كذلك دعم مجلس الإدارة في المؤسسة فعادة ما يكون هناك اجتماعات دورية مع مجلس الإدارة يتم فيها استبعاد الإدارة التنفيذية مما يدعم استقلالية التدقيق الداخلي و جودة أدائه.

2 - **الهيكل التنظيمي :** حيث يؤثر موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي على فعالية أدائه لكونه يتبع الإدارة العليا مباشرة.

- **سياسة الموارد البشرية :** حيث يلعب تدريب المدققين الداخليين و تنظيم العلاقات بينهم دورا هاما في جودة أدائهم.

- **تخطيط التدقيق :** يتضمن وضع خطط إستراتيجية تربط أهداف التدقيق مع أهداف المنشأة.

- **المتطلبات المهنية :** على موظفي قسم التدقيق الالتزام بقواعد السلوك المهني مثل الاستقلالية و الاستقامة و الموضوعية و السرية ، و كذلك بذل العناية المهنية اللازمة .

- **الكفاءة و الجدارة :** إذ على موظفي التدقيق أن يتمتعوا بمستوى تكنولوجي عال و كفاءة مهنية تمكنهم من إنجاز مسؤولياتهم و بذل العناية المطلوبة و المحافظة على هذا المستوى العالي عن طريق الاستمرار بالتدريب و التعليم .

- **الإشراف :** يجب أن يكون هناك توجيه و إشراف كافيان و مراجعة مستمرة للأعمال على كافة المستويات من أجل الحصول على التأكيد المعقول بان كافة الأعمال المنجزة بحسب مستوى نوعية مقبولة.

- **التفتيش :** يجب أن يكون هناك مراقبة و كفاءة فاعلية نظام التدقيق الداخلي بشكل مستمر.

الفرع الثالث : معايير جودة التدقيق الداخلي ومحدداته.

● معايير جودة التدقيق الداخلي:

- **المعايير المهنية :** تعتبر المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بمثابة المقاييس و القواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات و خدمات وظيفة التدقيق الداخلي، باعتبار أن الإلتزام بها يؤدي إلى تحقيق أهداف هذه الوظيفة ، و ذلك لأن هذه المعايير تم وضعها على إطار نظري واضح، يحدد المبادئ الأساسية التي تحكم مهنة التدقيق.

- **معايير رقابية :** تلعب دور مهم على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص و تقييم مدى إلتزام بالسياسات و الإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأ.

● إن معايير التدقيق (SAS65) حددت محددات التدقيق الداخلي كالتالي:

- 1- متوسط سنوات الخبرة ، و نسبة المدققين الداخليين الخبراء في قسم التدقيق الداخلي.
 - 2- التقرير العائد إلى المدير التنفيذي للتدقيق .
 - 3- الزمن الذي يقضيه التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي ، و الوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في أداء المهام التنفيذية التدقيقية.
- كما تحدثت معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن (IIA) عن محددات جودة التدقيق الداخلي ، من خلال معايير الخواص ، التي تتضمن الصفات الخاصة بالمؤسسات و الأفراد ، ففي المعيار رقم 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق يجب أن يكون مستقلا ، و على المدققين الاتصاف بالنزاهة و عدم التحيز ، أيضا المعيار أشار على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل المؤسسة يسمح بالاطلاع بمسؤولياته.

إذ بشكل عام جودة التدقيق الداخلي تتحدد من خلال :

العمل المنجز ، المدة ، حجم إدارة التدقيق الداخلي و عدد مدققيها¹.

¹ رشا الجرد ، اثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي (دراسة ميدانية في سوريا) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، سوريا ، 2008 ، غير منشورة ، ص 21.

المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول : ماهية المؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول : تعريف المؤسسة الاقتصادية وأنواعها

1- للمؤسسة الاقتصادية تعاريف عدة ، فهي لم تقتصر على تعريف واحد فتذكر منها :

- المؤسسة هي مجموعة أفراد و أموال لها كيان واقعي خاص تتمتع بالاستقلالية و الذاتية و تتكون من عناصر مختلفة يتم تعيينها في سبيل تحقيق غاية المؤسسة¹.
 - المؤسسة هي "تنظيم إنتاجي معين ، الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة ، ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرد بين الإيراد الكلي و تكاليف الإنتاج"².
 - المؤسسة هي " كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني و اجتماعي معين ، الهدف منه دمج عوامل الإنتاج أو تبادل سلع و خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة ، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه ، و تبعا لحجم و نوع نشاطه"³.
 - المؤسسة هي " منظمة اقتصادية مرفقة بوسائل بشرية و مادية و مالية ، التي تستعملها في عملية الإنتاج لعرضها في السوق على شكل سلع و خدمات "⁴.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بان المؤسسة هي عبارة عن وحدة اقتصادية ، تقوم بممارسة نشاط اقتصادي في إطار قانوني و اجتماعي ، كما أنها تضم مجموعة من الوسائل المادية و البشرية تشارك في إطار منظم و مهيكّل من أجل إنتاج سلع و خدمات موجهة إلى السوق ، و هذا وفق شروط اقتصادية مختلفة من أجل بلوغ الأهداف التي وجدت المؤسسة من أجلها.

¹ نبيل جواد ، إدارة و تنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مجد المؤسسات الجامعية للنشر و التوزيع ، عمان ، 2007 ، ص 19.

² عمر الصخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة 4 ، 2006 ، ص 24.

³ ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 1998 ، ص 10.

⁴ Lasary , économie de l'entreprise , ouvrage imprimé à compte d'auteur , 2001 , p 07.

2- أنواع المؤسسات الاقتصادية :

هناك أنواع و أشكال للمؤسسات الاقتصادية وفق معايير مختلفة للتصنيف نذكر منها:

1- أنواع المؤسسات تبعا للشكل القانوني وهي ¹:

أ- مؤسسات فردية : وهي المؤسسات التي يمتلكها الشخص او عائلته و لهذا النوع من المؤسسات مزايا من أهمها:

- السهولة في التنظيم و الإنشاء .
- صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول و الأخير عن نتائج أعمال المؤسسة .
- صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة و تنظيم المؤسسة و هذا يسهل العمل و اتخاذ القرار كما يبعد الكثير من المشاكل التي تنجم عن وجود شركاء.

ب - الشركات : و هي المؤسسة التي تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر ، ليلتزم كل منهم بتقديم حصة من المال أو العمل قد ينشأ عنها أرباح أو خسارة ، و ينقسم هذا النوع إلى قسمين :

➤ مؤسسات الأشخاص : كمؤسسات التضامن ، مؤسسات التوصية البسيطة ، و المؤسسات ذات التوصية المحدودة.

➤ مؤسسات الأموال : كمؤسسات التوصية بالأسهم ، و مؤسسات المساهمة.

2- أنواع المؤسسات تبعا لطبيعة الملكية:

ينتج عن هذا التصنيف ما يلي:

أ- المؤسسات العمومية : هي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى الدولة مثل : المؤسسات الوطنية و الولائية و البلدية و تدار وفق قوانين متميزة تحدد قواعد تسييرها ².

ب- المؤسسات الخاصة : وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعة من الأفراد (شركات الأشخاص ، شركات الأموال ³).

ت - المؤسسات المختلطة : هي تلك المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع الخاص و القطاع العام .

¹ عمر صخري ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

² أحمد طرطار ، الرشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص 15.

³ عمر صخري ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

3- أنواع المؤسسات تبعا للطابع الاقتصادي: يمكن تصنيف المؤسسات تبعا لمعايير اقتصادية و عليه نميز هذه الأنواع إلى:¹

أ - المؤسسات الصناعية: حيث تنقسم بدورها إلى:

- مؤسسات صناعية ثقيلة: كمؤسسة الحديد و الصلب ، و مؤسسة الهيدروكربونات.
- مؤسسات صناعية التحويلية و الخفيفة: كمؤسسة النسيج و الجلود.
- المؤسسات المالية: هي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ، مؤسسات التأمين و مؤسسات الضمان الاجتماعي .
- المؤسسات الفلاحية: هي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو إصلاحها و تقوم بتقديم ثلاثة أنواع من الإنتاج: الإنتاج الحيواني ، الإنتاج النباتي ، الإنتاج السمكي.
- المؤسسات التجارية: هي المؤسسات التي تقوم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة و التجزئة .

ب - المؤسسات الخدمائية: هي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسة النقل ، البريد و المواصلات ، المؤسسات الجامعية و مؤسسات الأبحاث العلمية....

4- أنواع المؤسسات تبعا لحجمها:

يتحدد الحجم بعدة عوامل نذكر منها: قيمة رأس المال ، وعدد العمال ، ورقم الأعمال ، وهناك اختلاف في معايير التصنيف المعتمدة من كل دولة بتباين الإمكانيات والموارد ، ومستويات التطور الاقتصادي ، ومراحل النمو من دولة إلى أخرى ، ولهذا سوف نتعرض لتصنيف المعايير في الجزائر من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1 - II) : يمثل تصنيف المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تبعا لحجمها .

حجم المؤسسة	عدد العمال	رقم الأعمال
مؤسسة مصغرة	من 1 إلى 9	من 1 إلى 20 مليون دينار جزائري
مؤسسة صغيرة	من 10 إلى 49	من 20 إلى 200 مليون دينار جزائري
مؤسسة متوسطة	من 50 إلى 249	من 200 إلى مليارين دينار جزائري
مؤسسة كبيرة	أكثر من 250	أكثر من مليارين دينار جزائري

المصدر: راجع خولي ، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشكلات تمويلها².

¹ ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

² راجع خولي ، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشكلات تمويلها ، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص 37 .

الفرع الثاني : أهداف ووظائف المؤسسة الاقتصادية .

● أهداف المؤسسة الاقتصادية:

إن أصحاب المؤسسات الاقتصادية سواء كانت عمومية أو خاصة يسعون وراء إنشاءهم للمؤسسة إلى جملة من الأهداف والتي تختلف و تتعدد باختلاف أصحاب و طبيعة و ميدان النشاط ، و نلخصها في النقاط التالية :

1- الأهداف الاقتصادية:

- تحقيق الربح : يعتبر تحقيق الربح المبرر الأساسي لوجود المؤسسة لأنه يسمح بتعزيز طاقتها التمويلية الذاتية التي تستعملها في توسيع قدراتها الإنتاجية و تطويرها أو على الأقل الحفاظ عليها و بالتالي الصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى و الاستمرار في الوجود¹.

- عقلنة الإنتاج : أي الاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج و رفع إنتاجيتها من خلال التخطيط المحكم و الدقيق للإنتاج و التوزيع ثم مراقبة و تنفيذ الخطط و البرامج و ذلك لتفادي 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 العناصر الإنتاج لتلبية الحاجات المتزايدة ، و يجب أن يحقق الإنتاج ما يلي:

- مستوى عالي من المرونة.
- أن يتم الإنتاج في وقت محدد دون تقديم أو تأخير.
- أن يتم تسليمه لطالبيه في الوقت المحدد².

2- الأهداف الاجتماعية : من بين الأهداف الاجتماعية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية على تحقيقها ما يلي:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور : يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها ، حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا و شرعا و عرفا ، إلا أن مستوى و حجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض و الارتفاع حسب طبيعة المؤسسة و طبيعة النظام الاقتصادي و المستوى المعيشي.

¹ أحمد طرطار ، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999 ، ص 15.

² عمر زيتوني ، مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة التمويل البنكي ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة بسكرة ، العدد 9 ، مارس 2006 ، ص 43.

- تحسين مستوى معيشة العمال : إن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتوجات جديدة بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم.

- توفير تأمينات ومرافق للعمال : تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات كالتأمين الصحي و التأمين ضد حوادث العمل و كذلك التقاعد بالإضافة إلى المرافق العامة مثل التعاونيات الاستهلاكية و المطاعم..... الخ .

- تأهيل العمال : حيث يتم تدريب وتطوير العاملين و رفع مستويات مهاراتهم المهنية وهذا عن طريق إخضاع العمال إلى دورات تكوين و تدريب من أجل رفع المستوى المهني و التخصص حسب القدرة المهنية للعمال¹.

3- الأهداف التكنولوجية : من بين الأهداف التكنولوجية التي تؤديها المؤسسة ما يلي :

حيث مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل و الطرق 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 خاصة في السنوات الأخيرة ، إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية و أحسن وسيلة تؤدي إلى التأثير على الإنتاج و رفع المردودية الإنتاجية في المؤسسة².

● وظائف المؤسسة :

حتى تحقق المؤسسة أهدافها لابد من القيام بمجموعة من الوظائف التي تضمن لها البقاء و الاستمرارية في السوق و الحفاظ على قدرتها التنافسية ، و يمكن ايجازها فيما يلي:

1- وظيفة التموين (الإمداد) : تختصر هذه الوظيفة في عدة مهام منها³ :

- مراقبة المخزون ، التنبؤ بالطلب ؛
- تقدير وتحديد احتياجات قسم الإنتاج ؛
- تحديد مختلف مصادر التوريد الممكنة و اختيار أحسنها .

¹ إبراهيم بختي ، "دور الانترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق " ، دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002-2003 ، ص 05.

² ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

³ إسماعيل عرجاني ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998 ، ص 12.

2- وظيفة التخزين : تختصر هذه الوظيفة في عدة مهام منها:

- ترتيب وحفظ الموارد ؛
- ترميز و ترقيم الموارد الواردة ؛
- متابعة حركة المخزون ؛
- إقامة و إجراء الجرد الحقيقي و المادي.

3- وظيفة الإنتاج : هي عبارة عن عملية تغيير في خصائص و مواصفات الأشياء المادية لتصبح بعد ذلك خصائص و مواصفات جديدة ذات فائدة كبيرة للمستهلك ، و تختصر هذه الوظيفة في عدة مهام منها :¹

- توفير جودة الإنتاج ؛
- تخطيط الإنتاج ؛
- مراقبة طبيعة العمل ؛
- القيام بالأبحاث و المواصفات و التصاميم على المنتجات.

4- الوظيفة المالية : تختصر هذه الوظيفة في عدة مهام نذكر منها :²

- تقديم الاحتياجات المالية و تحديد مجالات استخدامها.
- تحديد مصادر التمويل المختلفة و اختيار أحسنها و تحديد طرق التمويل .
- تحديد أحسن الطرق و الكيفيات التي يتم من خلالها استغلال هذه الأموال .

5- وظيفة التسويق : تعتبر هذه الوظيفة ذات أهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية تكمن فيما يلي:³

- إنها تعتبر نافذة المؤسسة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي الذي توجد فيه.
- تطلع على التغيرات الحاصلة في السوق وتكيف معها للحفاظ على مصالحها و أهدافها المسطرة مسبقا.
- توفر مستلزمات السوق وهذا لغرض الحفاظ على حصتها السوقية.
- توفير معلومات خاصة بالمنتوج و السعر .

6- وظيفة إدارة الموارد البشرية : يمكن تلخيص أهداف هذه الوظيفة فيما يلي :

¹ عمر صخري ، مرجع سبق ذكره ، ص 41.

² ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

³ إسماعيل عربايجي ، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

- إيجاد و توفير القوى العاملة الخبيرة ذات الكفاءات العالية.
- توفير ظروف العمل المثلى سواء كانت مادية أو معنوية و التي من شأنها تنظيم المردودية و حتى تحقق هذه الأهداف تقوم بمجموعة من المهام نذكر منها:
- تخطيط القوى العاملة.
- تخطيط ووضع سياسة الأجور.
- تخطيط الاختيار و التنصيب (الرجل المناسب في المكان المناسب).

المطلب الثاني : مفاهيم أساسية في الأداء

الفرع الأول : تعريف الأداء و أنواعه .

● تعريف الأداء :

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء ، وتجدر الإشارة بداية إلى أن الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية (TO PERFORM).

و اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (performer) و الذي يعني : تنفيذ المهمة أو تأدية العمل¹.

أما اصطلاحا يمكننا تقديم مجموعة من التعاريف بالغرض من الدراسة:

- عرف عبد الحليم عبارة الأداء بأنه " يعبر عن نشاط شمولي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس و معايير معينة تضعها بناء على أهداف طويلة الأجل".
- أما حسب (A-KHERAKHE) من وجهة نظر هذا الكتاب " فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة"².
- ويرى Wierseman & Roblin بان الأداء هو : "قدرة المشروع على تحقيق الأهداف طويلة الأجل"³.

تمكن أهمية الأداء في تحقيق الأهداف طويلة الأجل و المتمثلة في البقاء و النمو و التمييز إضافة إلى الأهداف الأخرى المخطط لها.

- أما حسب WIT & MEYER فالأداء هو : " المستوى الذي تتمتع به مخرجات المنظمة بعد إجراء العمليات على مدخلاتها ، فالأداء هو مخرجات الأنشطة و الحملات التي تشكل داخل المنظمة¹".

¹ وهيبه ديجي ، "دور الإستراتيجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013 ، ص 51

² مجلة الباحث ، " دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، العدد السابع ، 2010 ، ص 218.

³ فلاح حسن الحسيني ، "إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة و التمييز" ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006 ، ص 310.

- وعرف الأداء من طرف **Danniel & Bernard** بأنه : " يعتمد في مراحله القصيرة و المتوسطة دائما على مستويين وهما : " الفعالية و تعني درجة بلوغ الأهداف مهما كانت الوسائل المستعملة و الكفاءة التي تمثل العلاقات بين النتائج المتحصل عليها و الوسائل المستعملة للوصول إليها² . "

أي أن الأداء مرتبط بمفهومي الكفاءة و الفعالية ، بحيث قد يكون الأداء كفؤ و فعال في نفس الوقت ، وقد يتحقق أي منهم دون الآخر.

