



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن للغرب -مستغانم-

تحت إشراف الأستاذ:

برياطي حسين

مقدمة من طرف الطالبة:

ساكر إيمان

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مدوري نور الدين	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم
مقررا	برياطي حسين	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مناقشا	ولد سعيد محمد	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2019

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من رفعتني بدعواتها ودعمها في كل خطوة من خطوات حياتي، إلى من غمرتني بحبها وحنانها، إلى من أنارت دربي بصلواتها، إلى من ربّنتني على حب العلم، إلى من كانت رمزا للعطاء، إلى أعلى ما في هذا الوجود أُمّي الغالية أطال الله في عمرها

إلى رمز التضحية والعطاء، إلى من أنار لي درب حياتي بنصائحه، إلى من زرع في نفسي قوة الإرادة أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره

إلى إخوتي الأعزاء، والأقارب الأحباء، إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم يسعهم قلبي أهدىكم ثمرة عملي المتواضع وإلى زوجي العزيز الذي رافقني في مساري، وحفظه الله

إلى كل باحث وطالب علم أهدى ثمرة جهدي

كلمة شكر وتقدير

لوالله ما كنت لأحيا الا بعونه سبحانه وتعالى، له الحمد والشكر فأنا بفضلته وفقته لإتمام هذا البحث ومضيت نحو الأمام، فهو الله المعين على الصعوبات والملين العقبات، أحمد وأستعين به أرجو أن يجعله في ميزان حسناتي بفضلته.

وصلى اللهم وسلم على سيدنا وحبينا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام أحب خلق الله إلى الله. وبعد:

أتقدم بأسمى معاني الشكر والاحترام والتقدير لأستاذ المحترم "برياطي حسين" الذي لم يبخل علينا بالتوجيهاته والنصائح القيمة والتي لها الفضل في تبلور هذا البحث. كما أشكر مسبقا أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة لزيادة إثرائها العلمي.

"بارك الله فيكم"

الفهرس

	كلمات شكر
	الإهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	مقدمة العامة
29-05	الفصل الأول مدخل للتدقيق الداخلي
05	تمهيد
06	المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي
06	المطلب الأول : نشأة و مفهوم التدقيق الداخلي
08	المطلب الثاني ; أهمية و أنواع التدقيق الداخلي
10	المطلب الثالث: أهداف و قواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي
13	المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي
13	المطلب الأول : معايير التدقيق الداخلي
16	المطلب الثاني : أدوات التدقيق الداخلي
18	المطلب الثالث : تقنيات التدقيق الداخلي
21	المبحث الثالث : إدارة التدقيق الداخلي
21	المطلب الأول : خلية التدقيق الداخلي
22	المطلب الثاني : موضع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي
25	المطلب الثالث : تنظيم إدارة التدقيق الداخلي
29	خلاصة
45-31	الفصل الثاني أهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي
31	تمهيد
32	المبحث الأول : ماهية الأداء المالي
32	المطلب الأول ; مفهوم الأداء المالي
34	المطلب الثاني : أهمية و أهداف الأداء المالي
35	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي
37	المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي
37	المطلب الأول : المراجعة الداخلية و دورها في تقييم الأداة المالي

41	المطلب الثاني : تقرير المدقق الداخلي و دوره في تحسين الأداء المالي
43	المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
45	خلاصة الفصل الثاني
68-47	الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة تربية الدواجن للغرب مستغانم ORAVIO
47	تمهيد
48	المبحث الأول: تعريف المؤسسة الأم ORAVIO
48	المطلب الأول : نبذة تاريخية عن وحدة تربية الدواجن بعين نويصي
50	المطلب الثاني مهام مؤسسة تربية الدواجن
50	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة تربية الدواجن
57	المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في مؤسسة تربية الدواجن
57	المطلب الاول : الميزانية المالية لأصول مؤسسة تربية دواجن الغرب
63	المطلب الثاني : واقع عملية التدقيق الداخلي لمؤسسة تربية الدواجن
65	المطلب الثالث : قياس و تحليل الأداء المالي في المؤسسة
68	خلاصة الفصل
70	خاتمة العامة
73	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان شكل	رقم
23	موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للجنة التدقيق	01-I
23	موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للإدارة العليا	02-I
24	مطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخل	03-I
25	تنظيم التدقيق الداخلي المركزية	04-I
26	تنظيم التدقيق الداخلي اللامركزية	05-I
27	تنظيم التدقيق الداخلي المختلطة	06-I
48	بياني لإعادة هيكلة ONAB	01-III
51	الهيكل التنظيمي لمؤسسة GAO	02 -III
54	الهيكل التنظيمي ل SPA MOSTAVI	03 -III

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
58	الميزانية المالية لمؤسسة تربية دواجن الغرب جانب الاصول ل 2016 / 2017	01-III
59	الميزانية المالية لمؤسسة تربية دواجن الغرب جانب الخصوم ل 2016 / 2017	02-III
60	جدول حسابات النتائج لمؤسسة تربية دواجن الغرب لسنتي 2016 / 2017	03-III
61	الميزانية المالية المختصرة لأصول المؤسسة فترة 2016 / 2017	04-III
62	الميزانية المالية المختصرة للخصوم المؤسسة فترة 2016 / 2017	05-III
65	نسبة الهيكلية المالية لمؤسسة تربية دواجن الغرب	06 -III
65	نسبة المديونية لمؤسسة تربية دواجن الغرب	07 -III
66	نسبة السيولة لمؤسسة تربية دواجن الغرب	08 -III
67	مردودية مؤسسة تربية دواجن الغرب 2016/2017	09 -III
67	نسبة المديونية	10 -III
67	تقييم الأداء المالي باستخدام نسب النشاط	11 -III

مقدمة

بظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر و تطور العديد من المجالات التي مست حجم المؤسسات الاقتصادية و بروز شركات الاموال القادرة على توفير رؤوس الاموال الضخمة إضافة الى انفصال الملكية عن الادارة أدى هذا الى اللجوء و الاهتمام أكثر بضرورة وجود أداة رقابية مستقلة عن الادارة تساعد في القيام بوظائفها بكفاءة و فعالية و تتحقق من الالتزام بالسياسات و الاجراءات المنتهجة مما حتم عليها البحث عن أنظمة رقابية داخلية و إدارية قوية تمكنها من المحافظة على وجودها فكانت المراجعة الداخلية امرا ملحا و حتميا للمؤسسات الحديثة لتقوم بالتدقيق باعتباره وظيفة لا يمكن الاستغناء عنها و يعتمد عليه في الضبط المالي , المحافظة على الموارد المتاحة و تطوير الاداء و قياس نجاح المؤسسة في تحقيق الاهداف الموضوعة .

ان الاهتمام بعملية التدقيق الداخلي زادت و هذا خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية و الازمات المالية التي شهدتها العالم حيث انه كان يتسم بنطاق ضيق و نظرا لتطور طبيعة المشاكل التي تواجه المؤسسات نتيجة التوسع في حجم النشاط و التطور في اساليب العمل و ادخال اجهزة النظام التكنولوجية الحديثة أدى هذا الى الخروج بوظيفة المراجعة الداخلية من دورها التقليدي الذي اقتصر في الماضي على التاكيد من قيام العاملين بالالتزام بالتعليمات و اللوائح الرسمية للمنشأة و تدقيق القيود المحاسبية و اكتشاف الاخطاء فقط الى تطبيق المفهوم الحديث المحايد و مشاوره مجلس الادارة و المستويات الادارية المختلفة فيما يتعلق بحماية اصول و ممتلكات المؤسسة و تحقيق احسن اداءها المالي

- حيث يحتل موضوع الاداء المالي مكانة بالغة الاهمية في المؤسسات الاقتصادية اذ يعكس الوضعية المالية للمؤسسة حيث انه يتاثر بالعديد من المتغيرات ذات التأثير الايجابي و السلبي و هذا ما جعل المؤسسات تسعى الى تجنب نقاط الضعف في ادائها و تبحث عن الاساليب التي تساعد في تحسين ادائها المالي و من بين هذه الاساليب اخترنا التدقيق الداخلي كونه يساهم في تحديد الجوانب السلبية في أدائها و البحث عن مسبباتها من اجل معالجتها

الإشكالية :

بناء على ما تقدم يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي :

ما هو دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ؟

للإجابة عن هذه الاشكالية نطرح هذه الاسئلة الفرعية :

✓ ما المقصود بالتدقيق الداخلي و ماهي أهم المعايير التي تحكمه ؟

✓ ما مفهوم الاداء المالي و العوامل المؤثرة فيه ؟

الفرضيات :

- ✓ محاولة منا الإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بطرح جملة من الفرضيات:
- ✓ المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات
- ✓ تقييم الأداء المالي يقوم على التحقق من كفاية استخدام الموارد المتاحة بغية تحقيق أهداف المؤسسة. واتخاذ القرارات الصائبة.

أسباب اختيار الموضوع:

- الأهمية البالغة للمراجعة الداخلية في المؤسسة.
- كون موضوع البحث له علاقة بتخصصنا.

أهداف الدراسة:

- التعرف على المراجعة الداخلية في المؤسسة .
- إبراز أهمية استخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة .
- إبراز مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، بحيث أنها تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات واللوائح الموضوعية وبالتالي
- الاهتمام بأنظمة الرقابة المالية يساهم في تحسين مستوى الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية.
- فالمراجعة الداخلية تساهم في تحسين الأداء للمؤسسة.

منهج البحث:

للإحاطة بجوانب الموضوع، تم الاعتماد على منهجين هما:

في الجانب النظري على المنهج الوصفي أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات الميدانية الكافية من الشركة وذلك لظروف خاصة.
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة وخاصة منها رسائل الماجستير وأطروحة الدكتوراه في الجامعات الجزائرية.

الفصل الأول

مدخل للتدقيق الداخلي

تمهيد:

إن التطور العلمي و التكنولوجي الذي ظهر بوضوح في العصر الحالي و ما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير وأيضا ظهور شركات متعددة الجنسيات، أدى للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة فيها و دقيقة حول نشاط الشركات وذلك عن طريق أداة إدارية تعمل على مسانبتها في العملية الرقابية، والتي تعطي ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن أعمالهم يتم إنجازها وفقا لما هو مخطط له و وفق الأنظمة والقوانين، و أن أصول و التزامات الشركة حقيقية و يتم المحافظة عليها، فتمدها بالتقارير من أجل معرفة الإختلالات و الأخطاء التي تحدث في الشركة، و بالتالي تستطيع الإدارة إتخاذ قراراتها بناءا على المعطيات التي توفرها لها هذه الجهة والمتمثلة في وحدة التدقيق الداخلي .

فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي

المبحث الثالث :إدارة التدقيق الداخلي .

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابية التي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة الإجراءات الرقابية الأخرى ، وقد اعتبر بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول ، و التأكد من سلامة البيانات المالية ، و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية .

المطلب الأول : نشأة و مفهوم التدقيق الداخلي

لقد مر التدقيق الداخلي بعمليات تطور متلاحقة أدت بدرجة أساسية إلى توسيع نطاقه بشكل سمح له بالمشاركة بشكل أكبر في خدمة المؤسسة التي يعمل بها .

1. نشأة التدقيق الداخلي

يمكن شرح أهم التطورات التي مرت بها وظيفية التدقيق الداخلي فيما يلي :

- في علم 1941 تم نشر كتاب عن تدقيق الداخلي بعنوان "التدقيق الداخلي الحديث " internal auditing modern بالولايات المتحدة الأمريكية ، و يعتبر هدين الحديثين بمثابة علامة على نشأة التدقيق الداخلي كمهنة ، و قد تزايد عدد أعضاء معهد المدققين الداخليين من 24 عضواً في عام 1941 إلى ما يزيد عن 4000 ألف عضو في مختلف دول العالم¹ .
- وفي عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي ، ثم في عام 1957 م تم إصدار أول قائمة معدلة للتدقيق الداخلي ، كما تم اعتماد دليل لتعريف التدقيق الداخلي في عام 1964 ، و قد قام المعهد ببدل جهود فعالة على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي² .
- أما في سنة 1974 قام المعهد بتشكيل لجان لدراسة و اقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي و قدمت تقرير بنتائج دراستها عام 1977 ، و تم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي 37 عام 1978 في مدينة سان فرانسيسكو³ .

لقد اقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على تدقيق الحسابات للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية تصحيح الأخطاء ، و مع تطور الشركات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي و توسيع نطاق عملها ، فقد أصبحت تستخدم كأداة لتقييم الداخلي و توسيع نطاق عملها ، فقد أصبحت تستخدم كأداة

¹ Jaque Renard, *théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 3eme édition, France 2000, P: 27.

² فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك، الرقابة والتدقيق الداخلي، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 81

³ فتحي رزق السوافيري، نفس المرجع ، ص 82

لتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات ، وبهذا أصبح التدقيق الدقيق الداخلي أداة لتبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا .

أما في الجزائر فيمكن القول أم هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كمنشآت لا يمكن الاستغناء عنه ، فلم ينص عليها المشروع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 13 جانفي 1988 ، التي تنص على أنه يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها¹ .

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها ، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسيير ضمنيًا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية الجزائية والمدنية المنصوص عليها في ها الشأن .

II. مفهوم التدقيق الداخلي

لقد تعددت تعاريف التدقيق الداخلي بين المعاهد العلمية والمتخصصين في مجال التدقيق والتي نذكر منها² :

- 1- تعريف مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية IIA : يعرفه بأنه : " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلي ، ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلي سلمية ودقيقة وكافية " .
- 2- تعريف المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين IFACI : يرى ان " التدقيق الداخلي هو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية فصد مراقبة وتسيير المؤسسة ، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى ، وان الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط

الدوري هي التدقيق إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أي أن المعلومات صادقة والعمليات شرعية التنظيمات فعالة الهياكل واضحة ومناسبة " .

¹ عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، 2007/ 2008 ص102
² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الدولية، الواروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، -الأردن 2006 ، ص139

- 3- التدقيق الداخلي هو عبارة عن: " نشاط التأكد والاستشارات المستقل والموضوعي المصمم لإضافة قيمة مضافة لأعراض تحسين عمليات المؤسسة ، فهو يساعد المؤسسة على تحقيق اهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة "
- 4- تمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة ، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى "
- 5- يعرف التدقيق الداخلي على أنه ؛ " الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية و السجلات المحاسبية و العمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات الإدارية و المتطلبات الأخرى "
- من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة ، يقوم بها أشخاص تابعون للمؤسسة ، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبة وتسيير مؤسسة ، و فحص ما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة أن التنظيمات فعالة و الهياكل واضحة و مناسبة ، وكذا مساعدة إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة¹ .

المطلب الثاني ; أهمية وأنواع التدقيق الداخلي

- ازدادت أهمية التدقيق الداخلي لمؤسسات الاقتصادية كأداة مساعدة لمواجهة التحديات الاقتصادية والاجتماعية المفروضة عليها ، و سيتم توضيح أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة أو للمدقق الداخلي ، كما يتم طرح أنواع التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين .

1. أهمية التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في:

1- أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة²:

- التأكيد من صحة البيانات المستخرجة من سجلات المؤسسة والتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول:

¹ عمر عي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية. 2008 / 2009، ص52

² جيهان عبدالمعز، التدقيق الداخلية وحوكمة الشركات، دار الجامعي، ط1، بيروت، ص50

- التأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلي ؛
 - قياس مدى فعالية وكفاءة أداء الإدارات والأقسام المختلفة داخل المؤسسة؛
 - التأكد من مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف؛
 - التأكد من مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات المحافظة على البيئة.
- 2- أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي¹:

يحق اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي العديد من الفوائد للمدقق الخارجي لعل أبرزها ما يأتي:

- اطمئنان المدقق الخارجي إلى دقة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلي من خلال دقة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي؛
 - تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الاستعاضة المباشرة بعمل المدقق الداخلي جزئياً محل عمل المدقق الخارجي سينجم عنها وقت أقل بالنسبة للتدقيق الداخلي الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق الداخلي وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل؛
 - التقييم الشامل لمخاطر التدقيق ومن ثم إتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق؛
 - تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة المرضية.
 - تخطيط عملية التدقيق الخارجي وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.
- II. أنواع التدقيق الداخلي

قسم معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي إلى ستة أنواع أساسية مرتبطة ببعضها البعض ولا يمكن فصل نوع من الآخر أثناء عملية التدقيق ذلك للوصول إلى أهداف التدقيق وهذه الأنواع هي²:

1. تدقيق الالتزام compliance audit : يقصد بتدقيق الالتزام عملية التحقق والتأكد من التزام الإدارات بالقوانين والانظمة والتعليمات في أداءها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ و من ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها .

¹ أحمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان الأردن، 2000، ص 61

² خلف عبدالوراد، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، دارالوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص19

2. التدقيق التشغيلي operational audit : عرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص و التقييم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية و المتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام المواد المادية و البشرية بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات و يجب أن يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل و الطرق لزيادة الكفاءة و الربحية
 3. التدقيق المالي financial audit : نعي به مجموعة من المبادئ و السياسات و المعايير العلمية ، و المشتقة من المفاهيم و الفروض المتسقة ، مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية التدقيق ، و التي تحكم مدى الاعتماد على المعلومات المالية و كذلك المحافظة على الأصول .
- و يعرف أيضا على أنه التحقق الاقتصادية المنتظم لأدلة و قرائن الإثبات لما تحويه دفاتر و سجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق و عدالة التقارير¹.
4. تدقيق نظم المعلومات information systems : و يطلق عليه التدقيق الالكتروني و يقصد به عملية تطبيق أي نوع من أنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و التوثيق أعمال التدقيق .
 5. تدقيق الأداء performance audit : تتم عمليات تدقيق مستويات الأداء من خلال القيام بحص مبني مستقل و منهجي لفعاليات الإدارة و نظم إدارتها ، و ذلك لتقييم مدى ناجعتها و فاعليتها في استخدام مواردها و تعمل عمليات تدقيق مستويات الأداء على تحديد مواقع القوة و مواقع الضعف في نشاطات الإدارة و تقديم التوصيات الملائمة لإدخال المعالجات المطلوبة ، لذلك تعتبر عملية تدقيق الأداء و سلبه هامة لتحسين الإدارة ، يمكن أن تشمل نتائج عملية تدقيق الأداء على معلومات هامة حل الفعالية التي يتم تدقيقها ، بالإضافة إلى توصيات تهدف إلى مساعدة الإدارة و الجهات المسؤولة عن متابعة أعمالها في تحسين خدماتها المقدمة .
 6. التدقيق البيئي environmental audit : عرفت وكالة حماية البيئة الامريكية التدقيق البيئي على أنه عبارة عن فحص موضوعي منظم ، دوري و موثق للممارسات البيئية للمؤسسة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة و سياسات المؤسسة .

¹ خلف عبدالوراد، نفس المرجع السابق ، ص 22

المطلب الثالث: أهداف وقواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي

إن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة علي تأدية مسؤوليتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات و تقارير صحيحة عن نشاط المؤسسة في النواحي التي ترى الإدارة جدواها في سبيل إخلاء مسؤوليتها

1. أهداف التدقيق الداخلي

تطورت أهداف التدقيق الداخلي بتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في منشآت الأعمال لمساعدة الإدارة في الاضطلاع بمسؤولياتها المختلفة و مواجهة التحديات الاقتصادية والاجتماعية المحلية والدولية و تتمثل تلك أهداف فيما يأتي¹:

- 1- هدف الحماية: يعتبر ظهور الثورة الصناعية وكبر حجم مؤسسات الأعمال و انفصال الملكية عن الإدارة و انتشار المؤسسات ذات الأقسام و الفروع داخل الدولة الواحدة ثم ظهور المنشآت متعددة الجنسيات من أهم أسباب ظهور التدقيق الداخلي و الاهتمام بنشاطها و كان التركيز في تلك المراحل على هدف الحماية و يتحقق هذا الهدف من خلال قيام المدقق الداخلي بالاتي:
 - التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة للاعتماد عليها؛
 - التأكد من المؤامة بين أساليب القياس و السياسات و الخطط القوانين الموضوعية؛
 - المحافظة على أصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر؛
 - التأكد من استخدام الاقتصادي الكفاء للموارد؛
 - التأكيد من انجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية؛
 - التعرف على الأخطاء و أوجه التلاعب.
- 2- هدف البناء: صاحب التطور المستمر في النشاط الاقتصادي والاجتماعي على المستوى العالمي تطورا مماثلا في الهدف من وظيفة التدقيق الداخلي تتجه نحو تقديم التوصيات و المقترحات التي تؤدي إلى إحداث تغيرات جوهرية نحو مزيد من الأداء الاقتصادي الفعال .
- 3- هدف تحقيق الكفاية للوحدات الاقتصادية و توفير الرفاهية للمجتمع: أدت الضغوط و التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تعرضت لها مؤسسات الأعمال في العقد الأخير من هذا القرن إلى تطور أهداف التدقيق الداخلي و من أهم هذه الضغوط و التحديات المنافسة الشديدة إزاء تطبيق اتفاقية

¹ رشام نسيم، أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أنلي محمد أولحاج، البويرة، 2013، ص 86

الجات و ضرورة الالتزام بمواصفات الجودة العالية بالإضافة إلى سن القوانين و التشريعات للمحافظة على البيئة و حمايتها من التلوث النتائج عن ممارسة المؤسسات المختلفة لنشاطها

ii. قواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي

وضع معهد المدققين الداخليين دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية واثني عشر قاعدة سلوكية يمكن تناولها على النحو الآتي¹:

- المبدأ الأول: النزاهة integrity: تؤدي نزاهة المدقق الداخلي إلى تدعيم الثقة فيما يقوم به من أعمال بالتالي تعتبر الأساس للاعتماد على الأحكام الصادرة عنه ، ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية الآتية:
 - 1- القيام بأداء أعمالهم بأمانة واجتهاد ومسؤولية .
 - 2- مراعاة القوانين و تقديم الإفصاح المتوقع منهم وفقاً للمتطلبات القانونية و المهنية .
- الموضوعية objectivity: يجب أن يتوافر في المدقق الداخلي أعلى مستوى من الموضوعية المهنية في تجميع و تقييم و توصيل المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العملية محل التدقيق حيث يجب على المدققين الداخليين تقييم الظروف ذات العلاقة متوازنة و ألا تتأثر أحكامهم بناء على مصالح الآخرين .
- المبدأ الثالث: السرية confidentiality: يجب أن يحترم المدققون الداخليون قيمة المعلومات التي يحصلون عليها و أن لا يكشفوا عن أية معلومات دون أن يكون لهم سلطة التي تخولهم القيام بذلك ما لم تكن هناك متطلبات قانونية أو مهنية تلزمهم القيام بذلك و تتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية الآتية:
 - 1- أن يكون المدققون الداخليون أمناء و حذرين في استخدام المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية أعمالهم و واجباتهم و حماية هذه المعلومات .
 - 2- عدم استخدام المعلومات التي يحصلون عليها لتحقيق أية مكاسب شخصية أو استخدامها بشكل يتعارض مع القانون و يضر بالأهداف المشروعة و الأخلاقية للمؤسسة .
- المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية competency: يجب أن يستخدم المدققون الداخليون المعرفة و المهارات و الخبرات اللازمة لأداء خدمات التدقيق الداخلي و يتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية الآتية:

¹ رشام نسيم، نفس المرجع ، ص 88

1- تأدية الخدمات والأعمال التي يمكنهم القيام بها من خلال توفر المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتأديتها .

2- تأدية الخدمات التدقيق الداخلي وفقا لمعايير الممارسة المهنية الدولية للتدقيق الداخلي .

3- السعي دائما وبشكل مستمر لتطوير وتحسين كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمونها .

المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي

توجهت معظم الإدارات حاليا نحو وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز نظام المراقبة لديها ولكي يؤدي التدقيق الداخلي دوره بصورة سلمية وبغائية كبيرة يجب أن يحظ بمجموعة من المعايير التي تمس قسم التدقيق الداخلي في حد ذاته وكذا مجموعة من الأدوات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية وجدبة.

المطلب الأول :معايير التدقيق الداخلي

تتم عملية التدقيق الداخلي داخل شركات تتباين أهدافها وحجامها وهيكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، كل تلك الفروق والاختلافات تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي ، لذلك قام معهد المدققين الداخليين بإصدار معايير التدقيق الداخلي لضبط عمل المدقق الداخلي.

1- معايير الصفات¹ :

هي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي ، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية، تأكيد الجودة وبرامج التحسين وهي كما يلي ;

➤ **معيار 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية :** يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير وموافق عليها من طرف مجلس الإدارة. كما يجب أن يكون نطاق عمل التدقيق الداخلي غير مقيد، بمعنى أن قسم التدقيق الداخلي تكون له السلطة التي يحتاجها لمتابعة الاجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة.

➤ **معيار 1100 الإستقلالية والموضوعية :** ينبغي أن تكون التدقيق الداخلي نشاط مستقل كما ينبغي أن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم". يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي للمراجعة بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للمؤسسة، وذلك لتمكين نشاط المراجعة الداخلي من تنفيذ مسؤولياته على أكمل وجه، كما يجب عليه أن يقدم لمجلس الإدارة مرة على الأقل في السنة تأكيدا على الاستقلالية التنظيمية لهذا النشاط"

¹ The institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal auditing "standards and guidance",USA, 2012, p, 6.

➤ معيار 1200 الكفاءة والعناية المهنية: ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة . إن كفاءة الأداء المهني هي مسؤولية مدير التدقيق ومسؤولية كل مراجع داخلي ويجب أن يمتلك الكفاءة المهنية والعلمية والتدريب و الانضباط اللازم لأداء واجبه، وأن يمارس الحرص المهني في أداء أعمال التدقيق . كما ينبغي على المدققين الداخليين أن يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة والمهارة المتوقعة من مراجع داخلي كفاء، والعناية المهنية لا تعني أن المدقق الداخلي معصوم من الخطأ.

➤ معيار 1300 تأكيد الجودة وبرامج التحسين : على مدير قسم التدقيق أن يعمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة من خلال تصميم برامج بما يسمح بتحسين نشاط التدقيق وأن تخضع هذه البرامج للتقييم الدوري للجودة داخليا وخارجيا والمراقبة الدورية المستمرة لكل جزء من البرنامج وتحسين عمليات الشركة بما يضمن توافق نشاط التدقيق الداخلي مع معايير ومع الميثاق الأخلاقي.

لا يمكن أن تتوافق التدقيق الداخلي مع هذا المعايير إلا إذا كانت تابعة مباشرة إما إلى الإدارة العامة أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق¹.

2- معايير الأداء²

هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي ، تضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أدائها وشملت على إدارة نشاط التدقيق الداخلي ، طبيعة العمل، تخطيط المهمة :تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز وقبول إدارة المخاطر وهي كما يلي

- معيار 2000 أنشطة التدقيق الداخلي: على مدير قسم التدقيق أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسس .
- معيار 2100 طبيعة العمل: إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن تقوم بالتقييم و المساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.
- معيار 2200 تخطيط مهمة العمل: هذه المعايير تتناول أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المدقق عند التخطيط لمهمة التدقيق تحديد الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع الموارد.
- معيار 2300 أداء المهمة: إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها ويجب أن يكون إشراف سليم للتأكد من تحقيق الأهداف ومن توفر الجودة وتطوير الأفراد
- معيار 2400 نتائج الإتصال: ينبغي على المدقق الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج عمل التدقيق في الوقت ولطريقة المناسبين.

¹ Chekroun Meriem, le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, thèse de doctorat, université Abou Beker Belkaid de Tlemcen, FSECSG, Algérie, 2014, p p, 37-38.

² أحمد حلبي جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص 69

➤ معيار 2500 برنامج المراقبة: على مدير التدقيق الداخلي وضع جدول لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

➤ معيار 2600 قبول الإدارة للمخاطرة: بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبح نشاط عمل التدقيق بموجب معيار 2600 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل للحل المناسب.

3- الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي¹: على العموم بأنها مجموعة من المبادئ والقيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد Ethics تعرف الأخلاقيات التنظيمية والمواثيق العامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة.

في سنة 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليل جديد لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، الهدف منها هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة، من أجل تحمل المدققين مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون بخدمتهم حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:

1. المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي²:

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة و الممارسة العملية للمراجعة الداخلي، حيث يتوقع من المدققين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية:

- النزاهة: استقامة المدققين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم
- الموضوعية: يظهر المدققون الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع، تقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل.
- السرية: يحترم المدققون الداخليون قيمة و حيازة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.
- الكفاءة المهنية: يطبق المدققون الداخليون المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي.

2. المبادئ المرتبطة بالسلوك³:

هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المدققين الداخليين، هذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في:

- النزاهة: على المدققين الداخليين ممارسة عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.

¹ أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 53-54

² أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في التدقيق وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، 2007، ص 210

³ أحمد حلبي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 55

- الموضوعية: يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.
- السرية: أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو أي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.
- الكفاءة المهنية: يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات التي يملكون فيها المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.