- و عرفه احمد سيد مصطفى على أنه " : درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو منظمة الأهداف المخططة بكفاءة و فعالية³ . "

● أنواع الأداء:

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

1- معيار الشمولية : و تنقسم إلى:

- الأداء الكلي : و هو عبارة عن تفاعل مجموع الاداءات الجزئية أي أنه يتجسد في الإنجازات التي ساهمت في جميع العناصر و الوظائف أو الأنشطة الفرعية في تحقيقها ، و من أهم مؤشرات فعالية الكفاءة التقدم في العمل.

-الأداء الجزئي : و يقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة النوعية للمؤسسة و الوظائف الأساسية ، و الأداء الجزئي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل على اداءات الأنظمة الجزئية مما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل و التسلسل بين الأهداف في المؤسسة⁴ .

2- معايير الطبيعة :

¹ طاهر محسن منصور الغالي ، وائل محمد صبيح إدريس ، " الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل " ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2017 ، ص 478 .

² Bernard Martory , danniel crozet , **Gestion des ressources humaines , pilotage social et performance** , dunod , paris , 2005 , p 164.

³ أحمد سيد مصطفى ، إدارة البشر " الأصول والمهارات " ، مصر ، 2002 ، ص 415.

⁴ عبد المللك مزهودة ، " الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقسيم " ، مجلة العلوم الانسانية ، عدد أول ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010 ، ص 75.

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

- الأداء الاجتماعي : و يتمثل في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تقديم الخدمات للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة و الوفاء بالتزامها و أداء مستوياتها ، و يرى البعض أن فعالية المؤسسة تكمن في قدرتها على تحقيق درجة الرضا لدى الفئات المطلوبة ودعمها للمؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية أو الخارجية¹.

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

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

- الأداء التكنولوجي : يكون للمؤسسة في أغلب الأحيان أداء تكنولوجي معين تكون هذه الأهداف التي ترسمها المؤسسة إستراتيجية نظراً للأهمية التكنولوجية .

3- معايير الوظيفة :

يقسم الأداء حسب هذا المعيار تبعاً للتنظيم المعتمد في المؤسسة (الهيكل التنظيمي) و تبعاً لهذا تم تقسيم الأداء إلى ما يلي²:

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

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

- أداء الوظيفة المالية : و يتمثل في قدرة المؤسسة على توليد إيرادات مالية سواء كانت من أنشطتها الجارية ، الرأسمالية و الاستثنائية ، وتحقيق الفوائض المالية من خلال الابتعاد عن العسر المالي و ظاهرة الإفلاس

¹ حفصي رشيد ، " تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2011 ، ص 20.

² حفصي رشيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 17 ، 18.

بواسطة توفير السيولة و تحقيق معدل المردودية الجيد بتكاليف منخفضة ، و البحث عن مصادر المالية اللازمة لتغطية احتياجاتها بأقل التكاليف و الاستخدام الكفؤ لهذه الموارد المتاحة.

-أداء وظيفة الموارد البشرية : يتجلى في قدرة الفرد على القيام بالأنشطة و المهام المختلفة التي يكون منها عمله تبعاً لما يناسب قدراته و طبيعته عمله ، فضمن استخدام موارد المؤسسة بكفاءة و فعالية لا يتم إلا من خلال الأفراد ، و هو ما يعطي أهمية كبيرة للدور الذي يلعبه المورد البشري في المؤسسة ، ومن ثم يجب على هذه الأخيرة أن تقوم بجلب و استخدام الموارد البشرية ذات كفاءة و مهارة عالية و أن تقوم المؤسسة بتسييرها تسييراً فعالاً.

- أداء وظيفة التسويق : يتجسد هذا الأداء في قدرة المؤسسة على الاستحواذ على حصص سوقية كبيرة من خلال إرضاء العملاء بالمنتجات ذات الجودة و تسليمها لهم في الأوقات المتفق عليها ، و كذا 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 و التطوير: يقصد بها قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة و مدى مواظبتها للتطورات التكنولوجية الحديثة مع استخدامها في الإنتاج و التسويق و كذا توفير جو ملائم للاختراع ، الابتكار و الإبداع من خلال تحفيز العاملين على التجديد و خلق جو منافسة بينهم في هذا المجال.

4- حسب معيار المصدر¹:

ينقسم الأداء وفقاً لهذا المعيار إلى نوعين و هما الأداء الداخلي و الأداء الخارجي:

- الأداء الداخلي : و هو الأداء الناتج عن كل من الموارد البشرية و المالية و التقنية الضرورية لتسيير نشاط المؤسسة و يشمل هذا الأخير ما يلي:
- الأداء البشري : و هو أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة ، و تحقيق الأفضلية باستخدام مهاراتهم و خبراتهم.
- الأداء التقني : و يمثل قدرة المؤسسة على إستعمال استثماراتها بشكل فعال.
- الأداء المالي : و يكمن الأداء المالي في فعالية تعبئة و استخدام الوسائل المالية المتاحة.
- الأداء الخارجي (الظاهري) : و هو الأداء الناتج عن التغيرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة ،

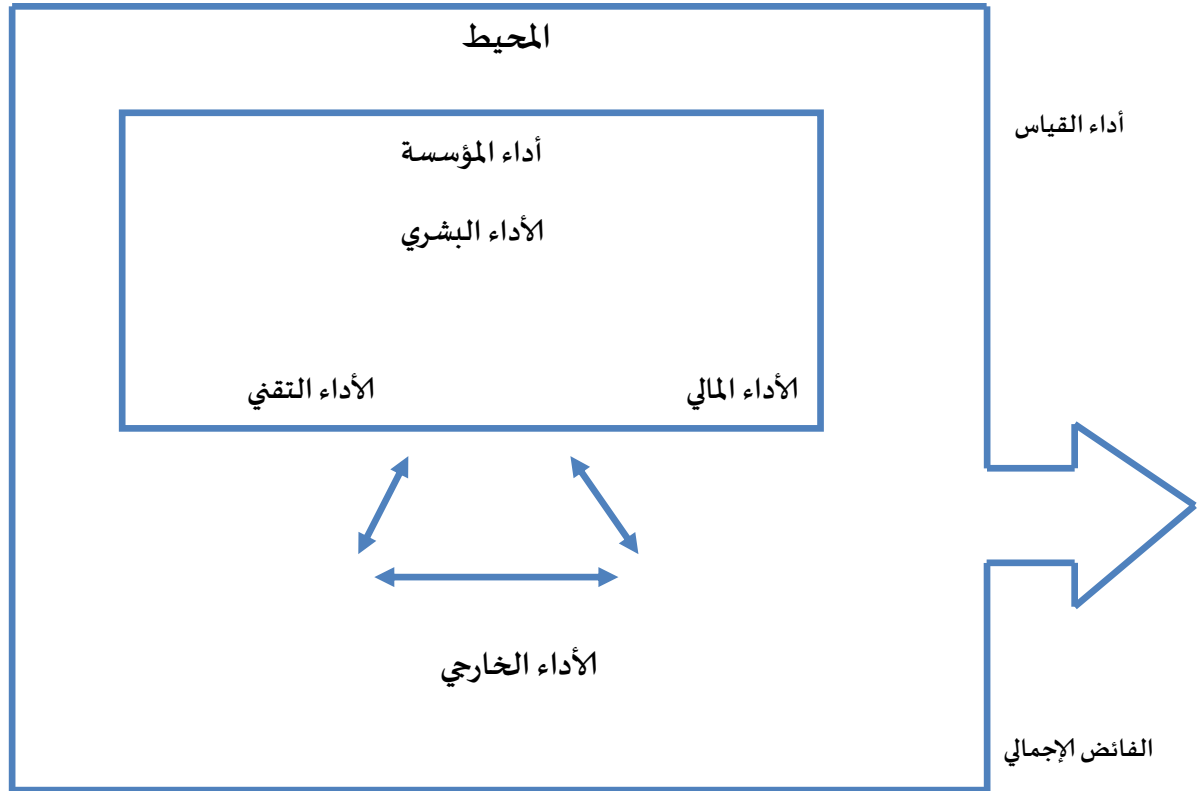
و هناك عدة متغيرات تنعكس على أداء المؤسسة فهي لا تتسبب في إحداثه و لكن المحيط الخارجي هو الذي يولده فهذا النوع بصفة عامة في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة ، كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع

¹ عادل عشي ، "تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة" ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010.

سعر البيع أو خروج أحد المنافسين ، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد و اللوازم و الخدمات فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواءا بالإيجاب أو بالسلب.

ويمكن توضيح النوعين السابقين في الشكل التالي :

شكل رقم (II - 3) : الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة .



المصدر: عادل عثي ، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2002 ، ص 6 .

الفرع الثاني : مؤشرات الأداء .

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

- هو وسيلة كمية (نسبة .معدل .مقياس) لتحديد مستوى أداء المؤسسة بالنسبة لإجراءات أو مخرجات معينة¹.

1- كيف يختار مؤشرات الأداء ؟

يجب أن تتوفر في مؤشرات الأداء سمتان رئيسيتان هما :

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

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

● جدول رقم (II - 2) : 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 يقدم لهم الخدمة . - عدد الجلسات أو الساعات .
مؤشر الجودة	نوعية الخدمة المقدمة بناء على المستخدم أو المعنيين .	- الوقت المستغرق مدى رضا العملاء (الزبائن) .
مؤشر الكفاءة	تكلفة وحدة المخرج والوقت المستغرق .	- تكلفة وحدة الخدمة و وصولها للمستهلك . - نسبة الانجاز خلال فترة زمنية معينة .
مؤشر الفعالية	مدى تحقيق الخدمة للهدف المرجو منها .	- زيادة نسبة التوظيف . - خفض معدل الإمراض، الجريمة

المصدر : عبد الوهاب محمد جبن ، تقييم الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص إدارة صحية ، جامعة سانت كليمنتس العالمية ، سوريا ، 2009 ، ص 10 .

¹ منظمة الصحة العالمية ، شعبة خدمات الإشراف ، الأداء رقم 02 ، مسرد مصطلحات التخطيط والمراقبة والتقييم ، آذار 2004 .

3 - مؤشرات الأداء والمؤشرات المساعدة :

من الخطأ قياس أداء لكل مركز من مراكز المسؤولية اعتمادا على مؤشر واحد للأداء ولكن من الأفضل مساندة المؤشرات الأساسية للأداء بمؤشرات مساعدة مثل :

1. المؤشرات التسويقية : نصيب المنظمة من السوق ، درجة رضا العملاء ، نسبة تسرب العملاء .
2. المؤشرات المالية : الإيرادات ، نمو المبيعات ، معدل السيولة .
3. المؤسسات 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 .

الفرع الثالث : مكونات الأداء .

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

1- تعريف الفعالية حسب plauchet vincent :

ينظر الكاتب إلى الفعالية أنها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب و الوصول إلى النتائج المرتقبة¹ .

تعريف آخر : نقصد بالفعالية مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها² .

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن الفعالية تعبر عن درجة بلوغ المؤسسة لأهدافها المسطرة ، مما يدل على المقارنة بين عنصرين و هما الأهداف المخططة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها و الأهداف المنجزة فعليا و تقاس بالنسبة التالية : Rp/Rm = الفعالية حيث : Rm : هي قيمة المخرجات الفعلية (الأهداف المنجزة) . Rp : قيمة المخرجات المتوقعة (الأهداف المخططة)³ .

¹ الشيخ الداوي ، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء" ، مجلة الباحث ، العدد السابع ، الجزائر ، 2009 ، ص 218.

² المهام يحيواي ، "الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية ، دراسة ميدانية بشركة الأسمنت (عين توتة) ، باتنة ، مجلة الباحث ، العدد الخامس ، ورقلة ، 2007 ، ص 46 .

³ الشيخ الداوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 219.

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

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

من خلال التعريفين السابقين يتضح لنا أن الكفاءة تعني كيفية استخدام المؤسسة لمدخلاتهم من الموارد مقارنة بمخرجاتهم.

و يتمثل جوهر الكفاءة في تعظيم النتائج و تدنية التكاليف و تقاس بالعلاقة التالية :

$$\text{الكفاءة} = \text{Mr/Rp}$$

حيث : R_m مخرجات

و : R_p المدخلات.

3- الإنتاجية : تعرف بأنها استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات و هي تستعمل لتباين مدى نجاعة المؤسسة في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة¹.

- تعريف آخر: تعتبر الإنتاجية مقياس للكفاءة التي تسمح بها المؤسسة في عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات و بالتالي هي تعبر عن كمية الإنتاج المنسوبة لعنصر أو عدة عناصر من الإنتاج خلال فترة زمنية محددة².

المطلب الثالث : مستويات الأداء ومقاييسه والعوامل المؤثرة عليه .

إن المؤسسة في مجملها عبارة عن مجموعة من الموارد المادية و البشرية و المالية ، فكل مؤسسة تهدف عن طريق هذه الموارد الوصول إلى أفضل المستويات الأداء ، إلا أن ذلك لا يتم بصورة بسيطة و انما يجب أن يكون هناك تقييم فعال للأفراد و إعطائهم المتابعة و الاهتمام الكافيين ، لأن أداء المؤسسة يعتمد على أداء الفرد فإذا كان هذا الأخير ضعيف أو جيد يكون بالمثل بالنسبة للمؤسسة.

¹ بدر الله قويدر الواحد و ناصر دادي عدون ، " مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية الجزائرية) ، دار المحمدية ، الجزائر ، ص16.

² مجيد الكرخي ، " تقويم الأداء باستعمال المالية " ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2007 ، ص 32.

الفرع الأول : مستويات الأداء ومقاييسه :

1- توجد ثلاثة مستويات للأداء و هي كما يلي ¹:

1- تقييم الأداء العام :

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

2- تقييم الأداء المؤسسي :

و يتضمن 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 ².

هناك مستويات عديدة للأداء تفيد في التعرف على مستويات الأداء الذي تم تحقيقه و هي كالتالي ³:

- الأداء الاستثنائي : وهو تفوق المؤسسة ضمن الصناعة أي تفوق المؤسسة في أدائها مقارنة بالمؤسسات الأخرى من خلال امتلاكها لاستثمارات ناجحة و كفاءات بشرية.
- الأداء البارز : يكون بامتلاك المؤسسة الإطارات و الكفاءات و لا تعاني أي نقص في مواردها المالية ، بإضافة إلى حصولها على عقود عمل كبيرة (استثمارات ، توسع في النشاط) و امتلاكها طاقات بشرية مؤهلة سيمكنها ذلك بتأدية مهامها بكفاءة و فعالية ، أي أداء المؤسسة بارز مقارنة بالمؤسسات الأخرى.
- الأداء الجيد جدا : يتحقق بامتلاك المؤسسة لإطارات كفؤة و توفر الدلائل المستقبلية و التمتع بوضع مالي جيد.

- الأداء الجيد : ما يميز أداء المؤسسة هو وجود توازن بين نقاط القوة و نقاط الضعف في المنتجات و الخدمات و قاعدة العملاء بالإضافة إلى امتلاك المؤسسة لوضع مالي غير مستقر.
- الأداء المعتدل : و هذا المستوى يبين أن أداء المؤسسة دون المعدل (أداء المؤسسة اقل من المستوى المرغوب) و يكون ذلك عندما تتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات و الخدمات و قاعدة العملاء و الكوادر البشرية كما أن المؤسسة تعاني صعوبة في الحصول على أموال لازمة لتمويل نشاطها .

¹ محمد الطعامنة ، " معايير قياس الأداء الحكومية وطرق استنباطها دراسة تطبيقية على وحدات الحكم المحلي " ، دون تاريخ ، ص 31

² محمد الطعامنة ، مرجع سبق ذكره ص 32.

³ خالد محمد بن حمدان ، وائل محمد صبيح إدريس ، " الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي " منهج معاصر ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، ص 385.

- الأداء الضعيف : و ما يميزه هو مواجهة المؤسسة لمشاكل خطيرة في الجوانب المالية ، و كذلك وجود صعوبات استطلاع في الأفراد المؤهلين يمكن القول بأنه أداء متدني أو دون المعدل بكثير.
 - الأداء المتأزم : أداء غير كفؤ تماما ، نتيجة لعدم كفاءة الأفراد و كذلك وجود انحرافات أو وجود فجوة بين ما تم التخطيط له و الانجاز الفعلي ، هذا الوضع يسبب مشاكل في جميع مجالات عمل المؤسسة.
- المستوى الثالث : تقييم الأداء الفردي :

ويتضمن تقييم أداء لكل فرد من العاملين باعتبار المورد البشري هو من أهم موارد المؤسسة ، ويتم التقييم باستعمال جملة من المعايير و ذلك لمعرفة مستوى أداء الأفراد على مستوى كل وظيفة.

تتأثر المستويات السالفة الذكر ببعضها و تؤثر فيما بينها ، و هذا لطبيعة العلاقة بين هذه المستويات ، فالفرد جزء من المؤسسة و المؤسسة جزء من القطاع العام فكلها تشترك في أهداف عملية التقييم ، و نقاط الضعف لأداء الأفراد و المؤسسة و القطاع العام ، ومن ثم يمكن إيجاد الإجراءات التصحيحية و بما أنها عمليات تكاملية فإن تقييم أداء الدولة يتطلب تقييما لأداء مؤسساتها ، و تقييم أداء المؤسسات يتطلب تقييم أفرادها ، و لكن نقطة الاختلاف في أن لكل منها مجالات و مؤشرات خاصة به.

الفرع الثاني: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 نفصل كل من العوامل الداخلية و الخارجية فيما يلي¹ :

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

- العوامل الاقتصادية : تؤثر بشكل كبير خاصة الصناعية منها و نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى 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.

¹ زهير ثابت ، "كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين " ، دار النهضة العربية ، مصر 2001 ، ص 14.

- العوامل السياسية والقانونية : تظهر هذه العوامل عموما في الاستقرار السياسي و الأمني للدولة مثل طبيعة النظام السياسي، العلاقات مع العالم الخارجي... الخ ، و تشكل هذه العوامل فرص تستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها ، كما يتأثر الأداء بالسياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة و العلاقات الدولية و نوعيتها.
- العوامل التكنولوجية : تتمثل في التطورات و التغيرات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق الإنتاج و كسب الوقت .

2- العوامل الداخلية : تنتج هذه العوامل عن مختلف العناصر الداخلية للمؤسسة لذا فهي خاضعة لحكم المؤسسة سواءا بالسلب أو الإيجاب و تصنف إلى عدة عناصر نذكر منها :

- **العنصر البشري** : يشكل أهم مورد في المؤسسة فنمو التنافسية و تطور المؤسسة مرهون بمدى استقطابها لعناصر بشرية متميزة في مهاراتها و معارفها و قدراتها ، كما تعمل على بذل جهد أكبر و تحقيق أداء أفضل.
- **الإدارة** : إن لها مسؤولية كبيرة في تخطيط و تنظيم و تنسيق و قيادة و رقابة جميع الموارد التي تقع ضمن نطاق مسؤولياتها فهي بذلك تؤثر على جميع الأنشطة في المؤسسة و منه فهي مسؤولة بنسبة كبيرة عن زيادة معدلات الأداء داخل المؤسسة .
- **التنظيم** : يشمل التنظيم توزيع و تحديد المهام و المسؤوليات وفق تخصصات العمال داخل المؤسسة اي 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** : و تشير إلى مدى أهمية العناصر المحيطة بالفرد أثناء تأديته لوظيفته و ان عدم انتظار العمل و الانسجام و الغيابات يعد سببا في سلبية بيئة العمل.
- **طبيعة العمل** : تشير إلى أهمية الوظيفة و المنصب الذي يشغله الفرد و مدى مقدار فرص النمو و الترقية المتاحة أمامه ، حيث كلما زادت درجة توافق الفرد و الوظيفة يؤدي ذلك إلى زيادة دافعية و حبه للعمل و ولائه للمؤسسة.

المبحث الثالث : مساهمة جودة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية الأداء .

سننتظر في هذا المبحث إلى مفهوم وإجراءات تحسين الأداء ، وأهمية جودة التدقيق الداخلي في ضبطه ، و دور جودة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسات الاقتصادية وكذلك دوره في إدارة المخاطر وايضا تقييم جودة التدقيق الداخلي .

المطلب الأول : مفهوم وإجراءات تحسين الأداء .

● مفهوم تحسين الأداء :

إن تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس مال بالطريقة المثلى :¹

ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء هي:

- ✓ تحقيق احتياجات وتوقعات الزبون (داخلي /خارجي).
- ✓ إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين.
- ✓ التركيز على النظم والعمليات.
- ✓ القياس المستمر ومتابعة الأداء.

● 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 ، إذ أن تحديد الأسباب ذو أهمية لكل من الإدارة والعاملين . فالإدارة تستفيد من ذلك في الكشف عن كيفية تقييم الأداء ، وفيما العملية قد تمت بموضوعية و هل أن انخفاض أداء العاملين و ندرة المواد المتاحة لهم هي السبب الرئيسي كما أن الصراعات بين الإدارة والعاملين يمكن تقليلها من خلال تحديد الأسباب المؤدية إلى انخفاض الأداء و من هذه الأسباب الدوافع والقابليات والعوامل الموقفية في بيئة العمل فالفعالية تعكس المهارات والقدرات التي يتمتع بها العاملون ، أما الدوافع فتتأثر بالعديد من المتغيرات الخارجية مثل الأجور والحوافز إضافة إلى المتغيرات الذاتية (الحاجات) والعوامل الموقفية التي تتضمن الكثير من العوامل التنظيمية المؤثرة على الأداء سلبا و إيجابا كنوعية المواد

¹ عبد الحكم احمد الخزامي ، تكنولوجيايات الأداء من التقييم إلى التحسين ، مكتبة ابن سينا ، القاهرة ، 1999 ، ص 11.

المستخدمة و نوعية الإشراف و نوعية التدريب و ظروف العمل الخارجية أي غياب أحد العوامل قد يؤدي إلى ضعف الأداء لذلك لابد من دراسة هذه العوامل بدقة عند تحديد أسباب انخفاض الأداء.

الخطوة الثانية :

تطوير خطة العمل للوصول إلى حلول تمثل خطة العمل اللازمة للتقليل من مشكلات الأداء ووضع حلول للتعاون بين الإدارة و العاملين من جهة و الاستثماريين مت من جهة في مجال تطوير و تحسين الأداء فاللقاءات المباشرة و الأداء المفتوحة و المشاركة في مناقشة المشاكل و عدم السرية في كشف الحقائق و المعلومات حول الأداء تساهم في وضع الحلول المقنعة للعاملين و تحسين أدائهم و إزالة مشكلات الأداء.

الخطوة الثالثة :

الاتصالات المباشرة إن الاتصالات بين المشرفين و العاملين ذات أهمية في تحسين الأداء و لابد من تحديد مستوى الاتصال و أسلوبه و أنماطه المناسبة ، و من أمثلة الاتصال الفعالة في هذا المجال هو سؤال العاملين عن أسباب و انخفاض أدائهم في الفترة الأخيرة دون اللجوء إلى سلوكيات غير واضحة . كذلك لابد استشارتهم حول كيفية الوصول إلى تحسين أدائهم.

الخطوة الرابعة :

مراقبة و تقييم 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 و متابعة تركز على قياس التغيير الحاصل لتوفير تغذية مرجعية و مبكرة لنتيجة تلك الوسائل ، ولتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد الفجوة في الأداء يجب مقارنة و بشكل مستمر مع التقييم بين الأداء الفعلي و المرغوب مما يساعد على الحصول على معلومات من التقييم يمكن استخدامها و الاستفادة منها في عمليات تقييم أخرى من جديد¹.

إن هدف تحسين الأداء لا يتحقق إلا من خلال الدراسة الشاملة لعناصر و مستوياته و تحليل العوامل التنظيمية المؤثرة فيه ، و البحث عن الأساليب الفعالة لتحسين و تطوير تلك العوامل ، وفلسفة تحسين الأداء تمثل سياسة عامة تنتجها المنظمات الحديثة حيث يسود الانتفاع بضرورة التحسين المستمر لكافة العوامل التنظيمية المتبعة في المنظمة التي تؤثر على أداء العاملين فيها².

¹ علي عباس ، "الرقابة الإدارية على المال والأعمال" ، مكتبة الرائد العلمية ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص50.

² علي السلي ، "السلوك في منظمات الأعمال" ، دار غريب للطبع و النشر ، القاهرة ، 1995 ، ص 287.

المطلب الثاني : دور جودة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء واتخاذ القرارات في المؤسسة

● دور جودة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة:

إن التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فإن اكتشاف الغش و الأخطاء و ضبط البيانات يمثل العمل الأساسي لجودة التدقيق الداخلي أي التحقيق من سلامة السجلات و البيانات و المحافظة على أصول المؤسسة.

حيث أصبحت لها مكانة بارزة في معظم المؤسسات و ارتباطه على مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية بل كنشاط تقييمي للتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية منها و ما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي تساعد على نموها و تطويرها و ازدياد أهميتها من خلال تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة و ذلك من خلال وضع برامج التدقيق¹.

إن جودة التدقيق الداخلي في جوهرها تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية و كفاءة و تسعى إلى تحسين الأداء ، وذلك في جميع المستويات سواء كانت عالية أو دنيا وذلك من خلال التحليلات و التوصيات المنشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين و العاملين في المؤسسة فهو يقوم مجموعة من القواعد و الأسس و التي يمكن تلخيصها فيما يلي:²

- تدقيق و تقويم فعالية و كفاءة و تطبيق الرقابة المالية و الرقابة 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 الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية .
- تحسين نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها و تقديم النوعيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة و تطويرها.
- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.
- تقصي و تحديد أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة و تحديد الخسائر و الأضرار الناجمة عنها و اقتراح ما من شأنها معالجتها و منع حدوث مثل ذلك في المستقبل.
- إجراء الدراسات و الاختبارات الخاصة ببناء على طلب من الإدارة.

¹ خلف عبد الله الواردات ، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق" ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص 29.

² خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

● دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.

1- تعريف القرار: عرف على أنه "عملية الاختيار بين بديلين أو أكثر بينما عملية اتخاذ القرار هي تلك العملية المبنية على دراسة و التفكير الموضوعي الواعي للوصول إلى قرار"¹.

كما عرف على أنه "الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة و اختبار الحل الأمثل من بينها"².

2- مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات:

هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الرشيدة و الجيدة و تتمثل في تحليل و تشخيص الموقف و تحديد البدائل ، تقييم البدائل و اختيار البديل الأمثل و تنفيذه و تقييم النتائج ، كما يلعب التدقيق الداخلي أدوارا مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة و فعالية ، حيث إن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم عمليات 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 درجة الخطر الناجم و من ثم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلبيتها وضع الخطة اللازمة لذلك يبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء و يتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي و يقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص و هكذا في كل مرة يتم إعداد تقرير حول كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات و تساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة و فعالية³.

¹ نهاد اسحاق عبد السلام ابو هويدي ، "دور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي إلى قسم المحاسبة و التمويل" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الإسلامية ، غزة ، 2011 ، ص 27.

² ناصر محمد المجبلي ، "خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في اتخاذ القرارات" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير ، جامعة لخضر ، باتنة ، 2009 ، ص 111.

³ عزيز لوجاني ، "دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013 ، ص 148.

المطلب الثالث : تقييم جودة التدقيق الداخلي و كيفية تحسين جودته .

الفرع الأول : تقييم جودة التدقيق الداخلي

إن معرفة المدقق الداخلي بعمليات وإجراءات المؤسسة يعتبر من المعايير الأكثر أهمية في الحكم على جودة وظيفة التدقيق الداخلي ، وتقييم الأهلية يستند الى البرامج التدريبية لوظيفة التدقيق الداخلي ، فالمدققين الخارجيين يعتبرون أن الخبرة بالتدقيق الداخلي تعد من المعايير الأكثر أهمية في تقييم أهلية وظيفية التدقيق الداخلي ، حيث وجود مدققين قانونيين بأقسام التدقيق الداخلي ينعكس إيجابا على أهلية وظيفة التدقيق الداخلي .

وما يتعلق بموضعية وظيفة التدقيق الداخلي فان المدققين الخارجيين يستخدمون استقلال هذه الوظيفة كمعيار أكثر أهمية في تقييم موضوعيتها ، إلا أن المدققين الخارجيين يرون أن الدور الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي وهيكل المكافآت يؤثران على موضوعيتها إلا أن هوية مقدم خدمة التدقيق الداخلي لا تؤثر على الاستقلال و الموضوعية .

وفيما يتعلق بجودة أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي فان المعيار الأساسي الذي يستخدمه المدققين الخارجيين في تقييم جودة أداء عمل هذه الوظيفة ، هو دعم الإدارة لها ، وتقييم المدقق الخارجي لأداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي يعتمد على مدى رضائه عن أدائها السابق ، إجراءات المتابعة المطبقة والإشراف على عمل هذه الوظيفة ، وان جودة أداء عمل التدقيق الداخلي و موضوعية المدقق الداخلي تعتبر أكثر العوامل أهمية تليها الأهلية في المركز الثالث ، أما الثقة في إجراءات التدقيق الداخلي وتقييم المدقق الخارجي لأداء لوظيفة التدقيق الداخلي حيث عندما تكون الثقة في إجراءات التدقيق الداخلي منخفضة ، فان تقييم الأداء لا يتوقف على مستوى أهلية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي ، في حين انه إذا كانت الثقة في إجراءات التدقيق الداخلي عالية ، فان تقييم الأداء يتوقف على مقاييس أهلية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي¹

¹ سمير كامل محمد عيسى ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد 1 ، المجلد 45 ، جامعة الاسكندرية ، جانفي ، 2008 ، ص 14 - 15 .

الفرع الثاني: كيفية تحسين جودة التدقيق الداخلي:

يمكن تحسين وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق:

1. مشاركة جهات خارجية في برنامج تحسين و ضمان الجودة تشارك فيه جهات خارجية.
2. مقاييس الأداء.
3. مراجعة مدققين خارجيين.
4. تدقيق الهيئات التنظيمية.

و هناك إمكانية تحسين جودة التدقيق الداخلي بإجراء فحص الجودة مرة كل خمس سنوات من قبل أشخاص يمتلكون خبرة عملية مثل المدققين أو مستشارين خارجيين أو مدققين داخليين من منشآت أخرى ، بحيث تصدر هذه الأطراف تقريراً رسمياً للإدارة العليا يحتوي قياس مدى التزام المنشأة بالمعايير ، و يضيف توصيات لتحسين جودة التدقيق الداخلي .و بناء على ما سبق نجد أن توافر معايير الأداء المهني يعتبر من

المقومات الأساسية التي ينبغي توفرها لتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي داخل المنشآت حيث تمثل المقاييس و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم و قياس العمليات ، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي و تعتبر مقياساً للوصول لجودة التدقيق الداخلي و التقارير الصادرة عنها.

خاتمة الفصل :

تساعد جودة التدقيق الداخلي المؤسسة الاقتصادية في تحقيق أهدافها بإضافة قيمة لعملياتها وأنشطتها من خلال ما تقدمه من توصيات واقتراحات المقدمة في التقرير من طرف المدقق الداخلي حيث تتحدد جودته من خلال علاقتها وتوافقها مع إجراءات ومعايير التدقيق الداخلي وفي نفس الوقت تعتبر أساسا لتقييم فعاليتها .

توجد علاقة وطيدة بين جودة التدقيق الداخلي ودوره في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية حيث نستنتج أن عملية الأداء تلعب دورا فعالا وذلك من خلال زيادة الفعالية وتحديد الأهداف المسطرة للمؤسسة والحفاظ على استمراريتهما و كشف و تحديد نقاط ضعف وقوة تسييرها من خلال معايير ومؤشرات من اجل تمكين المؤسسة الاقتصادية من تسييرها بأداء جيد و لتحقيق أداء كفء وفعال.

الفصل الثالث

تمهيد :

إن التطور الاقتصادي لأي دولة مرهون و مرتبط بمدى تطور إنتاجية المؤسسة ، ومدى استخدام الأمثل و العقلاني للموارد البشرية و من بين هذه المؤسسات ملبنة الساحل "بمستغانم" لإنتاج الحليب ومشتقاته ، التابعة للمركب الصناعي بالجزائر حسين داي و التي تلعب دورا بارزا في الاقتصاد إذ يساهم بشكل كبير في مد الحاجيات على المستوى الولائي ، و لذلك يعتبر وجود التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة ضرورة حتمية نظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها ، كما أنها تعتبر أداة من أدوات الرقابة في المؤسسة . ومن بين أهم المهام التدقيق الداخلي هو تقييم مدى كفاءة أدائها .

من خلال موضوع دراستنا السابقة لمذكرة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية المقدمة من طرف الطالبين المريح رضا ، علي شريف بوعسرية لسنة 2019 / 2020 سنحاول في هذا الفصل بناء على قوائم الاستبيان و المعلومات النظرية في المؤسسة ، بالتطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول : تقديم ملبنة الساحل للحليب و مشتقاته.

المبحث الثاني : مسار التدقيق الداخلي في المؤسسة.

المبحث الثالث : تقييم أداء المؤسسة.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)

للمؤسسة أهمية كبيرة لكونه تزود السكان بإحدى أهم المواد ذات الاستهلاك اليومي إلا وهي مادة الحليب و مشتقاته.

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن إنشاء مركبات الحليب.

تعد مؤسسة ملبنة الساحل من أقدم المؤسسات التي تسعى دائما إلى تطوير منجاتها و تحقيق الربح.

الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة

بدأ إنشاء الحليب في الجزائر منذ الاستعمار ، حيث تأسس على مستوى جهة الغرب مركب الحليب بوهران سنة 1954 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال قدر ب 900.000 دج و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420.000 إلى يوميا . عرفت هذه المؤسسة عدة تغيرات حيث إن سنة 1967 أصبحت تسميتها تعاونية الحليب بوهران ، و في سنة 1970 حل مكانها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته ONALAIT - مرسوم رقم 81-354 الديوان الجهوي الغربي ، وفي إعادة تركيب المؤسسات قسم إلى ثلاث فروع وهي:

- OROLAIT - الديوان الجهوي الغربي يضم الوحدات التالية:

- وحدات الإنتاج وهران.
- وحدات الإنتاج مستغانم.
- وحدات الإنتاج سعيدة.
- وحدات الإنتاج معسكر.
- وحدات الإنتاج تيارت.
- وحدات الإنتاج بشار.