المطلب الثاني : أدوات التدقيق الداخلي

يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من الأدوات عند القيام بمهنته، والتي بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء وأوجه القصور والمخالفات المرتكبة ، وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشاكل المراد معالجته، وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة، وهي تضم عدة أدوات متعددة التي أخذنا منها أساسية، حيث تنقسم إلى عدة أقسام كما يأتي :

1- المعاينة الإحصائية le sondages: وهي تقنية تسمح عن طريق سحب عينة عشوائية من مجتمع محل الدراسة باستقراء الملاحظات المسجلة حول العينة، بتحديد معين وبالذقة المطلوبة، الغرض منها الحصول على أكبر عدد من المعلومات مقابل عدد أقل من الفحوصات، ويستخدم المدقق الداخلي المعاينة الإحصائية من أجل ابداء رأيه وإصدار التوصيات اللازمة الخاصة بالظاهرة المدروسة، وعليه المعاينة الإحصائية هي طريقة تقوم على اختيار العينة وسحبها بطريقة عشوائية من مجتمع محل الدراسة..

2- المقابلات : وتعتبر هذه التقنية ضمن التقنيات غير الرسمية التي تتسم بوصف الإجراءات، وذلك بسرد شفهي دون الرجوع إلى وثائق ومستندات تتعلق بذلك، وهذه التقنية في التدقيق الداخلي لا تعتبر حوارا أو محادثة بل تركز على برنامج خطط وأهداف تحدد مسبقا من طرف المدقق، وأيضا لا تعتبر محضرا للاستجواب على العكس بل يجب أن تتسم المقابلة بجو من التفاهم والتعاون والهدف منها هو أخذ رأي أولي ونوعي بشكل أساسي على مختلف الأنظمة المكونة للمؤسسة، وتتلخص خطوات المقابلة فيما يلي¹:

- تحضير المقابلة : تتضمن هذه الخطوة تحديد سابق لموضوع المقابلة ، يتم تحضيرها مسبقا بناء على ; المعرفة التي تحصل عليها المدقق حول المؤسسة من خلال الوثائق والمقابلات السابقة ، خبرته السابقة حدسه ، مساعدات الزملاء كما يجب إعداد الأسئلة بشكل جيد مما يسمح بالحصول على أجوبة بنفس المستوى مع الأخذ بعين الاعتبار تحديد موعد مع الجهة التي ستكون محل التدقيق .
- طرح الأسئلة ; يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند طرح الأسئلة أنه :

¹ شكري معمر سعاد، دور التدقيق الداخلي المالية في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية ، رسالة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009،

- دوما متأكد من فهم المخاطب للأسئلة التي يتم طرحها وإذا لزم الأمر يجب إعادة صياغتها للفهم الصحيح لها .
- ترك الحرية للمخاطب في التعبير وتقديم الجواب باحترام هدف ونطاق المهمة .
- تسجيل كل الأجوبة والمعلومات المتحصل عليها .
- نهاية المقابلة : على المدقق في هذه الخطوة أن يقوم بالمصادقة على النقاط الأساسية المسجلة و ذلك بهدف اجتناب أخطاء يمكن أن تنتج عن عدم الفهم أو النسيان وذلك عبر كافة المستويات ، والشكل التالي يبين التنظيم الهيكلي للمؤسسة الذي تتم به عملية المقابلة وذلك من الأعلى إلى الأسفل .
- 3. الاستبيان الخاص بالرقابة : le questionnaire de control : وهي أداة مستخدمة كثيرا تسمح بدرجة عالية من التشخيص الكلي لجاز الرقابة الداخلي ، ويتكون الاستبيان من مجموعة من أسئلة يتم الإجابة عليها ب :
نعم : تمثل نقاط قوة للرقابة الداخلي ، لا : تشير إلى غياب الرقابة الداخلي ، بدون رأي : وهذا بالنسبة للأسئلة غير المطابقة .
ويهدف من وراء الاستبيان إلى تحقيق ما يلي :
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي من خلال الأسئلة المتعلقة بتنظيم التدقيق .
- فهم أهمية كل مرحلة ابتدائية .
- تحليل أقل الأخطار المتعلقة بمختلف النشاطات ذلك لحسن إدارتها واحد منها .
- 4. التحقق من ملفات الكمبيوتر : l'interrogation de fiche informatiques تعمل هذه الأداة على استخراج معلومات متواجدة في وسائل الالكترونية ونظام المعلومات الخاص بالمؤسسة على أساس معايير معينة ويستوجب الاستغلال الأفضل لها وهذا لفائدة المدقق فهي تزيد من فعاليتها وتمثل أهدافه في :
- القيام بالإحصاء السريع للعناصر الإحصائية موضع الدراسة .
- بناء قوائم للحالات التي تم فحصها بطريقة شاملة أو عشوائية .
- القيام باختيار عينات المجتمع .

المطلب الثالث : تقنيات التدقيق الداخلي

سنقوم بتحديد أولاً أوراق العمل لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي و من ثم قرائن و أدلة الإثبات.

أولاً: أوراق العمل لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال التدقيق، فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج و توصيات التدقيق، الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة.

1- تعريف أوراق عمل التدقيق¹: "تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا أصبح من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير.

كما تعرف أوراق العمل على أنها "تشمل كل الأدلة و القرائن التي تم جمعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل وبواسطتها يكون للمراجع الأساس الذي يستند إليه في إعداد التقرير، و القرائن لمدى الفحص الذي قام"².

و تعرف أيضاً على " بأنها سجلات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي تم تنفيذها و الاختبارات التي أجراها والمعلومات التي تم الحصول عليها و الاستنتاجات الملائمة التي توصل إليها."³

حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، و كذلك الطرق و الإجراءات التي اتبعتها، و النتائج التي توصل إليها.

2- أنواع أوراق العمل: تشمل أوراق ممارسة مهنة التدقيق على ما يلي:

• ملفات التدقيق: عادة ما يحتفظ المدقق بالوثائق و الأوراق التي يتحصل عليها و يقيم بترتيبها في ملفين، ملف دائم و الآخر سنوي أو جاري. و مضمون هذين الملفين لا يختلف كثيراً بين المدققين و التي تحتوي على ما يلي:

- مذكرات التدقيق⁴: كثيراً ما تعترض المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق أموراً تحتاج إلى تفسيرات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، و من الملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل ما يلي:
- بيانات بالمستندات المفقودة، أو غير المستوفاة للشروط الشكلية أو الموضوعية أو القانونية؛
- بيان للأخطاء التي عثر عليها أثناء التدقيق؛
- بيان للشغرات التي وجدها في نظام الرقابة الداخلي؛
- المسائل التي يرغب المدقق استكمالها في المرات القادمة؛
- مسائل حرر بها مراسلات لطلب إيضاحات و تفسيرات

1 Laurent, H et Philippe, La pratique de l'audit, France, 1994, P : 69.

2فتحي رزق السوافيري مرجع سبق ذكره، ص69

3 محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2005، ص 11

4 خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص108

- اقتراحات و تعديلات يرى ضرورة لإدخالها على برنامج التدقيق؛
- تحفظاته و ملاحظاته في عملية التدقيق.
- علامات التدقيق¹ :على المدقق أن يستخدم علامات أو رموز خاصة أثناء قيامه بعملية التدقيق، و عندما ينتهي من مراجعة خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد مراجعتها و طبيعة تلك المراجعة، و عليه أيضا أن يحتفظ هو ومساعدوه على سرية هذه الأمور، و ليس هناك علامات معينة متعارف عليها بين جمهور المدققين، حيث جد لكل مراجع رموزه الخاصة بموضوعه في قائمة موضح بها الرموز و دلالاته لبعض معاونوه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل على المدقق متابعة أعماله و من الأمثلة على علامات التدقيق على ما يلي :
- : دلالة على مراجعة ترحيل المبلغ من دفتر اليومية؛
- =: للدلالة على مراجعة المجموع الرأسي؛
- ×: للدلالة على المجموع الأفقي؛
- >: للدلالة على مطابقة العملية مع المستند المؤيد لها؛
- O : للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه؛
- S : للدلالة على عدم إنتهاء مراجعة الخطوة؛
- V : للدلالة على التدقيق المستندية؛
- م : للدلالة على النقل من صفحة إلى أخرى؛
- ك : للدلالة على وجود كشف تحليلي.

- القرائن و أدلة الإثبات تقوم البنية الأساسية لعملية التدقيق على وظيفة الإثبات وليس الفحص، وعليه فإنه يجب على المدقق الداخلي عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره وإبداء رأيه.
- 1- أنواع القرائن و أدلة الإثبات² :

تتمثل أنواع قرائن الإثبات في التدقيق الداخلي فيما يلي:

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشأت داخل الشركة أو خارجها؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلي ؛

¹ خالد أمين السيد ، نفس المرجع السابق، ص106

² نفس المرجع ، ص 108

- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛
 - الإقرارات المكتوبة والتي تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي و دفاتر الأستاذ العام و السجلات المحاسبية، و أوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية.
- 2- وسائل الحصول على أدلة الإثبات والقرائن¹

من أجل القيام بتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي فإن المدقق يحتاج الى معلومات نوعية و أخرى كمية من أجل التخطيط لأعمال التدقيق و تنفيذها ولجمع هذه المعلومات و تحليلها يجب الاعتماد على مجموعة من الوسائل ولتقنيات و التي تتمثل فيمايلي :

- **المعاينة و الجرد الفعلي:** لكي يتأكد المدقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، و القيام بعمليات العد والقياس والجرد، هذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.
- **التدقيق الحسابية:** يهدف هذا الاجراء للتأكد من سلامة الأرقام و البيانات الحسابية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف و القوائم المالية و ذلك من الناحية الحسابية فقط و رغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المدقق من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي .
- **التدقيق المستندية:** إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما، يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة ومن الصحة المتعلقة بها، و تعتبر التدقيق المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدل الإثبات في التدقيق و يتوقف نجاح عملية التدقيق على دقة أدلة التدقيق المستندية، حيث أنها تساعد المدقق على الربط بين الأحداث و التصرفات المالية بالشركة.
- **فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي:** إن هذا الإجراء يعتبر هاما و ضروري لعمل المدقق أو يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المدقق من تحديد نطاق عملية التدقيق، و تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام و تحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب أن يقوم باجرائها. لذلك فإنه يجب على المدقق الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة، وأن الاجراءات الرقابة كافية وفعالة، كما يجب المدقق الداخلي مراجعة الأنظمة الموضوعية، ومدى ملاءمتها مع السياسات و الخطط بالشركة لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة.

¹ خالد أمين السيد ، مرجع سبق ذكره، ص75

المبحث الثالث: إدارة التدقيق الداخلي

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى خلية التدقيق الداخلي ، وكذا تنظيم إدارة التدقيق الداخلي و موضعها في الهيكل التنظيمي.

المطلب الأول: خلية التدقيق الداخلي

إن وضع منهجية يتبعها القائم بعملية التدقيق تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة والوجهة، و قد أدى كبر حجم الشركات و تعقد الأنشطة و نمو خلية التدقيق داخلها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام للرقابة الداخلي على إدارة التنظيم نفسه يمكن اعتبار تبعية وظيفة التدقيق الداخلي عاملاً أساسياً ومحدداً لمدى نجاح هذه المهنة، ومن المنطقي والمرغوب فيه أن يُعطى لها كل الوزن والقدر الكافي في المؤسسة وهذا يجعلها مباشرة تحت أعلى مستويات الهرم التنظيمي، من أجل ضمان استقلاليتها تجاه مختلف الإدارات في نفس الوقت وتدعيم صحة استنتاجاتها¹.

1. مسؤولية المدقق الداخلي²: لأن التدقيق الداخلي توجد من أجل خدمة الشركة، لذلك فإن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعيين المدقق الداخلي فالمدققون الداخليون يعتبرون جزءاً من آلية التغذية العكسية لخلية التدقيق حيث تبدأ مهمة المدقق الداخلي بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك و الذي يشمل المدة المدة ومجال التدخل و المنهجية المتبعة، حيث يقوم المدققون الداخليون غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، كما أنهم يقومون بتحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا و إضافة إلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بمعرفة ماذا يجب عليه أن يراجع ومتى تتم التدقيق، و لأي غرض تتم من خلال عملية التدقيق التي تتم التوصل إليها. فعلى المدقق مراجعة ذلك الجزء من الرقابة الذي يحقق المنفعة مع التكلفة التي يتحملها، و التي تتعلق عادة بمخاطر الفشل في تحقيق هدف أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلي ، و تتصف الأخطار تبعا لأهداف الرقابة الإدارية كما يلي³ :

عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات و القوانين، و كذا ضياع الأموال و الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.

2. تنظيم خلية التدقيق الداخلي :يتكون قسم التدقيق الداخلي من عدد قليل من المدققين ذوي المهارات العالية، و تقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم التدقيق الداخلي كونه يقوم بالتخطيط و وضع سياسات و إجراءات التدقيق و كذا التنسيق مع المدققين الخارجيين. و يلعب حجم الشركة دوراً كبيراً في إنشاء مصلحة للمراجعة الداخلي التي لا يمكن إنشاؤها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،

¹ Barbier Etienne, l'audit interne permanence et actualité, Edition d'organisation, France, 1996, P, 25.

² ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 91

³ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 98

كونها تتميز بسهولة تسيير عكس المؤسسات الكبيرة التي تتميز بتعدد تسييرها، و عليه يرتبط تنظيم مصلحة التدقيق الداخلي في الشركة إضافة إلى إختيار مركزية التدقيق أو لا مركزيتها

3. علاقة خلية التدقيق بلجنة التدقيق: تقوم الكثير من المؤسسات بإنشاء ما يطلق عليه لجنة التدقيق و تتكون لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة بهدف الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي مما يؤدي إلى استقلال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة. فكلما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق و قسم التدقيق الداخلي كلما ازداد احتمال توفر الاستقلالية و الموضوعية في الفحص و التقييم، و لا بد من اعتماد جميع السياسات و المعايير و الإجراءات بالتدقيق الداخلي عن طريق لجنة التدقيق.