- ORLAC -الديوان الجهوي في الوسط و مقره بالجزائر العاصمة و يضم الوحدات الإنتاجية التالية :

- وحدات الإنتاج ببدوواو.
- وحدات الإنتاج بذراع بن خدة.

-OROLAIT-الديوان الجهوي الشرقي و يضم :

- وحدة الإنتاج عنابة.
- وحدة الإنتاج قسنطينة.
- وحدة الإنتاج سوق أهراس.

أما بالنسبة وحدة إنتاج مستغانم تعود نشأتها إلى سنة 1986 حيث كانت مجرد مشروع ، أما الانطلاقة الفعلية فقد كانت الانطلاقة الفعلية فقد كانت سنة 1987 OROLAI : Office Régional Du Lait و في سنة 1997 اندمجت جميع الدواوين في إدارة واحدة تحت اسم المركب الصناعي لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT الواقع مقره بحسين داي بالجزائر العاصمة.

تعتبر مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم ، مؤسسة عمومية ذات أسهم من أهم المؤسسات على المستوى المحلي أو الجهوي للشمال الغربي الجزائري ، وتعود أهمية المؤسسة لكونها تزود سكان المنطقة بإحدى أهم المواد ذات الاستهلاك اليومي و الضروري و المتمثلة في مادة الحليب و مشتقاته ، الواقعة بطريق لاصونيك بمستغانم و هي عبارة عن مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري ، تمارس نشاطها في إطار قانوني متمثل في سجل تجاري، يقدر رأسمالها ب : 9400000000 دج . حيث يبلغ عدد عمالها 125 عامل منهم 100 عامل دائمين و 25 عامل مؤقتين في إطار عقود ما قبل التشغيل للسنة الحالية . شعار المؤسسة : "الحليب مهنة و هواية ."

الفرع الثاني : أهداف المؤسسة.

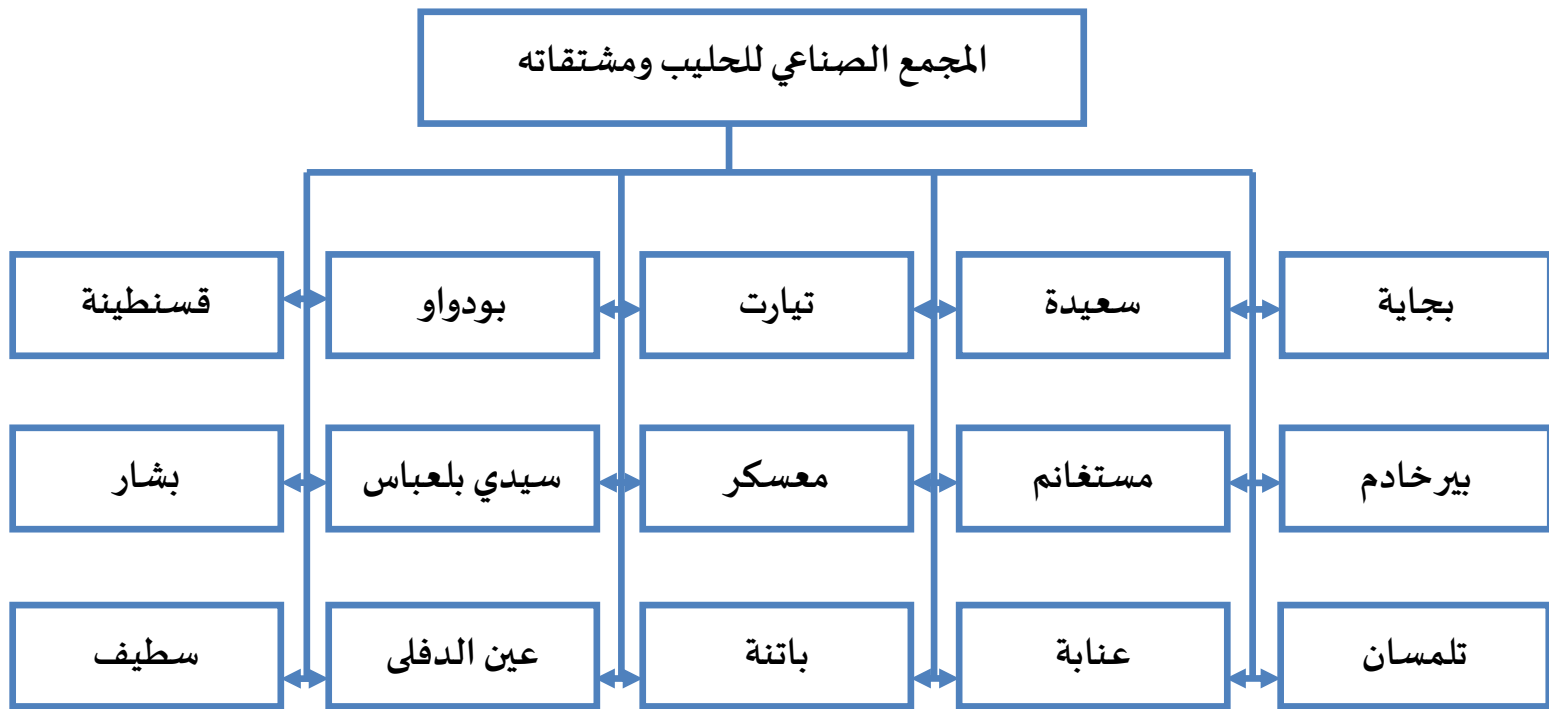
ملبنة الساحل بمستغانم تقوم بانتاج و تسويق المنتجات (الحليب المبستر ، الرائب ، اللبن ، حليب البقرة ، الزبدة) و من أهدافها:

- تحقيق الأرباح قبل كل شيء و ضمان الاستمرارية ؛
- تغطية السوق المحلية بمنتوج محلي و تحقيق الاكتفاء الذاتي ؛
- القضاء على التبعية الاقتصادية ؛
- تلبية حاجيات المستهلكين ؛
- ضمان تسويق منتجات الوحدة و التي تتم عن طريق الخواص (أصحاب الشاحنات) ، والتي تتكفل بها الوحدة عن طريق الشاحنات المجهزة بأجهزة التبريد.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة (GIPLAT)

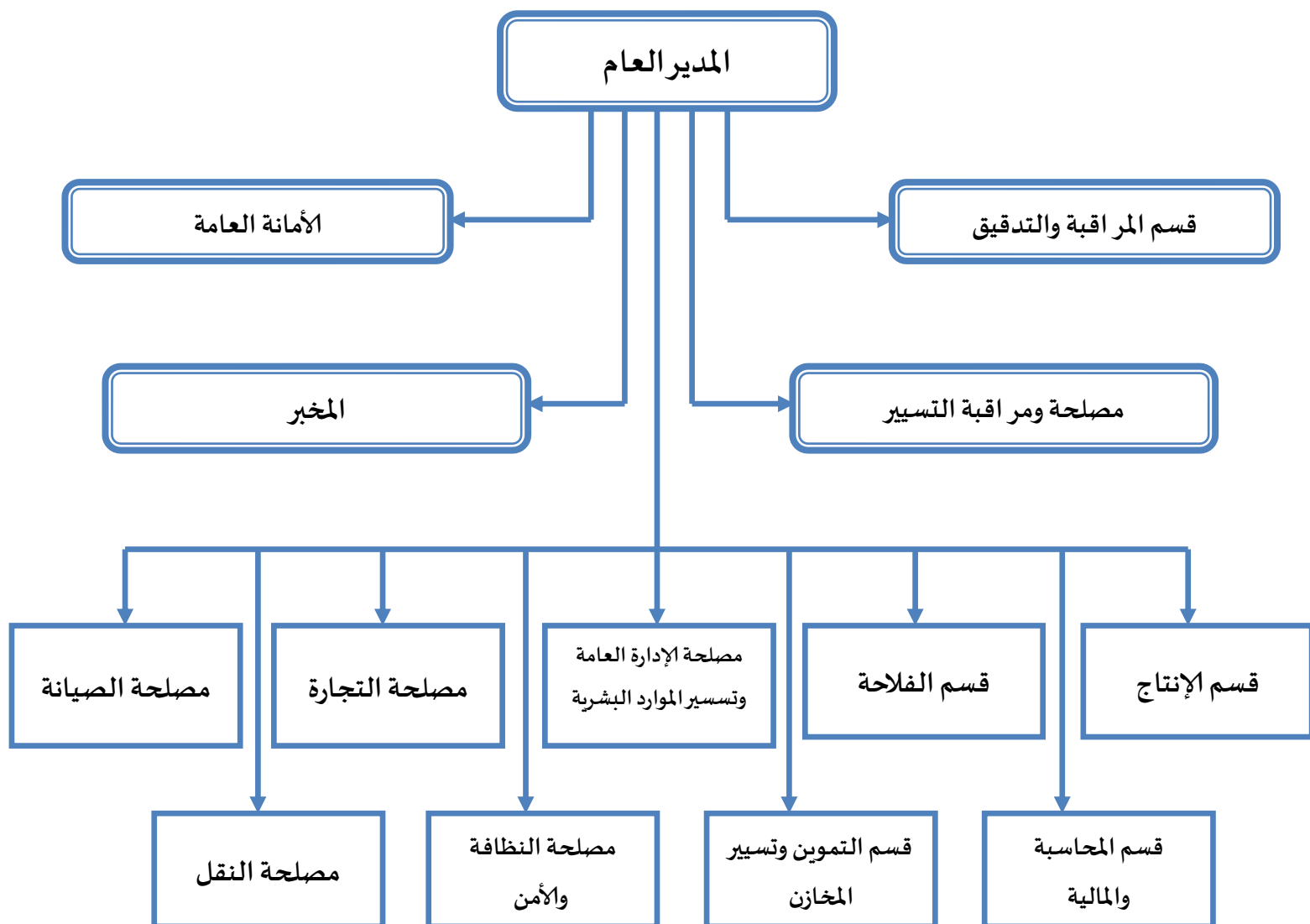
قبل أن نتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي الذي يمثل فروع المؤسسة المركزية .

الشكل رقم (III-1) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المركزية GIPLAT



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

الشكل رقم (III-2) : الهيكل التنظيمي مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته " مستغانم "



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

كما تتمثل مهام كل مصلحة في ما يلي:

المدير العام: هو المشرف العام و صاحب القرارات ، وهو يعتبر قمة الهرم التنظيمي و يقع على عاتقه مسؤولية حسن اتخاذ القرار و هو المسؤول الأول في تسيير المؤسسة و ضمان السير الحسن لها ، ومن مهامه:

- مراقبة نشاط الوحدة ؛
- رسم سياسة الإنتاج ؛
- تسيير و توجيه رؤساء المصالح.

قسم المراقبة و التدقيق : تعتبر أهم مصلحة في المؤسسة و تتمثل مهامها في :

- التأكد من صحة التقارير التي تصله من المصالح ؛
- مراقبة مصالح المؤسسة و ذلك بأشعارها يومين قبل المراقبة ؛
- تقديم اقتراحات و توصيات للإدارة العليا.

قسم مراقبة التسيير: تتمثل مهامه في :

- مراقبة التكاليف ؛
- مراقبة التسيير الحسن للعمل و الإعلام عن أي مشكل ؛
- يقوم بإرسال تقارير شهرية من رؤساء المصالح و مقارنتها مع التقديرات المسطرة و حساب الانحرافات
- الأمانة العامة :** حلقة التوصل بين المدير العام و المديريات الفرعية ومن مهامها :
- استقبال الزوار لمقابلة المدير ؛
- تسجيل البريد الصادر و البريد الوارد ؛
- تحضير الوثائق الخاصة لإمضاء المدير ؛
- إنشاء ملف يجمع فيه مختلف كل الوثائق و السجلات الموجودة على مستوى الأمانة ؛
- ترتيب و حفظ المستندات و الوثائق الخاصة بالإدارة لتسهيل عملية البحث عنها.

المخبر: مهامه تحليل تركيب الحليب و مدى صلاحيته و التأكد من المقادير ، و هنا يجري نوعان من التحاليل و هما أساسيان لكل وحدة إنتاجية :

- فيزي كيميائي و يتضمن التحليلات الآتية مستوى الحموضة ، كمية المادة الدسمة ، الكثافة ؛
- ميكرو بيولوجي.

قسم الإنتاج : هي أهم مصلحة في المؤسسة تقوم بتخزين المواد الأولية و متابعة مراحل الإنتاج كما تركز أيضا على تسجيل كل المعطيات اليومية التي تخص المواد المنتجة و المتمثلة في كمية الحليب المستعملة في إنتاج الحليب المبستر ، اللبن ، الرائب ، حليب البقرة.

قسم الفلاحة : تتمثل مهامه فيما يلي :

- جمع الحليب من عدد مراكز للفلاحين ؛
- إعادة تحليب الحليب المستلم في الوحدة.

مصلحة الإدارة العامة و تسيير الموارد البشرية : تتكفل بتسيير الشؤون الداخلية للمؤسسة.

مصلحة التجارة : و من مهامها :

- توزيع و بيع الحليب و مشتقاته على المستوى الولائي و ماجاورها.

مصلحة الصيانة : من مهامها :

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤولياته ؛
- مراقبة و صيانة معدات الإنتاج ؛
- تطبيق صيانة وقائية لتجنب الوقوع في الخطر.

قسم المحاسبة و المالية :

1 - بالنسبة للمحاسبة : يساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية حيث يتضمن هذا الفرع المحاسبة العامة و محاسبة المواد و المحاسبة التحليلية ، كما تستخدم المؤسسة برنامج الإعلام الآلي في الإدارة و تسجيل العمليات اليومية من بين المهام التي تقوم بها:

- مطابقة الوثائق المحاسبية من مصاريف و إيرادات ؛
- الحرص على أملاك المؤسسة و متابعة العقود ؛
- العمل على استهلاك المواد في وقتها و المعرفة الحقيقية لسير الوحدة.

2- بالنسبة للمالية : و يهتم بالبحث عن مصادر التمويل اللازمة و تسييرها بالشكل الأمثل أي أنه مسؤول عن كل ما يتعلق بالسيولة المالية.

قسم التموين وتسيير المخازن : عن طريق تموين الوحدة بالمواد التي تستعمل في إنتاج الحليب و مشتقاته ، تلك المواد منها المحلية تنتج محليا و منها المستورد من خارج الوطن.

مصلحة النظافة والأمن : ومن مهامها:

- مراقبة دخول و خروج العمال و البضائع المحملة ؛
- الأمن على الوحدة و على وسائل العمل ؛
- تؤمن الصيانة و المحافظة على الوسائل ضد الحريق.

مصلحة النقل : تتمثل مهامها في مراقبة الشاحنات التي تنقل الحليب إضافة إلى توزيع الحليب على المناطق المحددة من طرف مصلحة التجارة ، كما يتمثل دورها في توفير وسائل النقل للوحدة.

المطلب الثالث : نشاط المؤسسة

تنشط المؤسسة في قطاع الصناعة حيث تساهم بشكل كبير مثلها مثل المؤسسات الأخرى في التنمية الاقتصادية ، و تلبية رغبات المستهلكين ، وبصفة عامة يمكن تلخيص نشاط المؤسسة "ملبنة الساحل" في العناصر التالية:

1- الشراء : تقوم الملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويدها بالمواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها الإنتاجية ، ويتم اختيار المورد المناسب على أساس عنصرين أساسيين هما : الجودة و السعر.

2- الإنتاج : بعد أن تقوم المؤسسات بعملية شراء المواد الأولية اللازمة تدخل في المرحلة الثانية و هي الإنتاج ، و تعتبر أهم حلقة في نشاط المؤسسة ، حيث تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتوجات نهائية متمثلة في الحليب و مشتقاته.

3- البيع : هذا النشاط يشرف عليه المصلحة التجارية و هناك حالتين:

1.3) في حالة المنتج الطلبي فإن البيع مضمون و يبقى عنصر النقل الذي يتم الاتفاق عليه إما ان يتم بالوسائل الخاصة للمؤسسة أو بوسائل العميل.

2.3) في حالة المنتج الغير طلبي فإن البيع يكون غير ذلك ، حيث تقوم به المؤسسة باستخدام إمكانياته الخاصة و قدراتها البيعية.

المبحث الثاني : مسار التدقيق الداخلي في المؤسسة

سنعرض في هذا المبحث المنهجية المستخدمة في مسار التدقيق الذي تتبعه مصلحة التدقيق الداخلي التي تدقق مختلف الوحدات و تبين العلاقة القائمة بين المتغيرين التدقيق الداخلي و الأداء و اخترنا في هذه الدراسة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته مستغانم .

يقوم المدقق الداخلي بتدقيق و تقييم النظام من خلال وقوفه على مدى فهم وتطبيق الإجراءات و طرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال من المشتريات ، الرواتب و الأجور ، المخزونات ، دورة الإنتاج ، المبيعات ، و التأكد من أن المؤسسة تمسك الدفاتر الإلزامية مثل دفتر اليومية ، دفتر الجرد ، دفتر الأجور ، سجل مداومات الجمعية العامة و سجل مداومات مجلس الإدارة ، و يقوم بالتحقق كذلك من احترام ما جاء به النظام المحاسبي المالي من مبادئ أساسية كاستمرارية الطرق المعمول بها استقلالية الدورات استمرارية النشاط ، التكلفة التاريخية ، عدم المقاصة بين الحسابات ، الحیطة و الحذر لينتقل مسار التدقيق إلى مراجعة كل موازنات من أصول (الأصول الثابتة و الأصول المتداولة) و خصوم (أموال خاصة و خصوم الغير جارية و خصوم جارية) و جدول حسابات النتائج.