المطلب الثاني: موضع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي

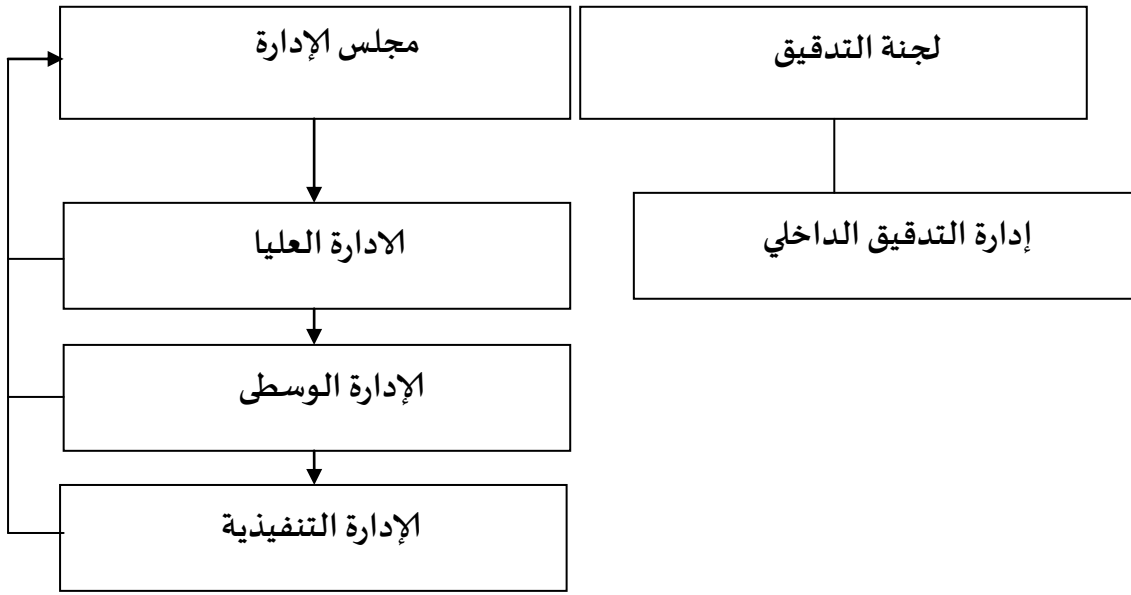
يختلف موضع إدارة التدقيق الداخلي باختلاف الهيكل التنظيمي حيث نجد:

أولاً: موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقاً للجنة التدقيق تتجه العديد من الشركات نحو إنشاء ما يعرف بلجنة التدقيق، وذلك بغرض الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة التدقيق الداخلي عن الإدارة العليا، و تتمثل العلاقة بين التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق في الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في مساعدة لجنة التدقيق للوفاء بمسؤوليات الإشراف الخاصة بها و يخدم المدقق الداخلي لجنة التدقيق من خلال¹:

- توفير وجهة نظرة مستقلة عن القضايا المحاسبية الرئيسية؛
- توفير تغذية عكسية عن كفاءة الأنشطة و الالتزام بالسياسات الخاصة بالشركة و الجهات التنظيمية
- تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها لجودة التقرير المالي كجزء من متطلبات قانون Sarbanes-Oxley. و بذلك يكون موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقاً للجنة التدقيق من الهيكل التنظيمي للشركة كالتالي:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 39

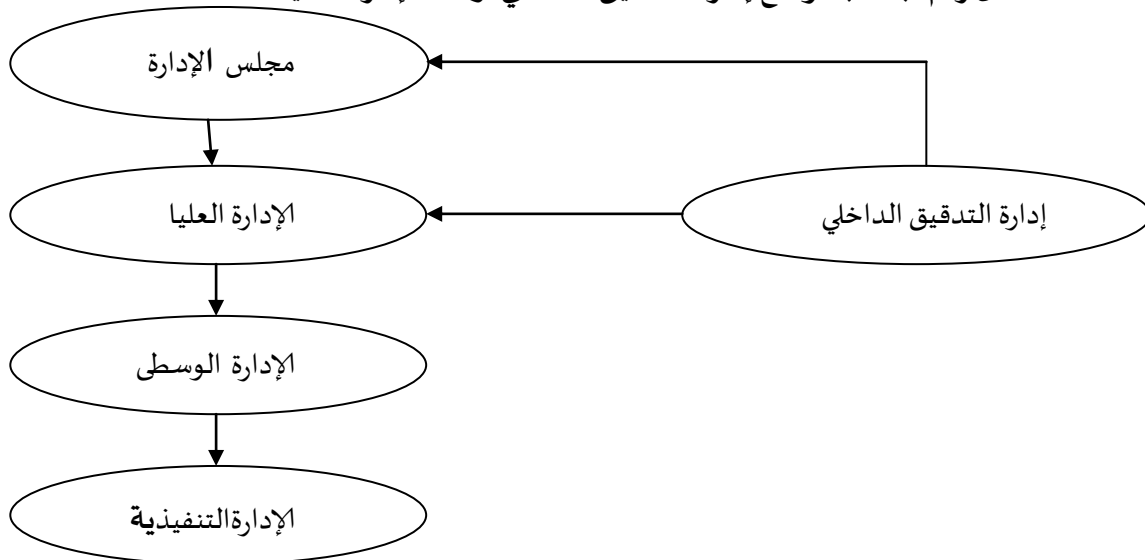
الشكل رقم (01-1) موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للجنة التدقيق



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول التدقيق، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 235

ثانيا: موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للإدارة العليا¹: تساعد إدارة التدقيق الداخلي المستقلة الإدارة العليا في مسؤولياتها الإشرافية عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر بالشركة، و تقييم ضوابط الرقابة الداخلي بالإضافة إلى تقييم كفاءة العمليات، و غالبا ما يأخذ المدققون الداخليون الريادة في تقييم فعالية توثيق الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلي .

الشكل رقم: (02-1) موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للإدارة العليا



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول التدقيق، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 9

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 108

إن اتخاذ إدارة التدقيق الداخلي وضعا محددًا يضمن موضوعيتها و استقلاليتها عن باقي الوظائف الأخرى للشركة من شأنه أن يؤهلها للقيام بعملها كما ينبغي و بما يضمن فعاليتها، و بالتالي تكون مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي قابلة للإعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، فالأدوار المحددة للإدارة العليا و مجلس الإدارة و لجنة التدقيق جميعها تركز على الأبعاد المختلفة لتقدير و تقييم المخاطر و الرقابة على الشركة، مما يزيد من المطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي بين الإدارة العليا و لجنة التدقيق كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم: (03-1) مطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي



Source: The Institute of Internal Auditors Research Foundation Internal Audit and organizational governance. 2003. P: 33. date of consultation. 25/12/2017. 17h28 <http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775.pd>

المطلب الثالث: تنظيم إدارة التدقيق الداخلي

تعمل الشركات الاقتصادية على تنظيم التدقيق الداخلي نظرا لكبر حجمها و تشعب أعمالها.

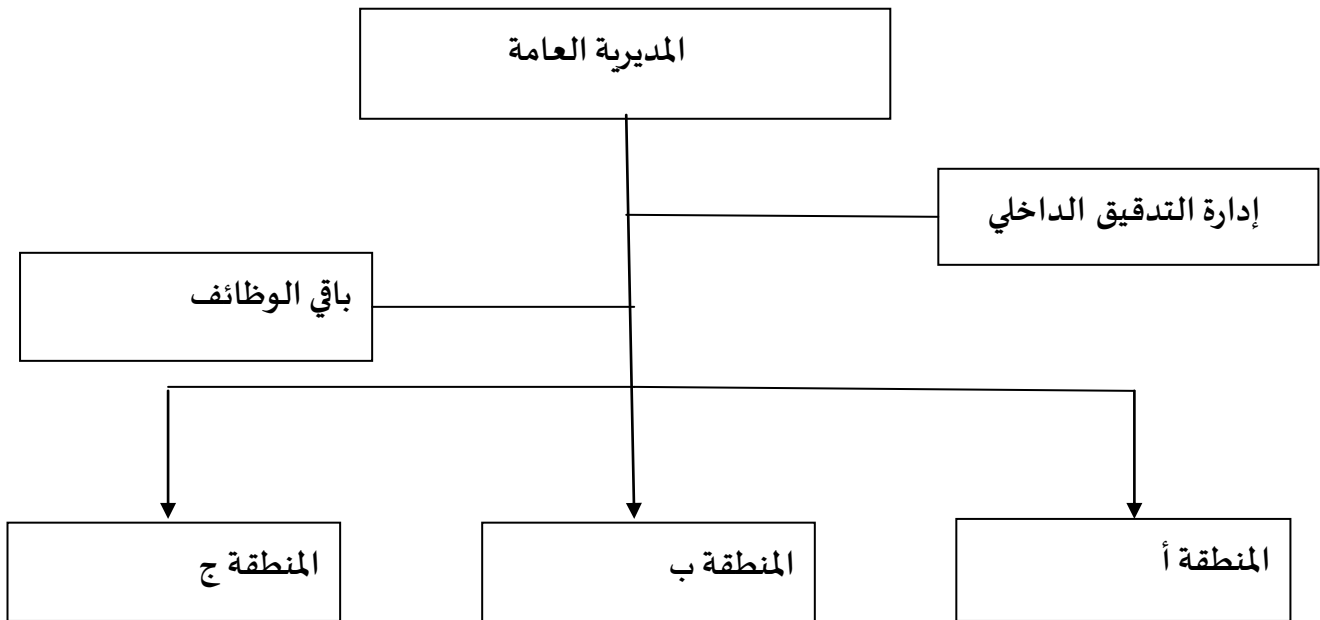
أولا: أنواع تنظيم إدارة التدقيق الداخلي: ¹ إن كبر حجم الشركات و اتساعها جغرافيا يحتم عليها وجود هياكل كبيرة لتسيير الأنشطة في مناطقها و ممارسة الرقابة عليها، حيث يوجد ثلاث أنواع لإدارة التدقيق الداخلي و هي:

1- مراجعة داخلية مركزية

تكون باعتماد إدارة واحدة بالشركة لتقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لفروع هذه الشركة كما هو

مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (04-1) تنظيم التدقيق الداخلي المركزية



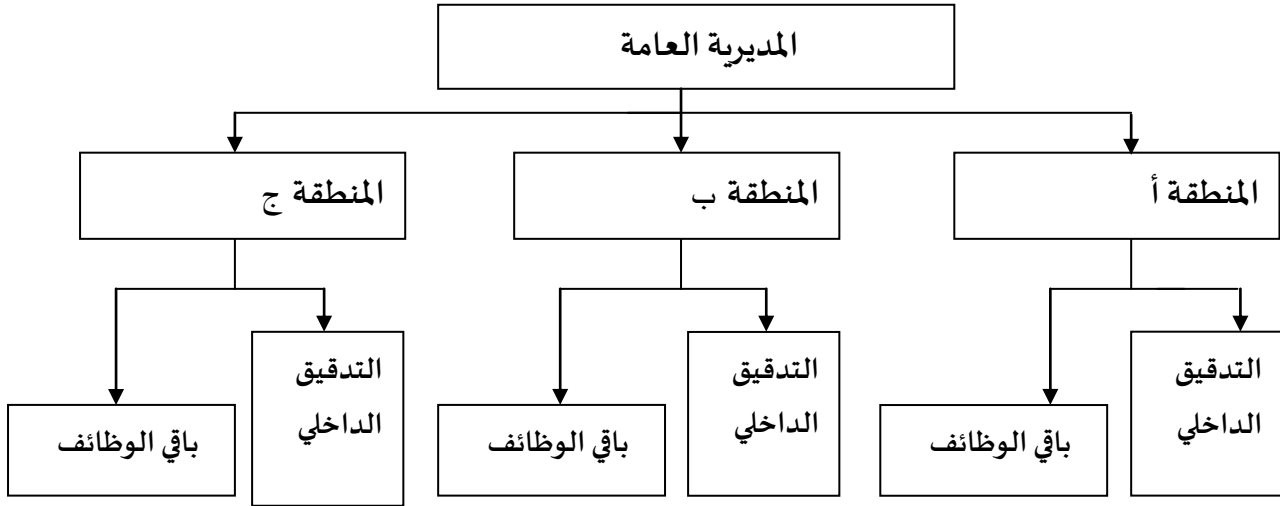
المصدر: صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 3. 2004 ص 55

¹صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2004 ، ص56

مراجعة داخلية لا مركزية

يتم من خلالها وضع إدارة التدقيق الداخلي على مستوى كل منطقة نشاط أو تكتل جغرافي أو فرع للشركة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (I-05) : تنظيم التدقيق الداخلي اللامركزية



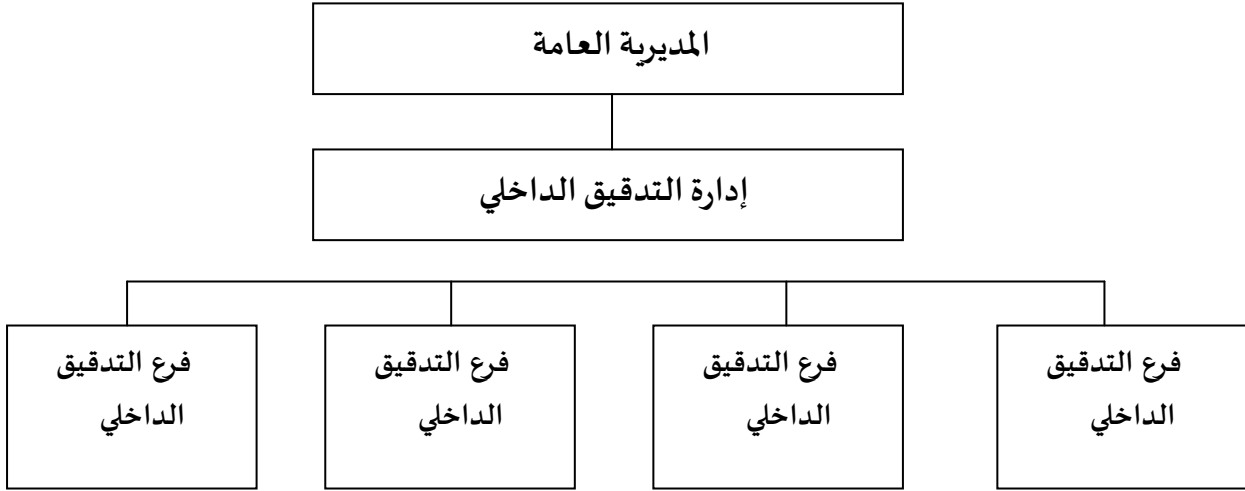
المصدر: صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 3، 2004، ص56

3-مراجعة داخلية مختلطة¹

في هذا النوع من التدقيق الداخلي يتم المزج بين النوعين السابقين (التدقيق الداخلي المركزي والتدقيق الداخلي اللامركزية)، بحيث يتم إرساء إدارة للمراجعة الداخلي على مستوى المديرية العامة للشركة و جعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط و هذا وفقا للشكل التالي:

¹ صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره ، ص58

الشكل رقم (06-1) : تنظيم التدقيق الداخلي المختلطة



المصدر: صديقي مسعود،، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 3. 2004، ص56

يختلف أداء وظيفة التدقيق الداخلي باختلاف التنظيم الإداري لها (مركزية و لا مركزية)؛ فالشكليات الأولى تتخللها جملة من النقائص تبعا لطبيعة كل واحد منهما كالبطء في تنفيذ الزيارات و عدم المتابعة الآنية و غياب التنسيق بين فروع التدقيق و الاستفادة من الحالات الموجهة في كل فرع، و كذا التقدم اللامتوازن في عملية المدقق بين الفروع، أما النوع الثالث (التدقيق الداخلي المختلطة) فيسمح لإدارة التدقيق الداخلي من تقديم رأي في محايد عن الأعمال التي يقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها و إلزامهم بالتقيد بإجراءات و معايير التدقيق الداخلي ، و حثهم على العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في برنامج التدقيق، إلا أنه يعاب على هذا النوع في ارتفاع تكلفة التدقيق لما يحتاج إليه من وسائل مادية و مالية و موارد بشرية مؤهلة.

ثانيا: مسؤوليات و اختصاصات إدارة التدقيق الداخلي

بداية سنقوم بتحديد مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي و من ثم اختصاصاتها.

1- مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي¹

تنحصر مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي فيما يلي :

- تعمل إدارة التدقيق الداخلي بناء على سلطات صريحة و تكون جميع الإدارات على علم بحقوقها و سلطاتها المطبقة في مراجعة جميع العمليات و الدفاتر و السجلات؛
- الاحتفاظ بأعضاء فريق مراجعة مهني لديه معرفة و مهارات و خبرة كافية و تأهيل مهني؛

¹ متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات 24/ 26 سبتمبر، مصر، ص29

- تطوير خطة مراجعة سنوية مرنة باستخدام منهجية ملائمة تأسيسا على المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة حيث تقدم هذه الخطة إلى لجنة التدقيق للموافقة عليها بالإضافة إلى تحديثها دوريا؛
 - تطبيق خطة التدقيق السنوية كما تم الاتفاق عليها متضمنة أي مهام خاصة أو مشروعات مطلوبة عن طريق مجلس الإدارة و لجنة التدقيق؛
 - جعل لجنة التدقيق على إحاطة و علم بالإتجاهات البارزة و الممارسات الناجحة في التدقيق الداخلي .
- 2- اختصاصات إدارة التدقيق الداخلي¹ :
- تختص إدارة التدقيق الداخلي بما يلي :
- أن يكون لديها حق التعامل كامل و حر مع مجلس الإدارة و لجنة التدقيق؛
- تخصيص الموارد و اختيار الموضوعات، و تحديد أوجه نطاق العمل و تطبيق الأساليب المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق؛
 - الحصول على المساعدة الضرورية من أفراد الشركة عندما تقوم بأداء عمليات التدقيق، بالإضافة إلى الخدمات المتخصصة الأخرى من خارج أو داخل الشركة.
- ولا تختص إدارة التدقيق الداخلي فيما يلي² :
- ليس من واجباتها مراقبة المديرين أو وضع سياسات للإدارات و لا إعطاء أي أوامر؛
 - تتدخل بطريقة مباشرة في شؤون الموظفين، و ينبغي أن تكون العلاقة بين موظفي إدارة التدقيق الداخلي و باقي الموظفين أساسها التعاون للوصول إلى هدف مشترك و هو رفع شأن الشركة؛
 - أداء أي واجبات تشغيلية للشركة أو شركائها؛
 - إبرام أو الموافقة على المعاملات المحاسبية خارج إدارة التدقيق الداخلي.

¹ متولي محمد حسن، نفس المرجع السابق ، ص 30

² نفس المرجع السابق، ص 8

خلاصة:

بعد دراستنا لهذا الفصل والخاص بالإطار العام للمراجعة الداخلي توصلنا إلى أن التدقيق الداخلي تعمل على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين وذوي الإهتمام، كما أنها تشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها على تحقيق غرض معين. ونصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلي على الضوابط والأسس التي تحكم قسم التدقيق الداخلي بما يمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، وهذا باعتمادها على تقنيات وأدوات وإتباعها لمراحل من أجل التطبيق السليم لها.

الفصل الثاني

مساهمة التدقيق الداخلي

في تحسين الأداء المالي

تمهيد :

يعتبر موضوع تقييم الأداء , أحد المواضيع التي تشغل بال المسيرين و الباحثين على حد سواء , نظرا لأهميته إما على مستوى الكلي أو الجزئي باعتباره يعكس النتيجة المنتظرة من وراء كل نشاط و هو ما تمثل دافع أساسي لاستمرارية و وجود المؤسسات خاصة الصغيرة و المتوسطة منها , و التي تهدف كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق نتائج مرضية حتى يتسنى لها البقاء في عالم تسوده المنافسة الشرسة و العمولة المالية . و عليه تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة كوسيلة للوقوف على ضعف و قوة الأنظمة و العمليات و الإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها و بالتالي تحسين أدائها المالي .

و هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل بدراسة الأداء المالي من مختلف جوانبه و كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسينه و ذلك من خلال ثلاث مباحث رئيسية :

- المبحث الأول : ماهية الأداء المالي
- المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

يمثل الأداء المالي محورا أساسيا وفعالا لمعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية في قراراتها وخطتها , لأن الأداء المالي المستقبلي يتوقف على حسن تسيير الأداء المالي الحالي , و من خلال ها المبحث سنقوم بتسليط الضوء على مصطلح الأداء أولا الأداء مالي ثانيا , انطلاقا من تحديد الإطار مفاهيمي له مرورا بعرض خصائصه و العوامل المؤثرة به .

المطلب الأول ; مفهوم الأداء المالي

يشير الأداء المالي عادة في مفهومه الضيق إلى الوظيفة المالية في المؤسسة الاقتصادية و يركز على قياس مدى إنجاز الأهداف المالية المسطرة .

ا. مفهوم الأداء

يعد مفهوم الأداء عموما و الأداء المالي خصوصا من أكثر المفاهيم الإدارية سعة و شمولاً إذ ينطوي على العديد من العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي مؤسسة لأنه يرتبط بجوانب مهمة من مسيرة حياة المؤسسات على اختلاف أنواعها , يمكن القول إن الأداء " يعبر عن إمكانية المؤسسة في تحقيق ما تصبوا إليه من أهداف بعيدة الأمد".¹

و يعرف الأداء في مجال التسيير بأنه ; تحقيق الأهداف التي سطرته المؤسسة.²

كما عرف الأداء أيضا بأنه محصلة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها كافة و توجيهها نحو تحقيق أهدافها فالأداء هو دالة لأنشطة المؤسسة كافة ه المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من جوانبها المختلفة , و هو الفعل الذي تسعى أطراف المؤسسة لتعزيزه , و بالتالي فإن الأداء يعكس نجاح أو فشل المؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق أهدافها .

¹ علاء فرحان طالب , إيمان شيعان المشهداني , الحكومة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصرف , دارصفاء , عمان , 2011 ص64
² مزغيش عبد الحلیم , تحسين الأداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة , مذكرة ماجستير , العلوم التجارية , تخصص تسويق , جامعة الجزائر 2012 ص19 .

II. مفهوم وخصائص الأداء المالي

1- مفهوم الأداء المالي

يعد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمثابة المجال المحدد لنجاحها , فهو يستخدم كمنهج أساسي ليس في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة فقط بل يتعداها إلى الأهداف الأخرى , لذا تداولت تعريفه جل الدراسات والأبحاث في الآونة الأخيرة لما له من أهمية .

يعرف الأداء المالي على أنه "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية " ¹.

وهناك من الخبراء من يرى الماليين و الباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه "مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على استغلال الأمثل لمواردها المالية في استخدام القصير و الطويل الأمد من أجل تشكيل الثروة" ².

كما يعرف الأداء المالي حسب مبدأ تقييم المؤسسة على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على انشاء قيمة و مجابهة المستقبل , من خلال الاعتماد على ميزانيات , جدول الحسابات النتائج , و الجدول الملحقه , مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة ³. و على هذا الاساس فإن تشخيص الأداء المالي يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة و معدل نمو الأرباح ⁴.

و بالتالي يمكن القول إن لأداء المالي آلية تمكن فاعلية تعبئة و استخدام الوسائل المالية المتاحة في المؤسسة .

2- خصائص الأداء المالي

و عليه فإن الأداء المالي يتسم بجملة من الخصائص ⁵:

- الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية .
- الأداء المالي يحفز الإدارة لبدل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته .

¹ السعيد الفرحات جمعة , الأداء المالي لمنظمات الاعمال , دار المريخ , الرياض , 2000 ص 30

² كمامي محمد الأمين , دادن عبد الغني , الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية , المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات , جامعة قاصدي مرياح , ورقلة , مارس 2005 ص 304

³ دادن عبد الغني , قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية , مجلة الباحث , جامعة ورقلة , العدد 04 , 2006 ص 41 ص 42

⁴ صابر عباسي , أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية , مذكرة ماجستير , جامعة قاصدي مراح , ورقلة , 2012, ص 90

⁵ محمد محمود الخطيب , الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات , دار حامد , الأردن , 2010 , ص 45

- الأداء المالي أداة تدارك الانحرافات و المشاكل التي قد تواجه المؤسسة تحديد مواطن القوة و الضعف .
- الأداء المالي وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة .
- الأداء المالي أداة أساسية و فعالة لتحقيق أهداف المؤسسة .

المطلب الثاني : أهمية و أهداف الأداء المالي

يحتل الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية المؤسسات , حيث يعمل على تحقيق أهداف في خدمة المؤسسة عامة و المستثمرين خاصة .

ا. أهمية الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي في المؤسسة كونه يساهم في تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية , وهذا ما يخدم متطلبات المسيرين و المساهمين في أن واحد , بتوفير المعلومات حول الوظيفة المالية التي من شأنها أن تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية مما يساعد في تحديد مواطن القوة و الضعف و يساعد في ترشيد القرارات المالية , و في التنبؤ باستمرار للأداء المالي المستقبلي , و في إجراء مقارنات سواء بين المؤسسة و مثيلاتها (المؤسسات في نفس القطاع) أو بين الوضعيات المالية لعدة سنوات لنفس المؤسسة .¹

ناهيك عن كون الأداء المالي يساهم في عملية متابعة نشاط المؤسسة من طرف الاعوان الخارجيين من عملاء موردين , مستثمرون ... الخ , مما يضيف الصورة الشفافة للوصفية المالية و التي تسمح بوضع الثقة في التعامل معها و اتخاذ القرارات السلمية .

و بشكل عام يمكن توضيح أهمية الأداء المالي في القاء الضوء على ربحية سيولة , إنتاجية و نمو المؤسسة و توازنها المالي و كل هذه المقاييس تعد ضرورية و حاسمة لنجاح و ديمومة المؤسسة الاقتصادية في محيط يتسم بالمنافسة .

ا. أهداف الأداء المالي

يسهم الأداء المالي في:²

- ضمان المستوى الأمثل من السيولة و بالتالي قدرة المؤسسة على مواجهة الاستحقاقات المالية و تفادي مخاطر التوقف عن الدفع

¹ ناظم حسن عبد السيد , محاسبة الجودة مدخل تحليلي , دار الثقافة , عمان , 2009 ص 131 .

² محمد محمود خطيب , مرجع سابق , ص 47

- تحقيق مردودية عالية عن طريق تدنية تكاليف الاستدانة والأموال الخاصة .
- تمويل الاستثمارات و دورة الاستغلال .

أما بالنسبة للمستثمرين يمكنهم الأداء المالي من¹ ;

- متابعة و معرفة نشاط المؤسسة و طبيعتها , كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية و المالية المحيطة , و تقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية و سيولة و نشاط و مردودية و توزيعات على سعر السهم .
- إجراء عملية التحليل و المقارنة و تفسير البيانات المالية , و فهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأعضاء المؤسسة .

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية تتعلق بالمحيط الإقتصادي الخارجي.

1. العوامل الداخلية: تتلخص أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي في²:

- 1- الهيكل التنظيمي: يؤثر الهيكل التنظيمي على الأداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها، فضلا عن تأثير طبيعة الهيكل التنظيمي على إتخاذ القرارات المالية مدى ملاءمتها للأهداف المالية المسطرة، ومدى تصحيحها لطبيعة الانحراف الموجودة.
- 2- المناخ التنظيمي: ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة، إدراك العاملين علاقة أهداف المؤسسة وعملياتها وأنشطتها بالأداء المالي، حيث إذا كان المناخ التنظيمي مستقرا فإنه منطبقا ضمن سلامة الأداء المالي بصورة ملحوظة إيجابية كذلك جودة المعلومات المالية وسهولة سريانها بين مختلف الفروع والمصالح وهذا ما يضيف الصورة الجيدة للنشاط المالي وبالتالي الأداء المالي.
- 3- التكنولوجيا: يقصد بها تلك الأساليب والمهارات الحديثة التي تخدم الأهداف المرجوة، كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكنولوجيا التحسين المستمر... إلخ، لذا وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تولي اهتمامها الكبير بتكنولوجيا المستخدمة والتي يجب أن تنسجم مع الأهداف الرئيسية لها، وذلك

¹ محمد محمود خطيب , مرجع سابق , ص 47 ص 48 .

² نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتورة ، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكر الجزائر، 2015، ص 80

عن طريق التكيف والاستيعاب لمستجداتها بهدف الموازنة بين التقنية والأداء المالي، مما يضعها أمام حتمية تطوير هذا الأخير بما يلائم التكنولوجيا المستخدمة.

4- حجم المؤسسة: قد يؤثر حجم المؤسسة وتصنيفها على الأداء المالي بشكل سلبي، فكل حجم المؤسسة يشكل عائقا للأداء المالي، لأن في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيدا وتشابكا، وقد يؤثر إيجابا من ناحية أن كبر حجم المؤسسة يتطلب عدد كبير من المحللين الماليين مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي لها وهذه الحالة هي أكثر واقعية

II. العوامل الخارجية: تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في:¹

1. السوق: يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية، حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة بإتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم الأرباح ويؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب فإن تميز السوق الانتعاش وكثرة الطلب فإن ذلك سيؤثر إيجابية على الأداء المالي، أما في حالة العكسية فسنلاحظ تراجع في الأداء المالي.

2. المنافسة: تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فمنها قد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة التدايعات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أداءها المالي لتواكب هذه التدايعات، أما من جهة أخرى فإن لم تكن المؤسسة أهلا لهذه التدايعات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فإن وضعها التالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي يسوء.

3. الأوضاع الاقتصادية: إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو العكس فنجدها مثلا في لزامات الاقتصادية، أو حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة إرتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما يؤثر إيجابيا على الأداء المالي.

¹ ناظم حسن عبدالسيد، مرجع سابق، ص 136-138

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

لقد أدت التطورات الحديثة في التدقيق الداخلي إلى المناداة بدور أكبر للمدقق الداخلي في عملية قياس الكفاءة والفعالية لجميع أنشطة المؤسسة , وقد نادى معهد المدققين الداخليين بزيادة دوره في مجال التدقيق الإداري و تدقيق العمليات لأن هدف التدقيق الداخلي مصمم أساسا لإضافة القيمة و تحسن عمليات المؤسسة , كما نصت معايير التدقيق الدولية على أن نطاق التدقيق الداخلي يشمل مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات و فعاليتها و كفاءتها و من ضمنها الضوابط غير المالية و كذا اختبار المعلومات و التشغيلية .

المطلب الأول : المراجعة الداخلية و دورها في تقييم الأداء المالي .