تبدأ خطة التدقيق الداخلي بتدقيق النظام بحيث يقسم و يجزئ و تستخدم قائمة إجراءات العمل . و أول ما نقوم به هو تدقيق الوثائق.

المطلب الأول : تدقيق جانب الأصول

لمعرفة الوضعية المالية لمؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته "مستغانم" يقوم قسم مراقبة التدقيق بفحص عناصر القوائم المالية و ذلك من خلال مراجعة الميزانية العامة و التي بدورها تكون ممثلة عناصر الميزانية ، و سنقوم في هذه الدراسة بالتركيز على مسار التدقيق الداخلي للدفاتر الممثلة في الميزانية من خلال عرض كيفية التدقيق للأصول.

1- تدقيق الأصول :

تظهر الأصول في الجانب الأيمن من الميزانية ، و حسب المخطط المحاسبي المالي (SCF)

فإن حسابات الأصول تتكون من المجموعات الجزئية الثلاث التالية:

1-1 الأصول الثابتة وتضم:

1-1-1 مجموعة التثبيتات ويمثلها الصنف

2-1 الأصول المتداولة

1-2-1 مجموعة المخزونات ويمثلها الصنف 03

2-2-1 مجموعة الحقوق ويمثلها الصنف 04

1-1-1 التثبيتات:

تشمل التثبيتات عدة عناصر (أراضي ، مباني ، معدات و أدوات وغيرها من الحسابات) و هي عناصر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات ، ماعدا أنها تهلك سنويا في المقابل الاستعمال . و تتمثل الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي فيما يلي:

- الوجود : مطابقة الجرد المادي للاستثمارات مع الجرد المحاسبي بحيث يتحقق من كل الوثائق من فواتير وصولات و الأخذ بعين الاعتبار الترتيب الزمني لجرد الاستثمارات.

- الكمال : التحقق من صحة تقييم الاستثمارات أو أنها مسجلة في الحسابات المناسبة مع مراجعة الطريقة المتبعة لاحتساب مخصصات الاهتلاك.

- التقييم : التحقق من تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة و ذلك من خلال التقييم الأولي إضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليها.

- التسجيل المحاسبي : التحقق من أن المعالجة المحاسبية للاستثمارات قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أن كل الاستثمارات مسجلة في المجموعة التي تمثله.

1-2-1 المخزونات:

تشمل المخزونات المنتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة ، منتجات وصلت على مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية ، المواد الأولية بضائع وغيرها

و تتمثل إجراءات الفحص و المراجعة التي يجريها المدقق الداخلي في حسابات المخزونات في التأكد من وجود المخزون فعلا على مستوى المخازن من خلال وقوف المراجع على عملية الجرد و تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تخصص فرقتين مختلفتين للقيام بعملية الجرد و أن أعضاء الفرقتين مستقلتين تماما عن إدارة المخازن و في حالة وجود فرق بين النتائج المتوصل إليها من طرف الفرقتين يتم تشكيل فرقة ثالثة لإعادة التحقق من عملية الجرد أو التأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزونات سواء كانت مخزنة داخلها أو خارجها ، المقارنة بين الجرد المحاسبي أو الجرد الفعلي و محاولة معرفة أسباب الاختلافات إن وجدت التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للمخزونات عن طريق مطابقة ذلك مع الوثائق المثبتة لذلك التسجيل ، التأكد من سلامة الطرق المستخدمة لتقييم المخزونات الثابتة من سنة إلى أخرى و في حالة وجود انحراف في طريقة التقييم عليه أن يلف انتباه الإدارة يجب أن يلف انتباه الإدارة.

1-2-2 الحقوق:

تمثل هذه المجموعة جانبا هاما في حياة المؤسسة وهي دليل كمي لمجموعة العلاقات التي تربط المؤسسة بالغير و التي تترتب عليها حقوقا و تشمل الحقوق مجموعة من العناصر و تتمثل في التسبيقات المقدمة من طرف المؤسسة ، حسابات العملاء ، و حسابات الخزينة . و يتم تدقيقها من خلال التأكد من وجود حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية و كذلك من ملكية المؤسسة للعنصر مع تحديد نوعية الملكية أو التحقق من صحة المعالجة المحاسبية مع الدقة و الموضوعية في الإثبات و أن كل حقوق المؤسسة مسجلة و أنها ليست وهمية و تكون مدعمة بكل الوثائق و أن هذه الحقوق مقيمة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المطلب الثاني : تدقيق جانب الخصوم

بعد تدقيق المدقق الداخلي للميزانية من جانب الأصول ينتقل مسار التدقيق إلى جانب الخصوم وهذا ما سنتطرق إليه.

● تدقيق الخصوم:

يعرف جانب الخصوم بالمطالب و يظهر في الجانب الأيسر من الميزانية و يمثل التزامات المؤسسة سواء كانت هذه الالتزامات تجاه المساهمين و حملة السندات أو تجاه الغير و تتشكل حسابات الخصوم حسب (SCF) النظام المحاسبي المالي :

➡ الأموال الخاصة ؛

➡ الديون سواء قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

إن الغرض الأساسي للتحقق من تدقيق الخصوم من طرف المدقق الداخلي هو التأكد من عدم تقديرها بغير قيمتها (وجود اختلاسات تلاعبات وغيرها).

1-1- الأموال الخاصة:

تعتبر الأموال الخاصة أهم جزء من مصادر التمويل للمؤسسة و تعرف بأنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها الملاك عند التأسيس و كذلك الأموال التي تركت فيما بعد تحت تصرف المؤسسة و تعتبر الأموال الخاصة عن مدى استقلالية المؤسسة عن الغير.

و حسب النظام المحاسبي و المالي تشمل الأموال الخاصة على تدرج الأموال التي يحضرها المساهمون في الحسابين رقم ح/10 و ح/12 (بينما تسجل الأموال التي تركت تحت المؤسسة في الحسابات) ومن الفحوصات التي يجريها المدقق الداخلي التحقق من أن رأسمال يمثل القيمة القانونية لأسهم المؤسسة و أن رأس مال مقيم و مسجل وفق النظام المالي و المحاسبي و التأكد من محاضر الجمعية العامة و جدول توزيع الأرباح وصحة تسجيل الحسابات في جانب الأصول كما يتأكد من كل المعلومات المتعلقة بالأموال الظاهرة في القوائم المالية مسجلة بطريقة سليمة وصادقة و أن أي قرارات خاصة بزيادة رأس مال قد صدر وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة و القوانين المعمول بها و كذلك بنسبة لحسابات الاحتياطات ح/106 حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2-1 - الديون:

تمثل الديون مجموعة الالتزامات الناتجة عن علاقات المؤسسة بالمتعاملين معها و تتضمن الديون حسب النظام المحاسبي المالي الحسابات الرئيسية نفرق في المجموعة بين الديون الطويلة و القصيرة الأجل و نجدها مرتبة في الميزانية بحسب تاريخ استحقاقها و يتم فحصها وتدقيقها قيذا قيذا و حسابا حسابا و ذلك من أجل التأكد من أن الديون المسجلة تمثل ديون حقيقة للمؤسسة ليست وهمية و أن كل الديون المترتبة على المؤسسة قد تم تسجيلها أو أنها مقيمة و مسجلة محاسبيا أو أن جميع المعلومات متضمنة في القوائم المالية و أن هذه المعلومات شرعية و صادقة و التأكد من إقفال حسابات الأصول ذات الأرصدة الدائنة مع الظروف الخاصة و الأسباب التي أدت إلى ظهور الأرصدة الدائنة للأصول و تحليلها و تقديم أسباب لذلك.

فحص جميع العقود و الوثائق المتعلقة بهذه القروض سواء طويلة أو قصيرة الأجل و التحقق من المصاريف المالية التي تتحملها المؤسسة.

مراجعة جداول اهتلاك القروض و مواعيد الاستحقاق مع مراقبة القروض السندية و علاوات الاسترجاع الملحقه ، فحص العقود أو الطلبيات مع مراقبة فواتير الشراء مع السندات و الطلبيات

المطلب الثالث : تدقيق جدول حسابات النتائج خلال السنوات 2015-2019

1- جدول حساب النتائج:

بعد تدقيق كل من الأصول والخصوم لمؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته مستغانم يتوجب الانتقال المدقق الداخلي لفحص وتدقيق جدول حسابات النتائج باستخدام آليات وطرق تعتبر حسابات التسيير الأعباء (حسابات 6) والنواتج (حسابات 7) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج حيث يعطينا تفاعلها حسابات النتائج وينقسم (T. C. R) حسب النظام المالي والمحاسبي إلى كل مجموعتين هما:

المجموعة السادسة: مجموعة حسابات النفقات والأعباء.

المجموعة السابعة: مجموعة الإي إيرادات أو النواتج.

يقوم المدقق الداخلي بمراجعة وفحص حسابات التسيير من خلال جدول حسابات النتائج حيث يقوم بالعديد من الفحوصات منها مقارنة مجموع نفقات الدورة بمجموع النفقات للسنوات السابقة أو بمجموع التكاليف المقدرة للموازنة السنوية إن وجدت أو لتأكد من قابلية الاستثمارات للاهلاك ومراجعة أوراق التنقيط والإمضاء لعمال المؤسسة والتحقق من أن المصاريف الإعدادية لم تسجل كنفقات.

التحقق من وجود تأشيرة المؤدات على ظهر وثيقة الإثبات مع مراعاة أن هذه التكاليف تقع حقيقة على عاتق المؤسسة أو لتحقق من سلامة وكيفية حساب الرواتب والأجور بالمراجعة الحسابية للبطاقات سجل الرواتب والأجور وكذلك التسجيل المحاسبي للإشتراكات الإجتماعية اعتمادا على سجل الأجور التحقق من التصريح الشهري (G50) ومقارنة ما صرح به مع رقم الأعمال المحقق وكذا الحسابات الممثلة لرقم الأعمال ومقارنة جدول حسابات النتائج مع مختلف عناصر الميزانية العامة وفحص العقود المختلفة والتأكد من أقساط التأمين.

دراسة الوثائق والمستندات المبررة للنفقات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة، والتأكد فيما إذا كانت التسجيلات صحيحة وفي الحسابات المناسبة ومراجعة العمليات الحسابية والمحاسبية من قيود مسجلة ومشتريات وبضائع لعمال الشركة ومبيعات لفواتير البيع والتحقق من أسس تقييم الإنتاج المباع وشرعية التأشيرات الموجودة على الوثائق المؤيدة للتسجيل المحاسبي لتكاليف الإنتاج وقانونيتها وتأشيرة المسؤولين على وثائق الإثبات.

المبحث الثالث : تقييم أداء المؤسسة

بعد أن قمنا بإعطاء تقديم عام للملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته "مستغانم" والتعرف على كيفية إنجاز مهمة التدقيق الداخلي فيما سنتعرف الآن على كيفية تقييم الأداء المالي وذلك من خلال القيام بعملية المقارنة خلال السنتين الأخيرتين.

المطلب الأول: تطور رقم الأعمال ومبيعات المؤسسة

1- تطور رقم الأعمال ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته "مستغانم"

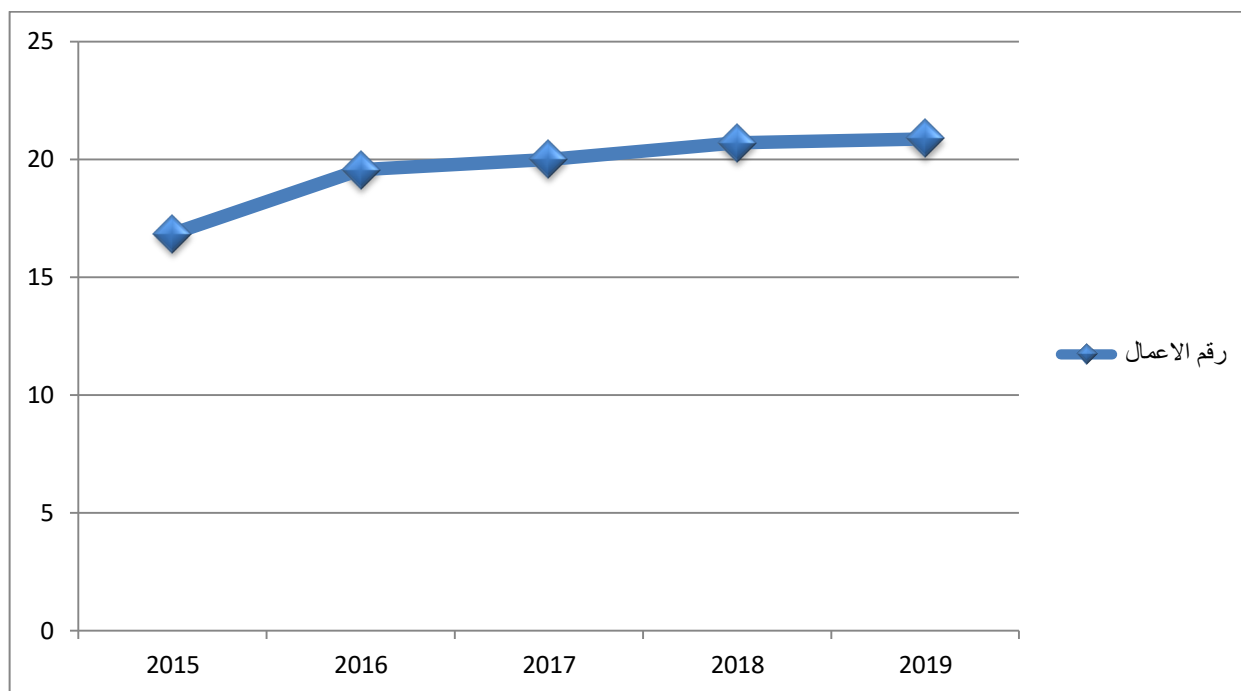
يمثل الجدول التالي تطور رقم الأعمال خلال الفترة ما بين (2015-2019) :

الجدول رقم (III-1) : تطور رقم أعمال المؤسسة

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019
البيان					
رقم الأعمال دج	70300000000	78800000000	81700000000	92800000000	94000000000
النسبة المئوية %	16.83	18.87	19.56	22.22	22.50
نسبة التطور %		2.04	0.69	2.66	0.28

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

الشكل رقم (III-3) : تمثيل البياني يوضح مراحل تطور رقم الأعمال



المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن تطور رقم الأعمال كان متزايد باستمرار حيث في سنة 2015 كان يمثل نسبة 16.83٪ وارتفع في سنة 2016 بنسبة 2.04٪ حيث أصبح يمثل 18.87٪ أما في سنة 2017 أصبح يمثل 19.56٪ أي ارتفع بنسبة تطور تقدر 0.69٪ وارتفع بنسبة 2.66٪ سنة 2018 حيث أصبح يمثل 22.22٪ وسنة 2019 ارتفع بنسبة قليلة 0.28٪ حيث أصبح 51.22٪، وهذا الإرتفاع راجع لزيادة الطلب على منتجات المؤسسة في السوق مما يدل على حسن التسيير في المؤسسة والأداء الجيد ويشر بمستقبل أفضل للمؤسسة، وأيضا إعتبار مادة الحليب مادة أساسية في حياة الإنسان وطبيعته ولا يمكن الإستغناء عنها فمن خلال كل هذا تسعى المؤسسة دائما في تطوير منتجاتها من الحليب وجميع أنواعه إرضاء للمستهلك وتوفير ما هو أجود له وهذا يتجلى من خلال الأنواع الكثيرة التي تنتجها حاليا المؤسسة من حليب نصف دسم وحليب كامل الدسم وحليب منزوع الدسم وغيرها.

2- تطور مبيعات ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته " مستغانم "

الجدول رقم (III- 2) : تطور مبيعات

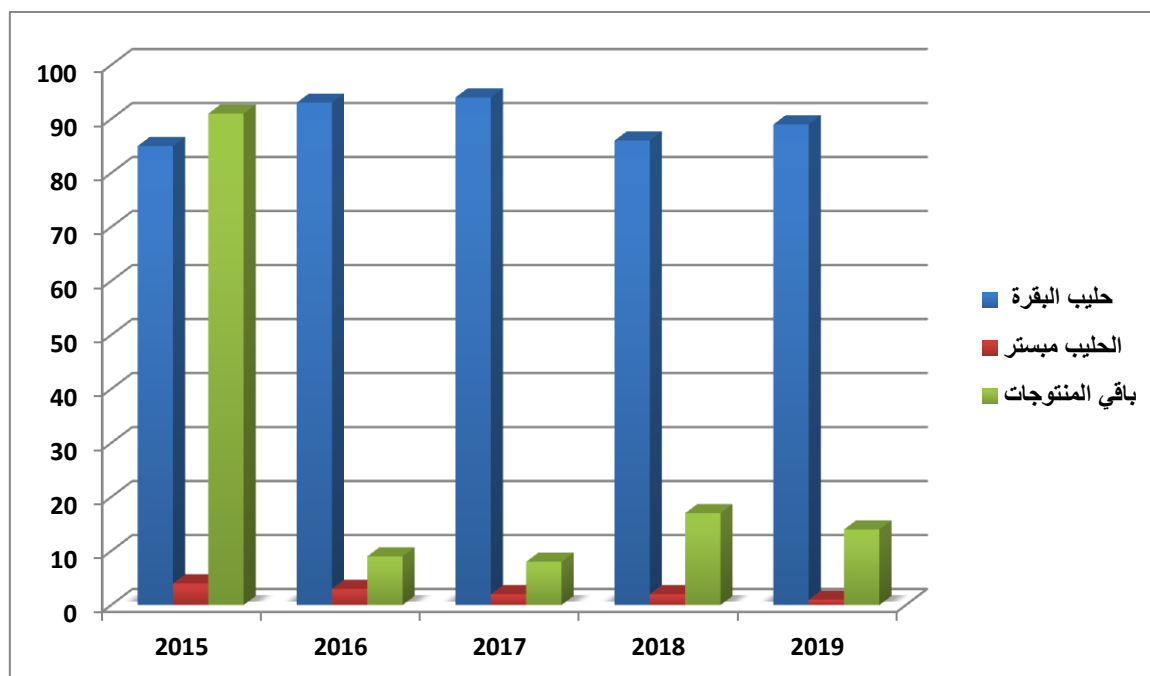
يمثل الجدول التالي تطور المبيعات خلال الفترة ما بين (2015 – 2019) :

2019			2018			2017			2016			2015			السنوات
المنتجات	المبيعات دج	النسبة المنوية %	الفراق %	المبيعات دج	النسبة المنوية %	الفراق %	المبيعات دج	النسبة المنوية %	الفراق %	المبيعات دج	النسبة المنوية %	الفراق %	المبيعات دج	النسبة المنوية %	المنتجات
حليب مبستر مدعم	24900000	83.8	-	31350000	85	6.51	31100000	91.8	17.27	29200000	90.9	-	319000000	87.2	1.75
حليب البقرة	339000	2.22	-	438000	1.19	-31.6	390000	1.15	68.14	570000	1.77	-	375000	1.03	
باقي منتجات	2500000	9.01	-	5100000	13.8	2.12	2400000	7.08	-6	2350000	7.32	-	4300000	11.8	-15.7
المجموع	2773900		-	36888000	100	5.51	3389000	100	15.76	32120000	15.76	-	36575000	100	-0.85

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

لتحليل الجدول السابق نعتمد على الشكل البياني التالي الذي يبين لنا نسب تطور المبيعات منتوج بمنتوج خلال خمس سنوات ماضية .

الشكل رقم (III-4) : تطور مبيعات



المصدر: من إعداد الطالبتين

يمثل الشكل رسم بياني يوضح مقارنة و تطور المبيعات لمختلف المنتوجات خلال خمس سنوات حيث أن

● الحليب المبستر: كان في تزايد مستمر حيث بلغت نسبته 89.9% من المجموع العام سنة 2015 و ارتفعت سنة 2016 بنسبة 17.27% حيث أصبحت تمثل نسبة 90.9% و أصبحت سنة 2017 تمثل 91.8% و ارتفعت سنة 2018 بنسبة 0.8% و ارتفعت سنة 2019 و أصبحت 87.2%.

● حليب البقرة : كانت مبيعات حليب البقرة منخفضة حيث كانت تمثل سنة 2015 نسبة 1.22% و ارتفعت إلى 1.77 سنة 2016 أما في سنة 2017 فانخفضت بنسبة 31.58% و أصبحت تمثل نسبة 1.19% من إجمالي المبيعات سنة 2018 و انخفضت سنة 2019 إلى 1.03% .

● **المنتجات الأخرى :** كانت تمثل سنة 2015 نسبة 9.01% و انخفضت ب 6% سنة 2016 حيث أصبحت 7.32 % وفي سنة 2017 أصبحت تمثل 7.08 % من إجمالي مبيعات السنة و ارتفعت إلى 13.8 % سنة 2018 أما في سنة 2019 انخفضت ب 15.69 % و أصبحت تمثل 11.8 % .

نستنتج مما سبق أن مبيعات الحليب المبستر لها نصيب كبير من مبيعات المؤسسة حيث كانت في ارتفاع مستمر بينما مبيعات حليب البقرة و المنتجات الأخرى كانت متقلبة و هذا راجع لسببين:

1- سياسة الدعم المنتهجة من طرف الدولة لصالح الشعب.

2 - الثقافة الاستهلاكية حيث يرغب الجزائري في استهلاك المنتجات المدعمة من طرف الدولة على استهلاك المواد الأخرى و ذلك لأسعارها رغم النسبة الغذائية الكبيرة التي يحتويها حليب البقرة فنجد أن المستهلك يحبذ اختيار السعر على الجودة أحيانا ، و يرجع انخفاض مبيعات المؤسسة إلى قلة و هجرة الفلاحين إلى المدن و ترك الفلاحة و تربية البقرة بسبب الجفاف و السنوات التي كان الإرهاب في المناطق الريفية.

المطلب الثاني : عرض الميزانية المختصرة لمبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته "مستغانم"

للقيام بعملية تحليل الأداء المالي يجب أولا إعداد الميزانية المختصرة لسنتي 2018-2019 كما هي موضحة في الجدول التالي:

1- جانب الأصول :

يمثل الجدول التالي أصول المؤسسة لسنتي 2018-2019.

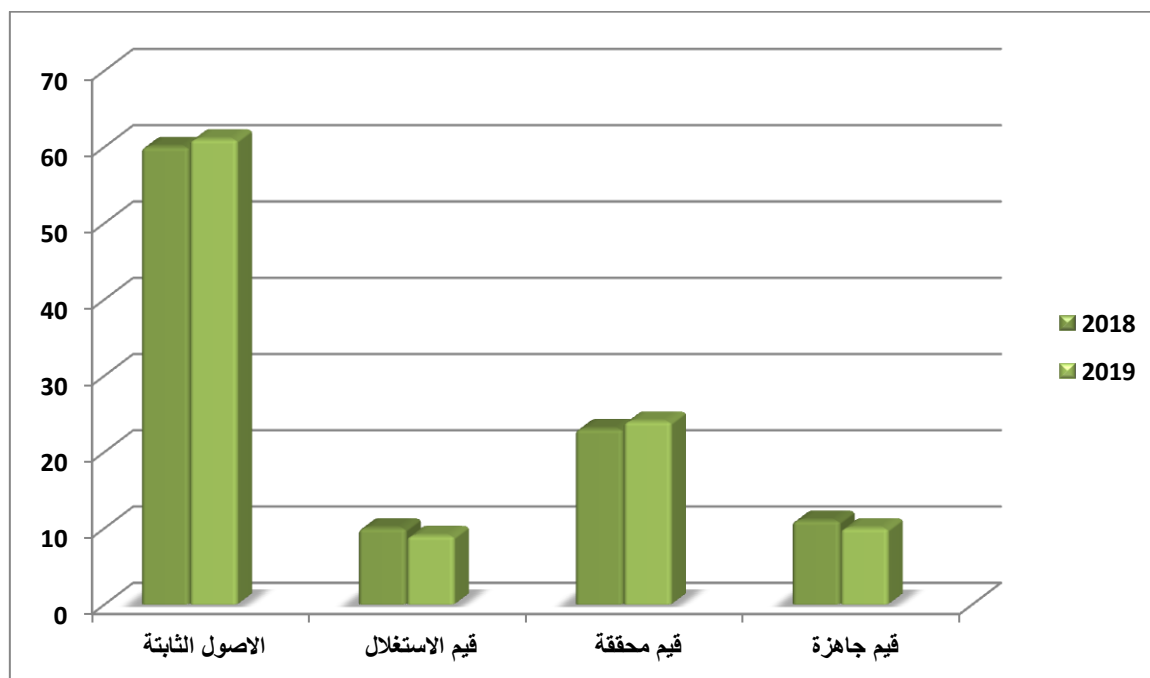
الجدول رقم (III-3) : الميزانية المختصرة الأصول

2019		2018		السنوات
النسب المئوية	المبالغ	النسب المئوية	المبالغ	البيان
9.75<5	445256715	58.87	445460130	الأصول الثابت
8.63	64338714	9.09	6877501	قيم الاستغلال
23.45	174786746	22.42	169653239	قيم محققة
8.16	60824229	9.62	72793374	قيم جاهزة
100	745206404	100	756680244	المجموع

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

ومن أجل تحليل معطيات الجدول يمكن الاستعانة بالشكل التالي :

الشكل رقم (III-5) : الميزانية المختصرة لأصول



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

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن:

- الأصول الثابتة تحتل أكبر نسبة حيث تمثل سنة 2018 و 59.75% سنة 2019 و هي نسبة جيدة كما نلاحظ أن نسبة الأصول ارتفعت و ترجع هذه الزيادة إلى ارتفاع و توسع النشاط و اقتناء مواد أولية جديدة و تجديد و استبدال المعدات و الأدوات (الآلات ، شاحنات ، لوازم كهربائية).
- قيم الاستغلال انخفضت حيث تمثل سنة 2018 نسبة 9.05% و 8.63% سنة 2019 و يعود سبب هذا الانخفاض إلى قلة المخزونات أو سوء تسييرها.
- تمثل القيمة المحققة سنة 2018 نسبة 22.42% و سنة 2019 نسبة 23.45% أي أنها ارتفعت في هذه السنة و يعود هذا الارتفاع إلى زيادة الضرائب أو بسبب زيادة الديون.
- القيم الجاهزة منخفضة حيث كانت تمثل سنة 2018 نسبة 9.62% و في سنة 2019 نسبة 8.16% و هذا الانخفاض راجع إلى انخفاض المبيعات و قلة أو تأخر في الطلبات.

2- جانب الخصوم:

ومن أجل تحليل معطيات الجدول يمكن الاستعانة بالشكل التالي :

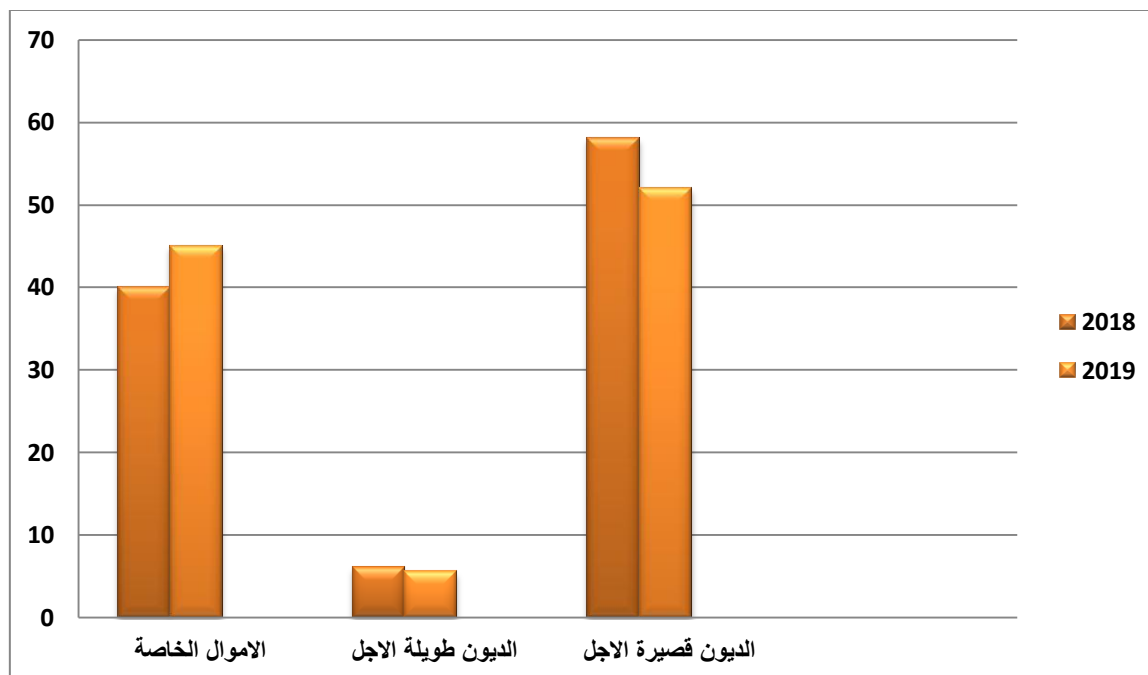
الجدول رقم (III-4) : الميزانية المختصرة للخصوم

2019		2018		السنوات
النسب المئوية	المبالغ	النسب المئوية	المبالغ	البيان
44.37	330675580	37.88	445460130	الأموال الخاصة
4.82	35946905	5.07	38385569	الديون طويلة الأجل
50.80	378583920	57.05	431650036	الديون قصيرة الأجل
100	745206404	100	756680244	المجموع

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

ومن أجل تحليل معطيات الجدول يمكن الاستعانة بالشكل التالي :

الشكل رقم (III-6) : الميزانية المختصرة لخصوم المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الشكل أن:

- الأموال الخاصة تمثل على التوالي 33.88% و 44.37% و يعود الارتفاع سنة 2019 إلى زيادة استثمار المؤسسة و أيضا زيادة الطلب على منتوجات المؤسسة مما يعني تحسين في مستوى أدائها.
- تمثل الديون طويلة الأجل على التوالي 5.07% و 4.82% و نلاحظ أنها انخفضت سنة 2019 مما يدل على أن المؤسسة قامت بتسديد جزء من ديونها ، و ذلك من خلال بيع جزء من مخزونها إلى الزبائن.
- تمثل الديون قصيرة الأجل نسبة عالية من إجمالي الخصوم حيث كانت 57.05% و سنة 2018 أصبحت 50.58% وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد على المصادر الخارجية بشكل كبير و هذا راجع إلى عدم توفر السيولة اللازمة و بما أن نسبة الديون قصيرة الأجل انخفضت سنة 2019 فهذا يدل على محاولة المؤسسة تقليص النفقات و تسديد الديون من أجل تحقيق الأرباح .

المطلب الثالث : التحليل الأداء المالي في المؤسسة

يعتبر التحليل المالي تشخيصا لحالة أو الوظيفة مالية في المؤسسة خلال دورة إنتاجية خلال دورة إنتاجية معينة أو عدة دورات، يهدف إظهار كل التغيرات التي تطرأ على الحالة المدنية وبالتالي الحكم على السياسة المالية المتبعة و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

1 تحليل الأداء المالي باستخدام النسب المالية

ستتطرق إلى تقييم الأداء المالي في ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته في مستغانم باستعمال بعض النسب المالية كنسب الربحية و نسب السيولة و نسب النشاط.

1- حساب نسب الهيكلية

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

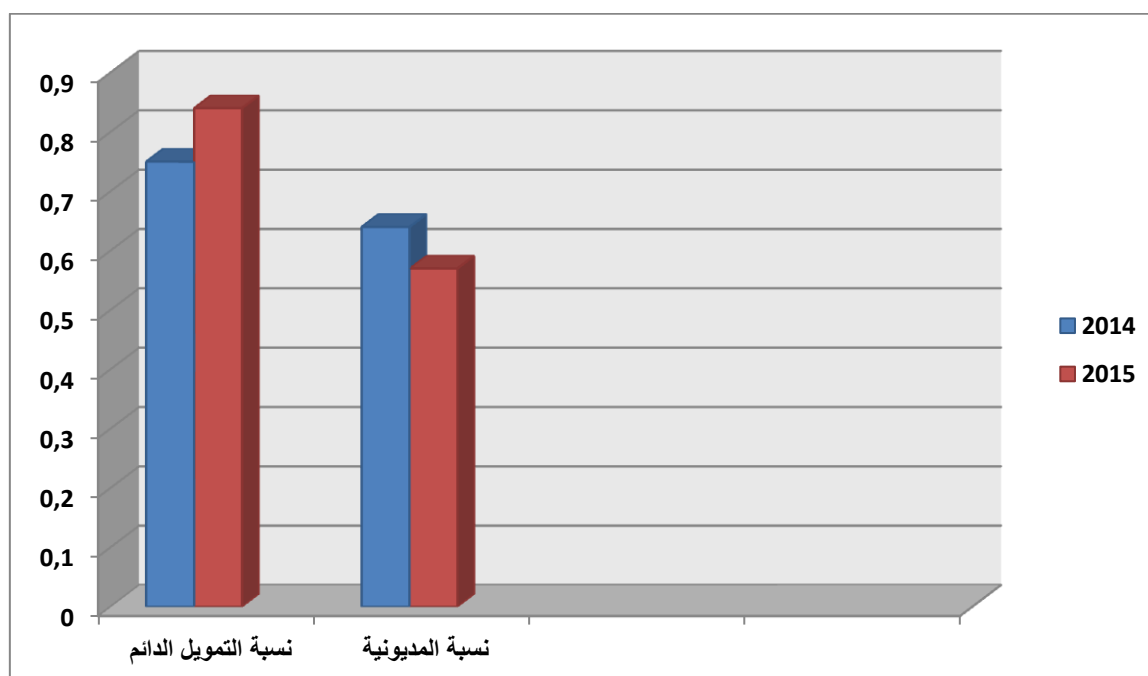
الجدول رقم (III-5) : نسب هيكل المؤسسة

2019	2018	السنوات
		البيان
366622485	325030208	الأموال الدائمة
445256715	445460130	الأصول الثابتة
0.82	0.73	نسبة التمويل الدائم
414530825	470035605	مجموع الديون
745206405	756680244	الخصوم
0.56	0.62	نسبة المديونية

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

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (III-7) : نسب هيكل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الشكل أن :

- نسبة التمويل الدائم كانت تمثل سنتي 2018 و 2019 على التوالي 0,73 و 0,82 وهذه القيمة أصغر من الواحد و هذا يدل على أن الأموال الدائمة غير كافية لتمويل الأصول الثابتة لكن رغم هذا ، هذه النسبة ارتفعت سنة 2019 و هذا يعني أن المؤسسة تحاول أن توازن بين الأصول الثابتة و الأموال الدائمة وأن تضمن هامش آمات لمواجهة المخاطر.