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد الإدارة على متابعة و مراقبة كافة عمليات و أقسام و مراكز و أنشطة المشروع , و مخرجاتها تقرير أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة .

و القائم بها موظف بالمشروع و استقلاله استقلال تنظيمي فقط , و يتحقق هذا الاستقلال بتبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة و لأهمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية فقد اتجهت إدارة الشركات خاصة تلك المقيمة بالبورصة إلى تطوير هذه الأداة الرقابية¹

لقد تبوأَت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بأبرز في معظم المؤسسات , و ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كمنشأ "تقييمي لتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها , و ما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها و تطورها و ازدياد أهميتها , و وقائي من خلال تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية , و إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة و ذلك من خلال وضع برامج المراجعة² .

و يتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الأفراد داخل المؤسسة في أداء مسؤولياتهم بكفاءة و لتحقيق هذه الغاية توفر لهم المراجعة الداخلية التحليل و التقييم و التوصيات و المشورة و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تتم مراجعتها , و يتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة , كما يتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص و تقييم كفاءة و فاعلية الأداء .

¹ عبد الفاتح الصحن و آخرون , المراجعة التشغيلية , و الرقابة الداخلية الدار الجامعية الإسكندرية , مصر , ص 164

² خلف عيد الله الوردات , مرجع سابق , ص 29

و يقوم قسم المراجعة الداخلية في مساعدة الأفراد داخل المؤسسة في أداء مسؤولياتهم بكفاءة و لتحقيق هذه الغاية توفر لهم المراجعة الداخلية التحليل و التقييم و التوصيات و المشورة و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تتم مراجعتها , و يتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة , كما يتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص و تقييم كفاءة و فعالية الأداء .

و يقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص و تقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط و المعايير و الأهداف و السياسات الموضوعية و يعتبر هذا نوع من مراجعة الأداء هو مراجعة الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات و الخطط و المعايير و الأهداف أجزاء من نظام الرقابة الداخلية , و من ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء هذه كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي التي تقوم به الإدارة و حتى تتمكن المراجعة الداخلية من هدفها في مجال تقييم الأداء فإنه يتعين على المسؤولين عنها أن يتسموا بالموضوعية و الاستقلالية عن الإدارات التنفيذية في جميع مراحل عملية المراجعة.

و قد يكلف المراجع الداخلي بفحص مجالات لم تحدد لها معايير أداء رسمية و في مثل هذه الحالات قد يضطر المراجع الداخلي إلى مقارنة الأداء الفعلي المتوسط , الأداء في الصناعة , أو معايير الأداء في الصناعة أو أداء تنظيمات مماثلة و يجب أن يلاحظ أن المراجع الداخلي لا يحدد مقياس الأداء الذي يتعين استخدامه ز إنما تقع مسؤولية ذلك على الإدارة العليا ذاتها.

مع ذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي التحقق من مدى ملائمة تلك المقاييس الخارجية المستخدمة لظروف العمل في التنظيم الذي ينتمي إليه , و تمتد قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية لتتضمن تقييم الكيفية التي تتم بها إدارة الموارد المتاحة للتنظيم أكثر شمولاً للأداء الإداري , و تعتمد شرعية وظيفة المراجعة الداخلية في أي مؤسسة على مكانة وحدة المراجعة داخل التنظيم و على الدعم الذي تلقاه من الإدارة العليا من خلال اقتناع المسؤولين في المستويات العليا بأهمية الخدمات التي تؤديها وحدة المراجعة الداخلية و عن طريق تدخلها في تحديد نطاق عمل وحدة المراجعة و رسم سياساتها المبدئية , و تستطيع الإدارة العليا أن تسهم في الرفع من كفاءة المراجعة الداخلية لزيادة فعاليتها¹.

و نتيجة للاختلاف بين العديد من الاصطلاحات الشائع استخدامها في مجال المراجعة الداخلية كمراجعة العمليات و مراجعة الأداء و مراجعة الالتزام بالسياسات و مراجعة الرقابة المالية و سنتناول النوعين الأولين لارتباطهم بتقييم الأداء بالمؤسسة .

¹ أحمد صالح العمرات , المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي , دار النشر و التوزيع , عمان , الأردن , 1990 ص 22

1. مراجعة العمليات: تعتبر مراجعة العمليات وجه رئيسي من أوجه المراجعة الداخلية وأداة من أدواتها وهي التي تطبق على جوانب العمليات المختلفة بالشركة، وتهدف هذه المراجعة إلى تطوير وتحسين العمليات و التشغيل باقتراح إجراءات تشغيل أكثر كفاءة و تحقيق اتساق هذا التشغيل مع التوجيهات الإدارية¹.

ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم فمعظم المراجعين الداخليين يوافقون على اعتبار أن أهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم، فإذا كانت المستندات الدالة على الأنشطة هي إحدى الطرق الرقابية بغرض تحقيق رقابة مانعة واستكشافية فإن الأهداف الخاصة بعملية الرقابة هذه هي تحقيق التطابق مع السياسات الموضوعة المخططة و ضمان الحماية لأصول الوحدة الاقتصادية كما تكون الأدوات محل الرقابة في هذه الحالة هي أوامر الشراء، الشيكات، أو الفواتير... الخ و إن اختبارات المراجعة تتم على خرائط التدفق والمستندات المؤيدة للأنشطة².

و يتم القيام بمراجعة العمليات بهدف تحليل الخطر و الانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة و العمل على النصيحة، بوضع الإجراءات اللازمة لذلك و اقتراح استراتيجية جديدة.

2. مراجعة الأداء: تركز مراجعة الأداء على كفاءة و الفاعلية و يتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعامل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، و إذا كانت الكفاءة و الفاعلية مقياس للأداء إلا أنها لا تعتبر مثابة إحلال و بديل لتقييد أداء الإدارة بداتها، إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدر للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء أي أن المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة و التي يعتبر العديد منها خاضعا للحكم الشخصي للإدارة و على الجانب الآخر فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقياس موضوعية تنفيذ مراجعة الأداء و تقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية و بين الأداء الفعلي و المقابل لها، كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف³.

وفي هذا المجال يمكن تعريف مفهوم الكفاءة و الفاعلية على أساس ما يلي:

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 141.

² عبد الفاتح محمد الصحن، رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص ص 248-258.

³ عبد الفاتح محمد الصحن، رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص ص 253-254.

أ. الكفاءة: تمثل الكفاءة بصفة عامة تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات و عناصر المخرجات ,
وتتحقق هذه العلاقة باستخدام أقل قدر من الأولى لإنتاج أكبر قدر ممكن من الثانية .

وتعرف الكفاءة من ناحية الأخرى بأنها تتمثل في الاستخدام الأمثل لموارد المشروع و ذلك من خلال
العناصر التالية :

- ❖ تحديد ما إذا كان المشروع قد دبر الموارد المختلفة بطريقة اقتصادية سواء كانت هذه الموارد (أفراد ,
أجهزة , عقارات , أموال ...)؛
- ❖ التأكد من استخدام هذه الموارد بكفاءة عالية وبشكل مثالي؛
- ❖ تحديد الأسباب الرئيسية لعد استخدام هذه الموارد بشكل اقتصادي و بكفاءة مناسبة؛
- ❖ تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات الإداري في المشروع و الإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري فيه .¹

إذا مفهوم الكفاءة يرتبط بالموارد المستهلكة لتحقيق هذه الأهداف , فإن استهلاك موارد بدرجة أقل
يعني تحقيق كفاءة كبيرة , و النقد الذي يوجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة يرجع ربما إلى صعوبة
اعتمادها على معايير واضحة و أن العنصر الشخصي يهيمن و يسيطر على في كثير من المواقف على المراجعين
الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة و بالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص
بالحكم على مدى فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي و على الرغم من هذا الضعف في عملية
التقييم فإن برامج تقييم الأداء و الحوافز و دراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ضل امكانية
ضبط و قياس الفاعلية بصورة دفترية , و في ضوء المناقشة السابقة تتضح أهمية حصول المراجع الداخلي
على أدلة موضوعية قادرة على تأييد و دعم استنتاجات المراجعة .²

ب. الفاعلية: تتمثل الفاعلية في مدى تحقيق المشروع لأهدافه و أدائه لأعماله و أنشطته بصورة جيدة , أي
أن الفاعلية تركز كمفهوم عن نوعية و جودة النتائج التي تتحقق م وراء استخدام الموارد بطريقة مثلى , و
تتضمن الفاعلية العناصر الرئيسية التالية :

- ❖ تحديد إذا ما نت النتائج المطلوبة و المتوقعة قد تحققت أم لا؟
- ❖ تحديد إذا كانت الأهداف المخططة من قبل قد تم التوصل إليها و تحقيقها

¹ محمد السيد سرايا , مرجع سبق ذكره , ص 142

² عبد الفاتح محمد الصحن , رزق السوافيري , مرجع سبق ذكره , ص 255

تحديد إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت بفاعلية وبأقل تكلفة ممكنة¹

المطلب الثاني : تقرير المدقق الداخلي و دوره في تحسين الأداء المالي

يعد ما يقوم المدقق الداخلي بكل خطوات التدقيق و الفحص و كذا تقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص الحسابات و القوائم المالية يقوم بإعداد التقرير الذي يضم نتائج ما قام به و يكون موجها لإدارة المؤسسة , للاطلاع على الملاحظات و التوصيات و الاقتراحات فيما يخص الأداء المالي و كذا تحسينه و الذي يكون مرفقا بعدد من أدلة الاثبات .

❖ إعداد التقرير و معايير إعدادة في التدقيق الداخلي

يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيه المدقق عن رأيه الفني المحايد .

أولاً : تعريف التقرير

يعبر التقرير عن عملية التدقيق وسيلة لنقل البيانات و الحقائق و الرأي بشكل واضح و مفهوم لطبي الخدمات التدقيق فالتقرير يؤدي وظيفة إخبارية , و إعلامية هامة .

يمكن تعريف التقرير على أنه وثيقة مكتوبة و صادرة من شخص مهني "المدقق" , يمتاز بالأهلية لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية و الإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة و مدى دقة و صحة البيانات و المعلومات التي اعتمد عليها لإبداء الرأي , و ما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطى صورة صادقة و عادلة عن مركزها المالي و النتيجة خلال سنة المالية محل التدقيق .²

¹ محمد السيد سرايا , مرجع سبق ذكره , ص 142 143

² شعباني لطفي , مرجع سابق , ص 62

ثانياً: معايير التقرير في التدقيق الداخلي

وهناك معايير يجب على المدققين الداخليين اعتمادها عند إعدادهم عند إعدادهم لهذا التقرير وهي¹:

- يجب إعداد تقرير مكتوب و موقع بعد اكتمال فحص التدقيق .
 - يجب مناقشة النتائج وتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب .
 - قد تنطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية و الأداء و التوصية بالعمل التصحيحي اللازم .
 - يجب أن تعرض التقارير الغرض و النطاق و النتائج .
 - يجب أن يفصح و يقيم مدير التدقيق المراجعة الداخلية أو من ينوب عنه لهذا المنصب تقرير التدقيق الداخلي قبل إصداره .
 - يجب أن تتصف التقارير المدقق الداخلي بالموضوعية و الوضوح و الاختصار .
- ❖ أهداف التقرير

من خلال التقرير فإن المدقق الداخلي يسعى إلى :

- الإبلاغ عن الملاحظات و التوصيات الناتجة عن عملية التدقيق , و التغيير للأفضل؛
- عكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا , و التأثير في عملية اتخاذ القرارات؛
- إبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل , و نقل الأفكار و المعلومات و تبديلها؛
- تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلي.

❖ خصائص تقرير المدقق الداخلي

من أهم الخصائص التي تؤثر في تصميم التقارير ما يلي :

- 1- المنفعة : يجب أن يحقق التقرير هدف معين في خدمة الإدارة , و لابد أن تعرض المعلومات في التقارير بشكل مختصر مفيد يحث المدير على اتخاذ القرارات
- 2- الشكل الملائم : يجب أن تكون التقارير واضحة يسهل قراءتها و فهم ما تحتويه من معلومات و يجب أن يحدد الشكل الملائم للتقرير على أساس كل حالة على حدة .
- 3- محدد الهوية : لابد من اشتماله على المعلومات أساسية تحدد هويته مثل العناوين و أرقام الصفحات .

¹ < عبد الفتاح الصحن , رزق السوافيري , المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية , الدار الجامعية الإسكندرية , مصر , 2008 , ص 311 313

- 4- الثبات : يجب أن تعد التقارير على أساس ثابتة , وتتم كتابة التقرير من خلال ثلاث مراحل :
- المرحلة الأولى : مرحلة التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحلة منها و النهائية .
 - المرحلة الثاني : تكون متزامنة مع عملية التدقيق , و من خلالها يتم كتابة الملاحظات و التوصيات أولاً بأول .
 - المرحلة الثالثة : جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير في وثيقة موحدة التنسيق و الترتيب .
- و عليه من خلال تقرير المدقق الداخلي يتم تقديم معلومات تمتاز بالموثوقية و مصداقية هذا ما يؤدي إلى اتخاذ القرارات سلمية و تحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة سواء كان داخل للوحدة الاقتصادية أو ضمن المؤسسات المماثلة باعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي .

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

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

❖ تعريف القرار

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

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

❖ مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

هنالك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الرشيدة و الجيدة و تتمثل في تحليل و تشخيص الموقف تحديد البدائل , تقييم البدائل , اختيار البديل الأفضل , تنفيذ البديل الذي تم اختياره هو تقييم النتائج . كما يلعب التدقيق الداخلي أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة و ذات مواصفات كاملة و كافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات جودة و فعالية , و بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرارات فإن

¹ نهاد اسحق عبد السلام أبو هويدي , دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي , قيم المحاسبة و التمويل , مذكرة ماجستير , الجامعة الإسلامية , غزة 2011 ص 27

² ناصر محمد علي المجبلي , خصائص المعلومات المحاسبية وتأثيرها في اتخاذ القرارات , تخصص محاسبة , قسم علوم التسيير , جامعة الحاج لخضر , باتنة , 2009 , ص 111

التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية و تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية و اعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع و بذلك يتم تشخيص الوضع المحيط و تحديد درجة الخطر ناجم و من تم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلهمها وضع الخطة اللازمة لذلك , ليبدأ 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 دواليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته و تقديم الاقتراحات المناسبة , فينتج بذلك و من خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات و تساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة و فعالية.¹

حيث تكتسي التقارير التي يدها المدقق الداخلي أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات و اقتراح التحسينات , و يعطي هذا التقرير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين و هذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الاستثمار و التمويل حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لاتخاذ قراراتها التي تكون في صالحها , حيث أن اتخاذ الإدارة العليا لتوصيات المدقق بعين الاعتبار و على أساسها يتم اتخاذ قراراتها هذا يساهم في التحسين من أداء المؤسسة المالي و يعطيها مركز تنافسي في السوق و يستوجب في ذلك أن يتمتع المدقق الداخلي في المؤسسة بالاستقلالية الكافية لقيام بمهامه .

¹ عزيز لوجاني , دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي , رسالة ماجستير , جامعة خيضر بسكرة , 2013 , 148

خلاصة الفصل الثاني :

حتى تتمكن المؤسسة الاقتصادية من تحديد نقاط الضعف والقوة في عملية تسييرها , لابد من قيامها بعملية تقييم وتحسين أدائها المالي , وذلك باستخدام التدقيق الداخلي التي تسهر على حماية أصولها وترشيد استخدام الموارد المتاحة بكل كفاءة وفعالية , و من أجل بلوغ الأهداف المسيطرة و المحددة يتوجب على المؤسسة أن تستخدم معايير ومؤشرات مالية والتي تمثل في مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية .

الفصل الثالث: دراسة
حالة بمؤسسة تربية
الدواجن للغرب مستغانم
ORAVIO

تمهيد :

يهدف اثناء ما تم التطرق اليه في الدراسة النظرية تم تدعيم هذا البحث بدراسة تطبيقية و ذلك لمعرفة كيفية تقييم الاداء المالي للمؤسسة و لمعرفة مدى تطابق ما هو نظري و ما هو موجود في الواقع و من اجل الوصول الى الهدف قمنا بتسليط هذه الدراسة على احدى المؤسسات oravio و لدراسة ذلك بشكل افضل سيتم دراسة هذا الفصل من خلال العناصر التالية :

- بطاقة تعريفية حول المؤسسة
- مهمة المراجعة الداخلية و عرض الوثائق المستعملة في تقييم الاداء المالي
- نسب تقييم الاداء المالي في المؤسسة

المبحث الأول: تعريف المؤسسة الأم ORAVIO

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن وحدة تربية الدواجن بعين نويصي

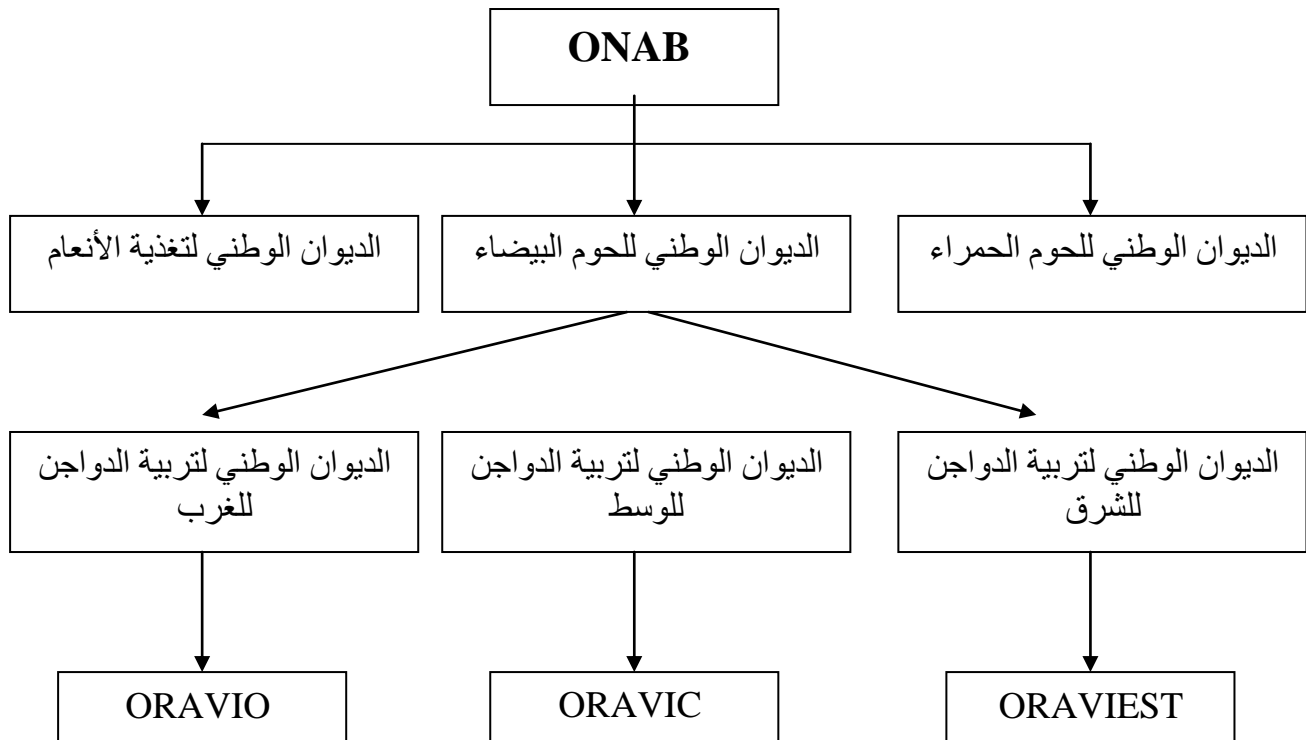
منذ سنة 1962 أي منذ الاستقلال ، بدأت الجزائر في هيكل تنظيمي جديد مهمته تطوير وتنمية جميع القطاعات (صناعية ، تجارية ، فلاحية ،... الخ) وذلك بهدف النهوض بالاقتصاد الوطني، ومن بين هذه القطاعات اهتمت بقطاع تربية الدواجن والأنعام نظرا لحاجات المواطنين له ولهذا الغرض ظهر أول تنظيم هيكلية سنة 1967.

الديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB:

لكن في الثمانينات، تم تقسيم شركة ONAB إلى ثلاث دواوين وذلك للقيام بجميع الوظائف المتراكمة

على ديوان ONAB .

شكل رقم (III-01): بياني لإعادة هيكلة ONAB



المصدر: مقدمة من طرف المؤسسة تربص ONAB

وبموجب قرار وزاري من وزارة الفلاحة والصيد البحري سابقا تحت رقم 81-201 الصادر بتاريخ 1981/08/15 والذي ينص على خلق المؤسسة ORAVIO إلى شركة الأسهم برأس مال مقداره 25 مليون دج (1960 بمقدار 25 ألف) وهذا ناتج عن إعادة هيكلة ONAB.

وقد تم اختيار ولاية مستغانم لهذا الديوان، كما تقرر إعادة تسمية هذا الديوان بالمؤسسة العمومية الاقتصادية (EPE) طبقا للسياسة المتخذة الاستقلالية، المؤسسة التي قامت بها السلطة في 14/11/1989.

- نشأة المؤسسة ONAB وتطورها:

تأسس الديوان القومي لأغذية الأنعام من طرف شركة اسبانية عام 1952 والذي ضم اثنين وثلاثين وحدة موزعة عبر الوطن وهذا قبل عملية التأميم والتي كانت بتاريخ 04 أفريل 1969، تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري لتظهر كمؤسسة عمومية نشاها إنتاج أغذية الأنعام، مركزها الرئيسي بالجزائر العاصمة نتيجة الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها هذه المؤسسة، وفي سنة 1997 تم تحويلها إلى شركة وطنية ذات أسهم أي ذات رأس مال إجمالي قدره: 70000000.00 دج حيث أصبحت مؤسسة مستقلة ذات تسيير لا مركزي مم سمح بتقسيم الجزائر إلى ثلاث نواحي مستقلة عن بعضها البعض:

1. ناحية الشرق (مجمع تربية الدواجن للشرق GAE):

2. ناحية الوسط (مجمع تربية الدواجن للوسط GAC):

3. ناحية الغرب (مجمع تربية الدواجن للغرب GAO).

والنواحي الثلاث تتعامل مع مديرية مركزية تسمى الشركة القابضة (ONAB) وحدة الدوان القومي لتغذية الأنعام يقتصر عملها على الإنتاج والبيع ، أما مديريتها فهي تابعة للمؤسسة الأم (ORAVIO) المجمع القومي لتربية الدواجن للغرب ب:"صلامندر" والتي تعد المشرفة والمسؤولة عن نشاط الوحدة ، كما أنها تعالج وتحمل نتيجة السنة في حالة خسارة أو ما شابه ذلك لأنها تصدر الأوامر بإنتاج منتج معين أو تغييره مع تحكمها في الأسعار.

إن الوحدة محل الدراسة تنتمي إلى ناحية الغرب وتضم سبعة وحدات جهوية فرعية تتواجد في كل

من:وهران ، مستغانم ، تلمسان ، سيدي بلعباس ، تيارت ، بشار وبيض.

المطلب الثاني مهام مؤسسة تربية الدواجن

في إطار تحقيق الأهداف الوطنية وفي ميدان تطوير وإشهار نوعية الإنتاج في الدواجن وجب القيام

بالمهام التالية:

❖ في إطار مساعدة التعاونيات المتخصصة في تربية الدواجن قامت بما يلي: وضع تحت تصرفهم

عوامل الإنتاج، العتاد، المواد البيطرية الخاصة بتربية الدواجن.

- جمع وتسويق عوامل الإنتاج؛
- تعميم مشتقات مواد تربية الدواجن؛
- إنتاج وتسويق اللحوم البيضاء وبيض للاستهلاك؛
- مهمة المساهمة للمؤسسة مع المنظمات المختصة في هذا الميدان في مجال:

1- إشهار وتربية الدواجن.

2- إشغال البحوث.

أما عن تنظيم المؤسسة فهي مهيكلة بالطريقة التالية:

- هناك وسطاء ما بين المديرية والوحدات وهي ستة (06) مناطق؛
- هذه الهياكل تنظيمها الحالي هو جواب ازدواج ما بين التقسيم الجغرافي والتخصيص في النموذج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة تربية الدواجن

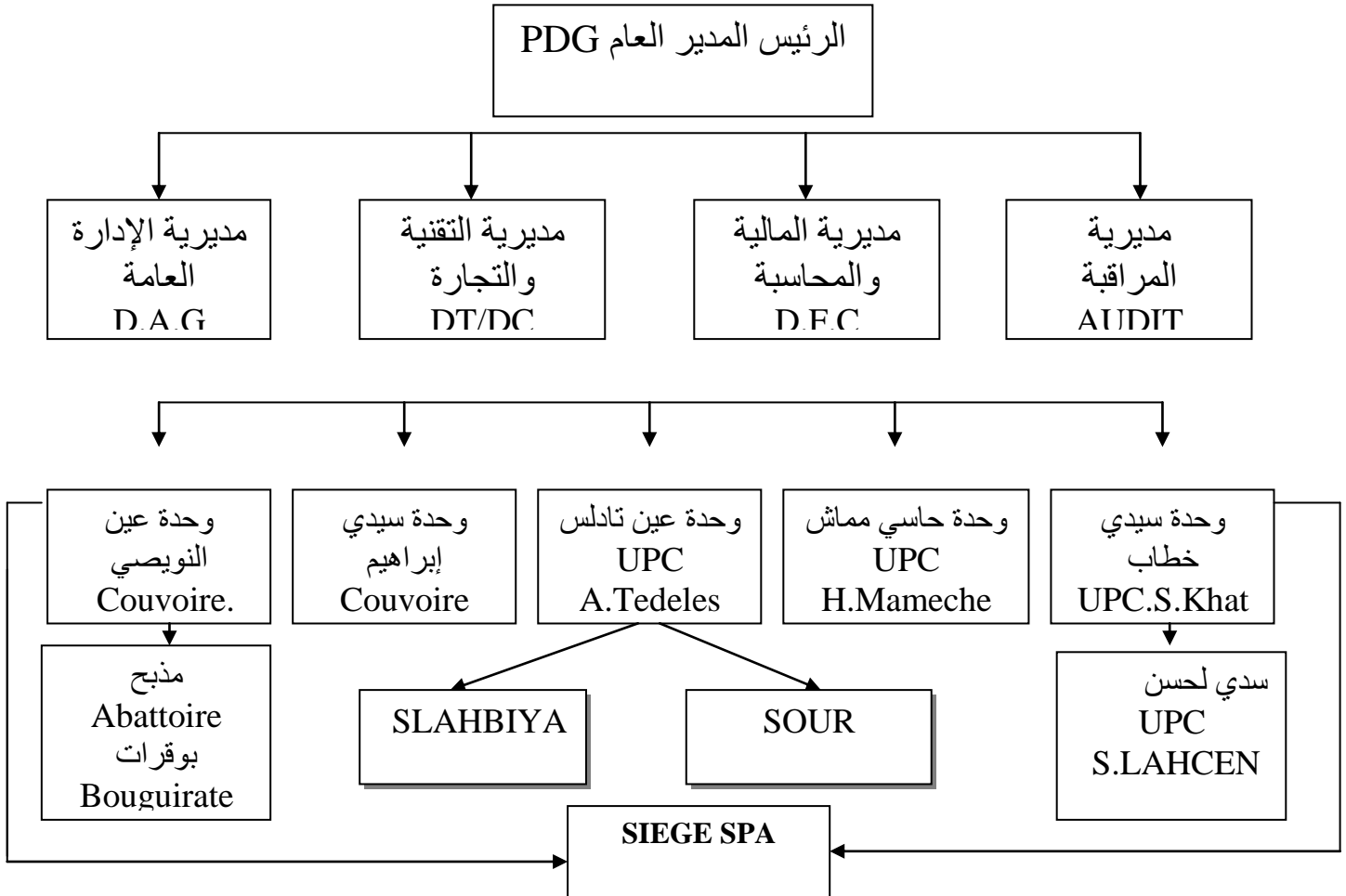
تعريفه: هو هيكل تنظيمي وتمثيلي يعطي صورة لتسلسل المهام والوظائف في شكل هرم قمته الرئيس العام، ثم تبدأ الوظائف في تسلسل تنازلي إلى غاية قاعدة هذا الهرم التي يشغلها العمال المنتجون كما يوضح الواجبات والحقوق لكل مصلحة في المؤسسة والعلاقة القائمة بينهما ويحتوي الهيكل على عدة وحدات إنتاجية (أنظر الشكل 1)، ويجمعها مقر إداري في تنظيمهما المالي والمحاسبي أما أكبر عدد خاص بوحدة إنتاجية حوالي 30 وحدة وهناك وحدة تجارية ووحدة صيانة.

أما بالنسبة للوحدات الإنتاجية تنقسم إلى عدة وحدات وتختلف المهام فيما بينها من وحدة لأخرى:

- 14 وحدة إنتاج الدجاج المخصب (اللحوم البيضاء)؛

- 05 وحدات لإنتاج الكتاكيت؛
- 04 وحدات لإنتاج البيض الموجه للاستهلاك؛
- 03 وحدات لإنتاج البيض فقط للتحضين.