- نلاحظ أيضا أن نسب المديونية مرتفعة و أكبر من 0,5 مما يدل على أن المؤسسة لم تكن قادرة على استرجاع أموالها في تاريخ استحقاقها لكن بما أن هذه النسبة انخفضت سنة 2019 فيعني أن المؤسسة استعادت جزء من ديونها عن طريق منح المدينين تقسيط للدفع.

2 - حساب نسبة السيولة

تقييم السيولة يساعد المؤسسة على تجنب حالات العسر المالي و يزيد من ثقة الدائنين بالمؤسسة و ستوضح ذلك في الجدول الموالي:

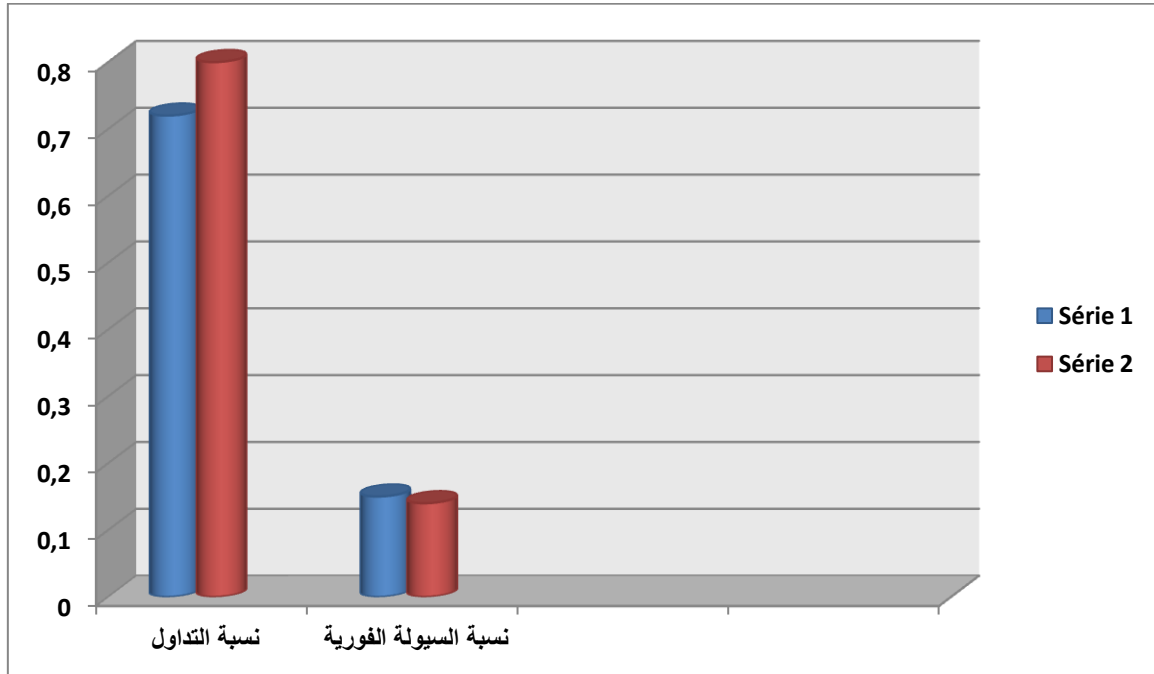
الجدول رقم (III-6) : نسب سيولة المؤسسة

السنوات	البيان	2018	2019
	الأموال المتداولة	311220113	299949690
	الخصوم المتداولة	431650036	378583920
	نسبة التداول	0.72	0.79
	القيم الجاهزة	72793374	60824229
	الديون قصيرة الأجل	360650431	378583920
	نسبة السيولة الفورية	0.17	0.16

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

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (III- 8) : نسب سيولة المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن :

- نسبة التداول منخفضة فهي تمثل 0,72 و 0,79 خلال سنتي 2018 و 2019 حيث كانت تحت الحد الأدنى أصغر من واحد و بالتالي فالمؤسسة كانت في وضعية مالية غير مريحة و غير قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بموجوداتها المتداولة لكن هذه النسبة ارتفعت سنة 2019 و هذا يعني أن المؤسسة قامت بتسديد جزء من ديونها قصيرة عن طريق بيع جزء من المخزون

- نلاحظ أيضا أن نسب السيولة الفورية انخفضت سنة 2019 و بما أنها أصغر من 0,5 هذا يدل على صعوبة في الدفع و هذا راجع إلى انخفاض القيم الجاهزة و انخفاض مبيعات المؤسسة و على المؤسسة تسديد الديون دون بيع مخزونها.

2- تحليل الأداء باستعمال مؤشرات التوازن المالي:

مثلما تم التطرق إلى النسب المالية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة هناك مؤشرات أخرى نستطيع تقييم الأداء المالي بها وهي مؤشرات التوازن المالي.

1- حساب رأس مال العامل:

ويمكن حسابه من زاويتين للميزانية كالتالي :

1.1 من أعلى الميزانية : الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

الجدول رقم (III-7) : رأس مال العامل المؤسسة (من أعلى الميزانية)

السنوات	البيان	2018	2019
	أموال دائمة	325030203	366622485
	أصول ثابتة	445460130	445256715
	رأس المال العامل	(120429922)	(78634230)

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

2.1 من أسفل الميزانية : الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة

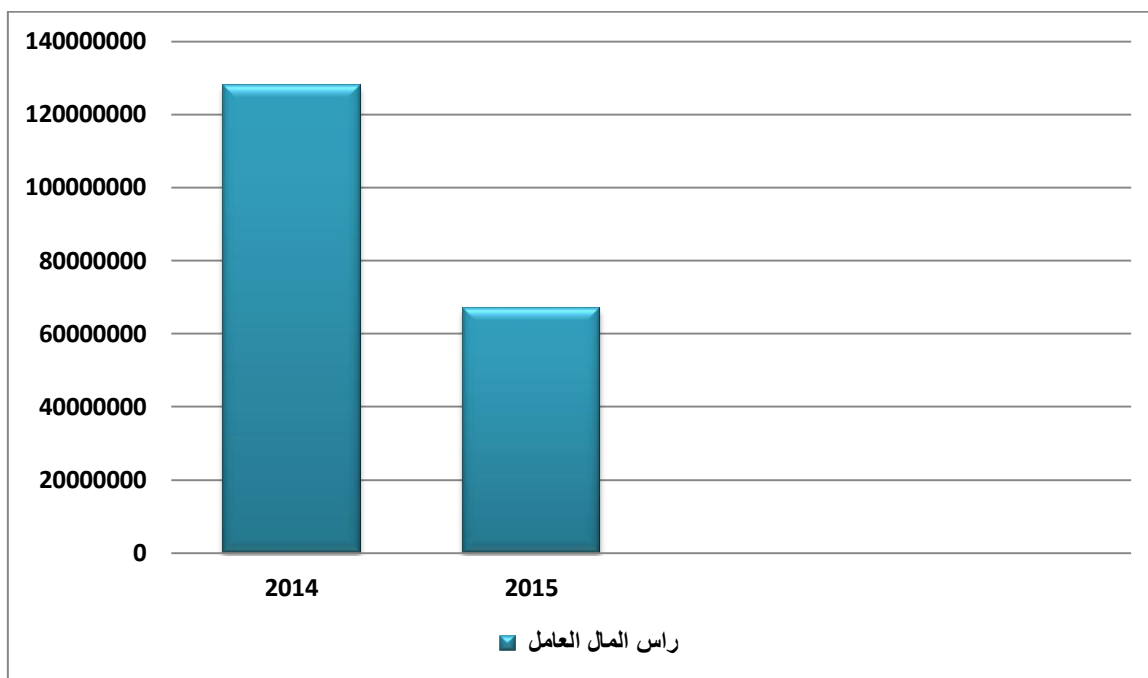
الجدول رقم (III-8) : رأس مال العامل المؤسسة (من أسفل الميزانية)

السنوات	البيان	2018	2019
	أصول متداولة	311220113	299979690
	خصوم متداولة	431650036	378583920
	رأس المال العامل	(120429922)	(78634230)

المصدر: من إعداد الطالبتين

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (III-9) : رأس مال عامل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

نرى من خلال التمثيل البياني أن رأس مال العامل أخذ قيم سالبة خلال سنة 2018 و 2019 وهذا يعني أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية أصولها الثابتة بأموالها الدائمة و أنها لا تمتلك هامش أمان يساعدها على مواجهة الصعوبات و ضمان استمرار توازن هيكلها المالي ، كما نلاحظ أن قيمة رأس مال العامل ارتفعت سنة 2019 و هذا بسبب الحصول على قروض طويلة الأجل و التنازل عن التثبيتات التي لا تؤثر على نشاط المؤسسة.

2- حساب احتياجات رأس المال العامل الجدول

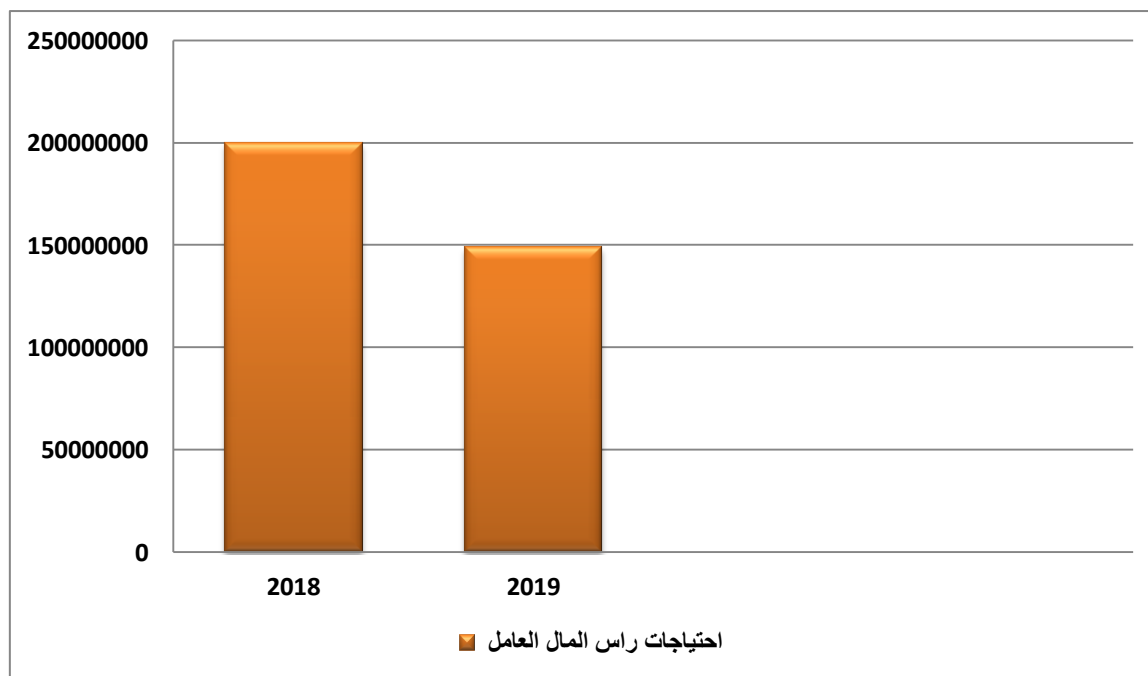
جدول رقم (III-9) : احتياجات رأس المال عامل المؤسسة

2019	2018	السنوات
		البيان
64338714	68773501	قيم الاستغلال
174485746	169683239	القيم القابلة للتحقيق
378583920	431650036	الديون قصيرة الأجل
(193458460)	(193223296)	احتياجات رأس المال العامل

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

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (III-10) : احتياجات رأس المال عامل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ أن قيم احتياجات رأس مال العامل سالبة خلال فترة الدراسة و هذا يدل على أن المؤسسة مكنت من تغطية الاحتياجات بواسطة الموارد و لديها سيولة و لا تحتاج إلى رأس مال العامل موجب و قد ارتفعت الاحتياجات سنة 2019 و هذا بسبب إنقاص حجم المخزونات و تقديم تخفيضات تجارية و أيضا إنقاص المدة الزمنية لتحصيل الحقوق على الزبائن.

3- حساب خزينة المؤسسة

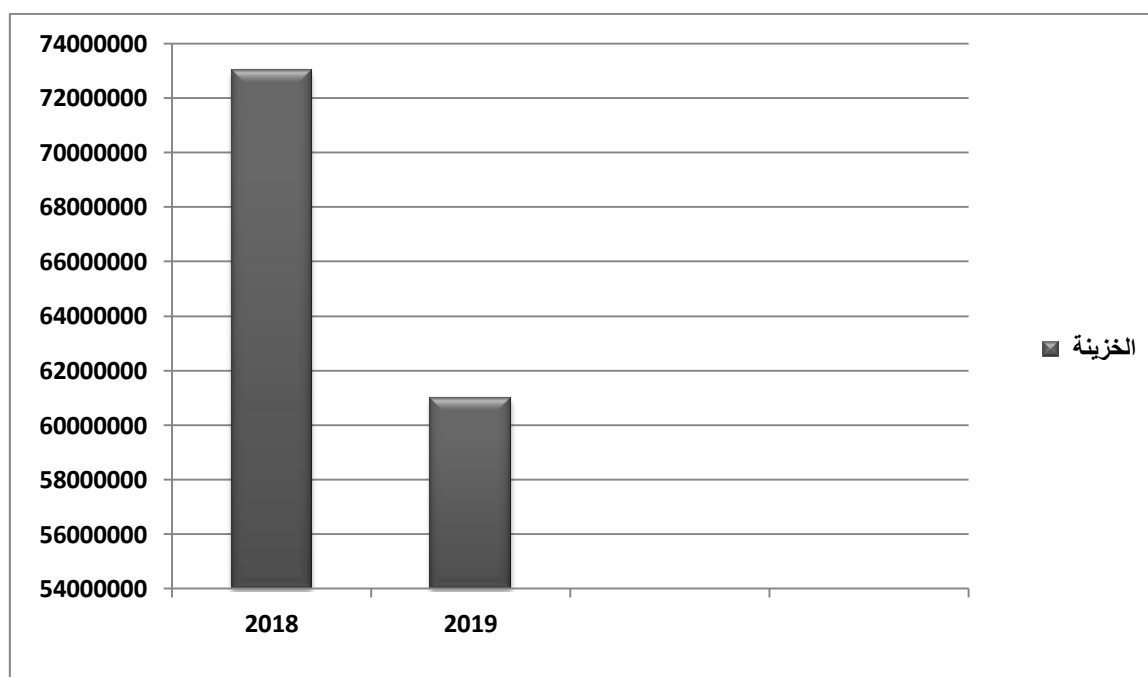
الجدول رقم (III-10) : خزينة المؤسسة

السنوات	البيان	2019	2018
	رأس المال العامل	(78638231)	(120429922)
	احتياجات رأس المال العامل	(139458460)	(193223296)
	الخبينة	60824229	72793374

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

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (III-11) : خزينة المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الشكل البياني أن خزينة المؤسسة موجبة و هذه الوضعية تعتبر غير مقبولة فرغم أن المبالغ الموجودة في الخزينة كبيرة إلا أنها تعتبر من ناحية المردودية أموال مجمدة أي أنها غير مستغلة بسبب الإفراط في الحذر

ونلاحظ أن الخزينة انخفضت سنة 2019 و هذا يدل على أن المؤسسة تقوم بمعالجة وضعية الأموال المجمدة عن طريق ، منح قروض ، شراء معدات و أدوات أولية و تقديم تسهيلات و تخفيضات للزبائن.

خاتمة الفصل :

من خلال قيامنا بالدراسة النظرية أردنا تأكيد و تدعيم صحة النتائج المتوصل إليها عن طريق إسقاط الجزء النظري على الواقع لكي تتضح النتائج و تتسم بالدقة و الوضوح و قد تم إختيار ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته، مستغانم مؤسسة للدراسة و يعود سبب إختياري للمؤسسة إلى إمتلاكها لنظام رقابة فعال ما ساعد على ضبط و سلامة التقارير المالية.

حيث تم التعرف على تاريخ نشأة و التطور الذي صاحب المؤسسة و كذا طبيعة نشاطها المتمثل في إنتاج و توزيع الحليب و مشتقاته، كما تم عرض مختلف أقسام المؤسسة و هيكلها التنظيمي.

و بتقييم و فحص للنظام و بإتباع المراحل المنهجية التي تم التطرق إليها في الجانب التطبيقي و بإستعانة بمقابلات متمثلة في إستجواب الموظفين ثم التوصل إلى نقطة أساسية مفادها أن هذا النظام الذي يتوفر في المؤسسة فعال يمتاز بالتماسك و المثانة و تحسين الأداء . كما تم التطرق إلى تدقيق الحسابات و فحصها إلى سلامة و دقة القوائم و هذا ما تضمنه تقرير إبداء الرأي، حيث تحوصلت نتائجه في إبداء رأي نظيف.

ومن خلال ما جاء به تقرير إبداء رأي تم تأكيد واعتبار بأن القوائم تعبر عن الوضعية الواقعية للمؤسسة ما جعل المعلومة مؤهلة يمكن الإستفادة منها لصنع القرارات، وهذه القرارات تعكس أدائها المالي

الخاتمة العامة

الخاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع " أثر جودة التدقيق الداخلي على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية " وتحقيقا لأهداف دراسة البحث لقد حاولنا التطرق لمختلف جوانب التدقيق والتدقيق الداخلي من خلال عرض التطورات والتغيرات التي مر بها بصفة عامة ودوره في تحسين كفاءة وفعالية المؤسسة باستخدام قواعد ومعايير المتعارف عليها ، أبرزنا كذلك بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها وهي إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله و تطرقنا إلى جوانب أخرى لها علاقة بالموضوع .

حاولنا في هذه الدراسة التوثيق بين الإطارين النظري والميداني من أجل الإجابة على الإشكالية والتساؤلات المرفقة بها ، حيث وجدنا أن التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تمارس بكل موضوعية في جميع مجالات وظائف المؤسسة و هو أيضا من بين الأدوات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم وتحسين حركة سير المؤسسة.، فعلى المؤسسات الاقتصادية التي تسعى الى للنمو والبقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها ككل.

نجد أن جودة التدقيق الداخلي تركز على مدى التزام المدققين الداخليين بتطبيق معايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي في الوفاء بمتطلبات وتوقعات مختلف الأطراف التي هي بحاجة إلى خدمات ذات جودة عالية من وظيفة التدقيق الداخلي ، أما التحسين المستمر لجودة التدقيق الداخلي فيرتكز على مجموعة الأنشطة المتكررة ، والجهود المتواصلة لزيادة قدرة وظيفة التدقيق الداخلي على تلبية المتطلبات التي تقع على عاتقها، وتعزيز ثقة المساهمين والأطراف الأخرى التي لها مصلحة مع المؤسسة .

وبما أن البحث عن الأداء المتميز والفعال يعتبر ضرورة بالنسبة للمؤسسات المختلفة جاءت هذه الدراسة لمحاولة توضيح وظيفة التدقيق الداخلي و مدى تأثير جودته في تحسين أداء المؤسسات والمجالات التي يتم من خلالها هذا التحسين . وعليه بمعالجتنا إشكالية البحث وتحليلنا لمختلف الجوانب سواء في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات، سنحاول أن نستخلص النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي :

- التدقيق الداخلي وظيفة هامة داخل المؤسسة الاقتصادية وتعتمد عليه كأداة تسييرية ؛
- تحتاج وظيفة التدقيق الداخلي لكي تحقق دورها المطلوب إلى ركائز ودعائم أساسية وجملة من المعايير المتعارف عليها لتحدد مسؤوليتها ؛
- يعمل التدقيق الداخلي على منع والتقليل من حدوث الأخطاء وهذا ما يؤدي الحاجة إليه ويحسن من الأداء و يزيد من الكفاءة والفعالية ،وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة؛
- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها للقيام بمهمتها على أكمل وجه؛
- المؤسسة الاقتصادية تهتم بالأداء وتحقيقه يضمن ربحية المؤسسة وتحقيق أهدافها؛
- تعتبر عملية تقييم الأداء أداة لتشخيص الانحرافات ،والمؤسسات الناجحة تلك التي تقوم بتقييم أداؤها بصفة مستمرة؛
- تقييم الأداء يقوم على تحديد وضعية المؤسسة من خلال قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء المعايير المحددة مسبقا؛
- تتأثر جودة التدقيق بالعديد من العوامل منها ما يرتبط بالمؤسسات الاقتصادية والقوانين السارية بها ،وكذلك جودة التدقيق الداخلي تحدده عوامل ومؤشرات تتغير بمرور الوقت مما يلزم إعادة النظر فيها؛
- كما أثبتت نتائج البحث أن جودة التدقيق الداخلي تؤثر بشكل إيجابي على عدد من العوامل المتعلقة بإجراءات العمل داخل المؤسسات الاقتصادية فتحقيق الجودة في أعمال التدقيق الداخلي سيؤدي إلى تحسين وتسهيل العمل.

اختبار الفرضيات :

✓ الفرضية الأولى: " تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي ضرورية ولها أهمية بالغة في جميع المؤسسات الاقتصادية و الصناعية تساعد على تحسين الأداء و صناعة القرارات الرشيدة".

حيث أن أداة التدقيق الداخلي يقوم بمختلف أنشطة المؤسسة، لذلك فهو وظيفة ضرورية في المؤسسة ، ويقوم بتحسين الأداء وترشيد القرارات من خلالها إظهار نقاط الضعف لأنه يعمل داخل الهيكل التنظيمي ولديه الكثير من المعلومات عن المؤسسة.

✓ الفرضية الثانية: " يكمن تأثير جودة التدقيق الداخلي بمدى فعالية أداء في المؤسسة الاقتصادية".

إن جودة التدقيق الداخلي تساعد على تقييم وتدعيم أداء بما يضمن فعاليتها وكفاءته حيث هو أداة مساعدة للمؤسسة وذلك باكتشاف الثغرات و تقليل من الأخطاء وكشف الانحرافات من أجل تلبية احتياجات المؤسسة والقدرة على تحقيق أهدافها حيث تستند إلى الأداء الجيد ومنه تعتبر فرضية صحيحة.

✓ الفرضية الثالثة: "تقوم جودة التدقيق الداخلي بإعطاء تعليمات تصحيحية و توجيهات و إرشادات لمتخذي القرار بالمؤسسة".

تقوم جودة التدقيق الداخلي بإعطاء تعليمات تصحيحية و توجيهات و إرشادات لمتخذي القرار بالمؤسسة و ما لتحقيق منفعة للمستخدمين و ذلك عند قيامهم بالأخطاء و التضليل و الانحراف و العيوب تقوم بتوجيههم لتصحيح الأخطاء و اجتناب وقوعها في المستقبل القريب من اجل تحسين الأداء و ترشيد القرارات .

الاقتراحات والتوصيات :

استنادا للمراجعة النظرية للدراسة و بناءا على الجانب العملي منها ، يمكن تقديم الاقتراحات و التوصيات التالية :

- من الضروري تعزيز إدراك الجهات الإدارية العليا بأهمية التدقيق الداخلي بالشكل الذي يساعد على تطوير هذه الوظيفة و رقيها كأداة فعالة في المؤسسة الاقتصادية ؛
- ضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي و ذلك من خلال إرساء معايير و إجراءات عمل خاصة بها و أخرى ترتبط بالشخص أي المدقق الداخلي ،
- ضرورة اعتماد معايير واضحة ترتبط بتخطيط عملية جودة التدقيق الداخلي ، ضبط برنامجه ، أدلة الإثبات ، التحقق من سلامة السجلات المحاسبية ، وثائق العمل ، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة و موجهة لعمل المدقق الداخلي ؛
- توعية الأفراد العاملين بمدى أهمية جودة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ؛
- تتأثر إجراءات العمل في المؤسسات الاقتصادية بمدى تحقيق جودة التدقيق الداخلي يستلزم زيادة الوعي لدى الإدارة العليا في المؤسسات الاقتصادية ولدى كافة الموظفين بأهمية الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف تلك المؤسسات ؛
- أن تحقيق وتعزيز الجودة في وظيفة التدقيق الداخلي هي مسؤولية المدقق الداخلي وينبغي أن يؤدي دوره المناسب على أكمل وجه.

أما فيما يخص وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته فيمكننا إضافة بعض التوصيات :

- ✓ خلق لجنة التدقيق على مستوى مجلس الإدارة على طريقة أكبر المجمعيات الاقتصادية ، و هذا بصدد تحسين أدائها و متابعة مهمة التدقيق الداخلي.

أفاق الدراسة :

بعد محاولة الإمام بموضوع أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، نأمل أننا قد ساهمنا ولو بالقدر البسيط في إثراء موضوع التدقيق الداخلي في بحثنا هذا، ورغم ذلك يبق الموضوع محل الدراسة وعليه تبقى بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها :

- أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من كفاءة وفعالية وظائف المؤسسات الاقتصادية؛
- دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم الأداء في المؤسسات؛
- استقلالية المدقق الداخلي داخل المؤسسات الجزائرية ؛
- مساهمة المدقق الداخلي في تطوير وتعزيز جودة التدقيق الداخلي من أجل تحسينها والرفع من كفاءته وزيادة خبراته.

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

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

➤ مراجع باللغة العربية:

● الكتب :

- 1- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة .كلية التجارة . جامعة المنصورة . مصر، 2004.
- 2- أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي و الحكومي ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2011.
- 3- أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان ، 2009.
- 4- أحمد حلمي جمعة ، "مدخل إلى التدقيق الحديث "، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، 2005.
- 5- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث ، دار صفاء للنشر ، طبعة الثانية ، عمان ، 2005.
- 6- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2015.
- 7- أحمد سيد مصطفى ، إدارة البشر " الأصول و المهارات " ، مصر ، 2002.
- 8- أحمد طرطار ، "تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999.
- 9- أحمد طرطار ، الرشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001.
- 10- إدريس عبد السلام اشتوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996.
- 11- إسماعيل عرباجي ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998.
- 12- أنعام محسن حسن زويلف ، محمد عبد الله حامد العبدلي ، اثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي " دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية " ، الأردن.
- 13- بدر الله قويدر الواحد و ناصر دادي عدون ، " مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية الجزائرية) ، دار المحمدية ، الجزائر.
- 14- توفيق محمد عبد المحسن ، تخطيط و مراقبة جودة المنتجات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1996.
- 15- حسن علي ، " الإدارة الحديثة لمنظمات الأعمال " ، دار حامد للنشر ، الطبعة ، الطبعة الأولى ، عمان ، 1999.
- 16- حسين يوسف القاضي وحسين أحمد ممدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق، عمان، 2009 حسين أحمد ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق، عمان، 2009.

- 17- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 .
- 18- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 .
- 19- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 .
- 20- خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية ، دار وائل للنشر والتوزيع عمان الاردن ، 1999 .
- 21- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، عمان ، الأردن ، 1998 .
- 22- خالد محمد بن حمدان ، وائل محمد صبحي إدريس ، " الاستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي " منهج معاصر ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان .
- 23- خلف عبد الله الواردات ، " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق " ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 .
- 24- خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2006 .
- 25- الذنبيات ، علي عبد القادر ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية ، الطبعة الثانية ، مكتبة افنان ، عمان ، 2009 .
- 26- رابح خولي ، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشكلات تمويلها ، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 .
- 27- زهير ثابت ، "كيفية تقييم أداء الشركات و العاملين " ، دار النهضة العربية ، مصر 2001 .
- 28- صالح العقدة وآخرون ، " التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات " بحوث محكمة منتقاة ، مصر الجديدة القاهرة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات 2012 .
- 29- الصحن ، عبد الفتاح ، كامل سمير ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، مصر ، 2001 .
- 30- طاهر محسن منصور الغالي ، وائل محمد صبحي إدريس ، " الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل " ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2017 .
- 31- عبد الفتاح محمد الصحن ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 .
- 32- عبد الحكم احمد الخزامي ، تكنولوجيات الأداء من التقييم إلى التحسين ، مكتبة ابن سينا ، القاهرة ، 1999 .
- 33- عبد الكريم علي الرمحي ، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، الطبعة الأولى ، من نشر المؤلف ، الأردن ، 2002 .

- 34- عبید سعد شریم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات ، مركز الأمان للنشر والتوزيع، صنعاء. اليمن، 2007.
- 35- علي السلي ، "السلوك في منظمات الأعمال" ، دار غريب للطبع و النشر ، القاهرة ، 1995.
- 36- علي السلي ، إدارة الجودة الشاملة و متطلبات التأهيل للايزو ، دار غريب للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2009.
- 37- علي عباس ، "الرقابة الإدارية على المال و الأعمال" ، مكتبة الرائد العلمية ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000.
- 38- عمر الصخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة 4 ، 2006.
- 39- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2006.
- 40- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر و الطباعة ، 2006.
- 41- فداء حامد ، إدارة الجودة الشاملة ، مفاهيم و تطبيقات ، دار البداية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2017 م / 1438 هـ.
- 42- فلاح حسن الحسيني ، "إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة و التميز" ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006.
- 43- قاسم نايف علوان ، إدارة الجودة الشاملة و متطلبات الايزو 2000: 9000 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ليبيا ، 2013.
- 44- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، مصر.
- 45- مجيد الكرخي ، "تقويم الأداء باستعمال المالية" ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2007.
- 46- مجيد حاسم الشرع ، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2003.
- 47- محفوظ احمد جودة ، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم و تطبيقات ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان 2006.
- 48- محمد السيد السرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق (الإطار النظري) المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي ، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية ، 2006.
- 49- محمد الصيرفي ، الجودة الشاملة طريقك للحصول على شهادة الايزو ، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع ، الاسكندرية 2001.
- 50- محمد الطعمانة ، "معايير قياس الأداء الحكومية و طرق استنباطها دراسة تطبيقية على وحدات الحكم المحلي" .
- 51- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990.

- 52- محمد سمير صبان ، عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية الدولية و الأمريكية ، الجزء الأول، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2009.
- 53- منظمة الصحة العالمية ، شعبة خدمات الإشراف ،الأداء رقم 02 ، مسرد مصطلحات التخطيط والمراقبة والتقييم ،آذار 2004.
- 54- المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، ميكانيكا الإنتاج (ضبط الجودة) ، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية.
- 55- مؤيد عبد الحسين الفضل ، يوسف حليم الطائي ، إدارة الجودة الشاملة من المستهلك إلى المستهلك منهج كمي ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2004.
- 56- ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 1998.
- 57- نبيل جواد ، إدارة و تنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مجد المؤسسات الجامعية للنشر و التوزيع ، عمان ، 2007.
- 58- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ، عمان ،الأردن، 2004.
- 59- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، الأردن ،2006.
- 60- هدى بصاشي ، ملتقى وطني حول المحاسبة و التدقيق مداهمة لتحسين الإستثمار بالمؤسسات الجزائرية ، مداخله حول مساهمة التدقيق الداخلي كألية مساعدة في تفعيل حوكمة الشركات ، يحي فارس ،المادية، 30|11|2017.
- 61- وجدي حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية مدخل عمل تطبيقي ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر ، 2010.

● الأطروحات :

- 1- إبراهيم بختي ، " دور الانترنت و تطبيقاتها في مجال التسويق " ، دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002-2003.
- 2- عبد الوهاب محمد جبن ، تقييم الإدارات الصحية بمديرة الشؤون الصحية بمحافظة الطائف ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص إدارة صحية ، جامعة سانت كليمنتس العالمية ، سوريا ، 2009.

● المجالات :

- 1- أحمد محمد العمري و فضل عبد الفتاح عبد المغني, مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2 ، العدد 3، 2006.
- 2- سمير كامل محمد عيسى ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد 1 ، المجلد 45 ، جامعة الاسكندرية ، جانفي ، 2008.
- 3- الشيخ الداوي ، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء " ، مجلة الباحث ، العدد السابع ، الجزائر ، 2009.
- 4- عبد الملوك مزهودة ، " الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقسيم " ، مجلة العلوم الإنسانية ، عدد أول ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010.
- 5- عمر زيتوني ، مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة التمويل البنكي ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة بسكرة ، العدد 9 ، مارس 2006.
- 6- مجلة الباحث ، " دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، العدد السابع ، 2010.
- 7- المهام يحياوي ، "الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية ، دراسة ميدانية بشركة الأسمنت (عين توتة) ، باتنة ، مجلة الباحث ، العدد الخامس ، ورقلة ، 2007.

● Ouvrages en français :

- 1- Bernard Martory , daniel crozet , **Gestion des ressources humaines , pilotage social et performance** , dunod , paris , 2005 .
- 2- friédérich , **Georges langloois alain brulaud** , réné , op , cit .
- 3- Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne** , Edition d'organisation, Paris, 1987.
- 4- Lasary , **économie de l'entreprise** , ouvrage imprimé à compte d'auteur , 2001 .
- 5- M friédérich , **Georges langloois alain burlaud** , réné bonnault , comptabilité et audit , manue I& application 2008/2009 , editions fowcher , france . 2007.

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان ومعرفة موضوعنا الذي تمحور حول "اثر جودة التدقيق الداخلي على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية" ولتحقيق هذا الهدف حاولنا إبراز الجوانب الأساسية للتدقيق و الأداء وذلك اعتمادا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة وتحليل متغيرات الدراسة وكان من نتائج هذه الدراسة أن جودة التدقيق الداخلي لها أهمية قصوى في مساعدة إدارة المؤسسة على تطبيق إجراءاتها و سياساتها و بلوغ أهدافها بكفاءة و فعالية بحيث تكون المعلومات مؤهلة ما يجعلها سببا في عملية صنع القرارات التي تعكس قوة المؤسسة بالمساهمة في تحسين أدائها فهو يسمح لنا بالكشف عن بعض المشاكل و نقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة ، و الذي يعتبر له دور فعال من اجل ضمان السير الجيد وتحقيق الأفضل للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية : جودة التدقيق الداخلي ، الأداء ، المؤسسة الاقتصادية .

Summary :

This study aimed to clarify and know our topic, which revolved around “the impact of internal audit quality on improving the performance of economic institutions.” To achieve this goal, we tried to highlight the basic aspects of auditing and performance, based on the theoretical study, previous studies and analysis of study variables. One of the results of this study was that the quality of internal audit It is of paramount importance in helping the organization's management to implement its procedures and policies and achieve its goals efficiently and effectively so that the information is qualified, which makes it a reason for the decision-making process that reflects the strength of the organization by contributing to improving its performance. It allows us to detect some problems and weaknesses facing the goals The institution’s ruler, which is considered to have an effective role in order to ensure the good progress and achieve the best for the institution.

Keywords: internal audit quality, performance, economic institution.