الشكل رقم (02-III) الهيكل التنظيمي لمؤسسة GAO



المصدر: مقدمة من طرف المؤسسة تربيص ONAB

- التعريف بوحدة مؤسسة SPA MOSTAVI

مجمع الغرب لتربية الدواجن "MOSTAVI" يعتبر مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أسست في البداية برأس مال قدره 210.000.000 دج، وهي من إحدى الوحدات الكبرى التابعة للمؤسسة إنتاجية اقتصادية GAO، وفي 1 جانفي 1998 أصبح رأسمالها يقدر ب 1000.000.000.00 دج ، وفي نهاية سنة 1998 انخفض إلى 300.000.000 دج

في 1999 ضمت وحدة بوقيرات إلى مجمع وحدات الغرب هذه العملية خفضت رأس مال الشركة من 300.000.000.00 دج إلى 210.000.000.00 دج

وتقع هذه المؤسسة بمدخل مدينة عين النويصي ولاية مستغانم.

المؤسسة تتكون من ثمانية وحدات منها ثلاث وحدات موجودة بولاية مستغانم ووحدة بولاية غليزان "سيدي خطاب"، والوحدة الخامسة بولاية سيدي بلعباس "سيدي إبراهيم".

ويقسم نشاط هذه الوحدات كما يلي:

1- وحدة حاسي ماماش: وهي متخصصة بإنتاج دجاج من نوع (Poulet de chaire) أي دجاج ، ويشمل على مركز واحد لإنتاج اللحوم ويتكون من 11 عمارات خاصة بتربية الدواجن ولديها قدرة إنتاجية 30.000 دجاجة .

2- وحدة عين تادلس: هذه الوحدة مركبة من مركز إنتاج يحتوي على 12 بناية ومركز لتربية الدواجن يحتوي على 6 بنايات والإنتاج الأصلي لهذه الوحدة هو (Repro chair) تستعمل حاليا لإنتاج (Poulet de chair) و (La poulette reproductrice chair) في المركزين.

القدرة الإنتاجية لهذه الوحدة:

- (Repro-chair) "élevage" مركز تربية الدواجن الحمراء 48000 دجاجة؛
- (Centre d'élevage poulet chair) مركز لتربية الدواجن البيضاء 66000 دجاجة؛
- (poulette Reproductrice:Centre de production) مركز إنتاج الدجاج الأبيض 70000 دجاجة؛
- (Poulet de chair centre de production) Poulet de chair centre de production مركز إنتاج الدواجن 144000 دجاجة.

3- وحدة سيدي الخطاب:

وحدة تحتوي على 8 بنايات بقدرة إنتاجية تقدر ب 56000 دجاجة poulet de chair.

4- وحدة محضنة حاسي ماماش:

وحدة مخصصة لإنتاج الكتاكيت poussin de chair بقدرة إنتاجية تقدر ب 2400000 دجاجة موجهة

للاستهلاك في السنة.

5- وحدة محضنة سيدي ابراهيم:

وحدة تابعة إلى SPA MOSTAVI منذ التقسيم الجهوي وضمها إلى وحدات الغرب في 2005/01/01
وحدة مختصة في إنتاج الكتاكيت الموجهة للاستهلاك بقدرة إنتاجية تقدر بـ 2400000 دجاجة في السنة.

6- وحدة ينارو:

وحدة تحتوي على 12 بنايات بقدرة إنتاجية تقدر بـ 300702 دجاجة في السنة

7- وحدة سيدي لحسن:

تحتوي على 4 بنايات بقدرة إنتاجية تقدر بـ 185400 دجاجة في السنة.

- النشاطات الرئيسية للمؤسسة

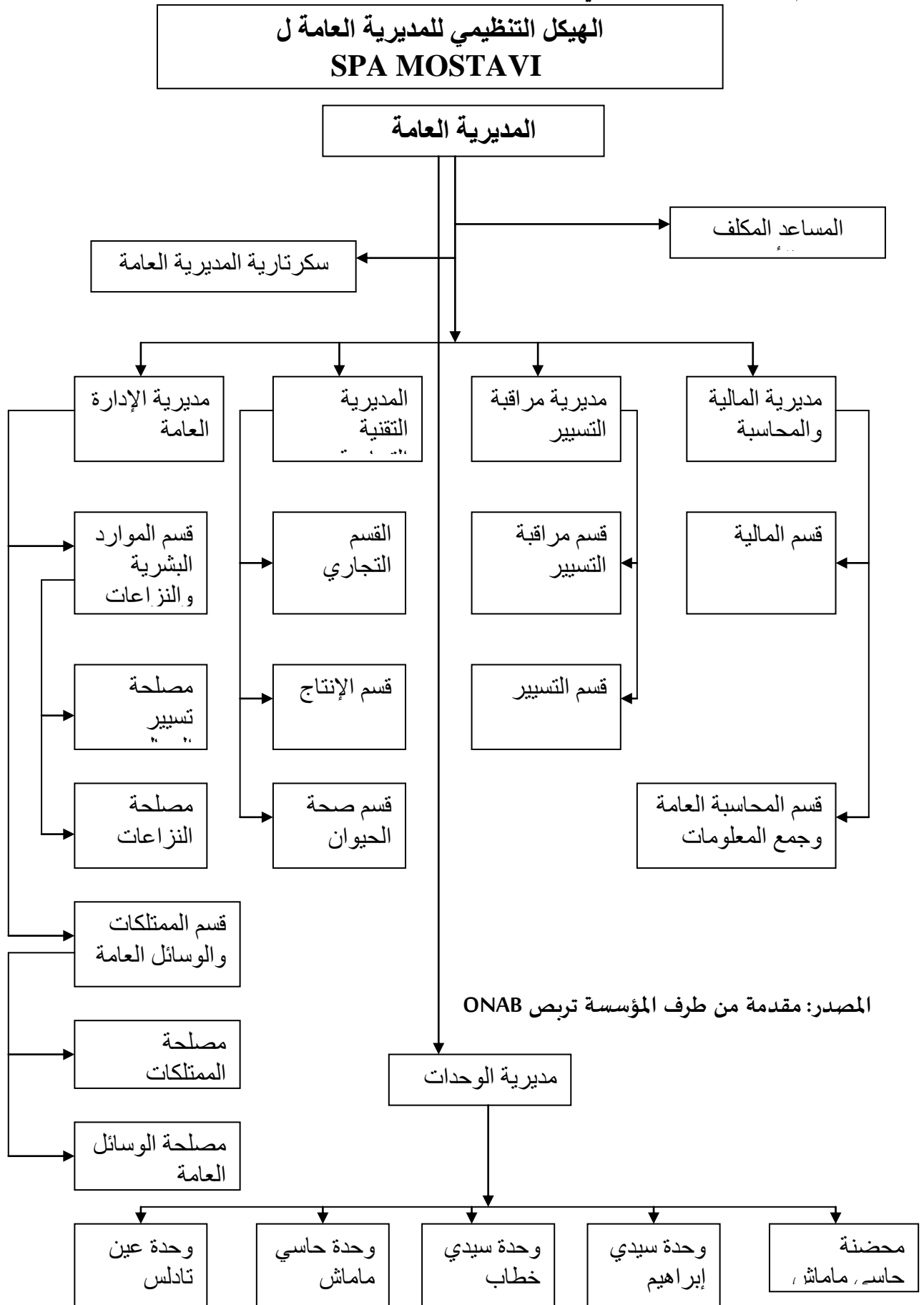
1- إنتاج البيض Production des œufs à couver chair

2- إنتاج الكتاكيت Production du Poussin chair

3- إنتاج الدواجن البيضاء Production de Poulet chair

4- مديح بوقيرات A Battoire bouguirate.

شكل رقم (03-III) الهيكل التنظيمي ل SPA MOSTAVI



- نشاط المؤسسة: المؤسسة ذات طابع صناعي تجاري للبيض والدواجن وتعتمد في إنتاجها على مواد مستوردة من الخارج تطبيقا لبرنامج الإنتاج الذي تسهر الوحدة على تنفيذه ، بالإضافة إلى مصلحة البيع والتي يتم من خلالها ضمان السير الحسن للمنتجات وتوزيعها على الزبائن الخواص، مؤسسات عمومية، تعاونيات...الخ.

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

إن عملية التنظيم تكون عادة بتحديد أهداف المؤسسة وتوفير الوسائل والسياسات المختلفة وتطبيقها لتحقيق تلك الأهداف، وبالتالي تحديد الوظائف الرئيسية حسب نوعية النشاط، والخلاصة أن التنظيم هو الإطار الذي يجب على المؤسسة أن تعمل ضمنه.

ويمكن تعيين مهام رؤساء الفروع كالتالي:

❖ مراقب التسيير:

- إعداد مخطط وبرنامج سنوي توقعي (ميزانية توقعية)؛
- إعداد جدول للتسيير مع دراسات من أجل اتخاذ القرارات؛
- إعداد توصيات وتعديلات مراقبة وتحليل التحقيقات؛
- إظهار الانحرافات وإعطاء الإجراءات التصحيحية؛
- اقتراح توصيات ومناهج التسيير التي تكون لها أثر في إنتاجية المؤسسة.

❖ المدقق:

- إعداد برنامج للمراقبة الداخلية.
- مراقبة التنفيذ التوصيات وتعليمات المديرية العامة ومختلف الأقسام.
- تحليل الفعالية على مستوى التسيير واقتراح التوصيات من أجل تحسين وسائل المراقبة.
- إعداد خلاصة سنوية لمختلف المراقبات.

❖ المديرية العامة:

- إعداد برنامج المساهمة التقنية في مجال الإنتاج.

- إعداد برنامج تدخل التقني والصحي من أجل التحسين في عملية الإنتاج.
- إعلام ونشر جميع الوثائق المتعلقة بالجانب التقني والمتعلقة بالإجراءات الجديدة.
- السهر على تطبيق الإجراءات التقنية.
- المساهمة في تحسين الطاقة التقنية لعمال الإنتاج.
- المساهمة في تحسين عملية مناقشة عملية اختيار وسائل إنتاج ونوعية النوع الحيواني .
- مقارنة وتحليل الإنتاج مع قطاعات أخرى.

❖ مديرية التجارة:

- التحليل وتوقعات البيع.
- دراسة السوق مع ترقية البيع.
- إعداد شروط البيع .
- اختيار مع وضع نظام مراقبة لنقاط التوزيع.
- إعداد وتنفيذ مخطط التموين.
- المساهمة في إعداد مخطط إنتاج المؤسسة.
- تقرير أسعار البيع.

❖ مديرية المالية والمحاسبة:

- تأمين المتابعة والربط بين نشاطات المالية والمحاسبة والميزانية والاستثمارات.
- إعداد سياسة المالية للمؤسسة مع إعداد برنامج تمويلي؛
- مراقبة تنفيذ برنامج التمويل؛
- مناقشة شروط التمويل وشروط الدفع؛
- متابعة ومسك المحاسبة للمؤسسة؛
- دراسة وتحليل حسابات الاستغلال للمؤسسة؛
- السهر على احترام القوانين والتشريعات التي تسير الوظيفة؛

- الحرص على تطبيق النصوص المتعلقة بالضرائب.

❖ الإدارة العامة:

- إعداد سياسة المؤسسة في مجال التنظيم؛
- إعداد مخطط الموارد البشرية؛
- إعداد مخطط التكوين؛
- إعداد إجراءات وتنظيم علاقة العمل ، المناخ الاجتماعي والقانون الداخلي؛
- تأمين متابعة الوسائل المكتبية والاستثمارات على مستوى المؤسسة؛
- مساعدة الشريك الاجتماعي (لجنة المشاركة – المجلس النقابي) في تسيير الخدمات الاجتماعي؛
- موازنة في المصلحة التقنية يوجد جدول مراقبة يومية.

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في مؤسسة تربية الدواجن
 يتم قياس الأداء المالي والحكم عليه بمؤشرات مالية يتم احتسابها من خلال القوائم المالية التي تقوم المؤسسة باعدادها و عرضها سنويا و على هذا الاساس سنقوم بعرض الاصول و الخصوم و كذا جدول حسابات النتائج و تحليل بعض النسب لمعرفة وضعية المؤسسة المالية

المطلب الاول : الميزانية المالية لأصول مؤسسة تربية دواجن الغرب

سنعرض من خلال الجدول التالي عناصر الميزانية المالية للمؤسسة خلال الفترتين 2016/2017

الجدول رقم (III-01): الميزانية المالية لمؤسسة تربية دواجن الغرب جانب الاصول ل 2016 / 2017

الأصول	2016	2017
الأصول الغير جارية		
تثبيثات معنوية	173000.00	316500.00
تثبيثات عينية	361375627.35	391907261.83
تثبيثات مالية	541803941.02	588335642.75
مجموع الأصول الغير جارية	903352568.37	890559404.58
اصول الجارية		
المخزونات	180601313.67	196111880.91
الزبائن	451503284.18	490279702.29
المدينون الاخرون	270901970.51	294167821.39
البنك	471524692.50	489167982.19
الصندوق	75275.00	105770.00
مجموع الاصول الجارية	1374606535.86	1559833156.78
المجموع الكلي	2277786104.25	2450392561.36

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

ثانيا: الميزانية المالية لمؤسسة تربية دواجن الغرب جانب الخصوم ل 2017 / 2016
جدول رقم (III-02): الميزانية المالية لمؤسسة تربية دواجن الغرب جانب الخصوم ل 2017 / 2016

الخصوم	2016	2017
رؤوس الأموال الخاصة : نتيجة السنة المالية	42036078.86	46649037.70
ترحيل من جديد	565697.39	9608016.37
المجموع	42601776.25	56257054.07
الخصوم الغير جارية قروض و ديون مالية	335277649.2	288376260.83
المجموع	335277649.2	288376260.83
خصوم جارية موردون و حسابات اخرى	1229351380.4	1691808579.75
ضرائب	670555298.4	413950666.35
المجموع	1899906678.8	2105759246.1
المجموع الكلي للخصوم	2277786104.25	2450392561.36

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

ثالثا : جدول حسابات النتائج لمؤسسة تربية دواجن الغرب لسنتي 2016 / 2017
 جدول رقم (III-03) جدول حسابات النتائج لمؤسسة تربية دواجن الغرب لسنتي 2016 / 2017

2017	2016	البيان
450318517.4	466459596.19	المبيعات و المنتجات الملحقة
424308741.10	428366848.55	الانتاج المخزن النتاج المثبت اعانات الاستغلال
874627258.5	894826444.74	1- انتاج السنة المالية
344615043.47	382313008.9	المشتريات المستهلكة
4376934.37	4524465.98	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى
348991977.84	386847474.88	2- استهلاك السنة المالية
525635280.66	507978969.86	3- القيمة المضافة للاستغلال
57568983.37	42966294.13	اعباء المستخدمين
4851866.74	5394410.98	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
463214430.55	459618264.75	4- اجمالي فائض الاستغلال
3575428	6854033.61	المنتجات العملية الاخرى
2026277.42	2833369.42	الاعباء العملية الاخرى
6904041.93	6230929.01	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة
7604057.76	6059940.66	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
465463596.96	463467940.59	5- النتيجة العملية
-	-	المنتجات المالية
7036409.44	7036420.60	الاعباء المالية
-7036409.44	-7036420.60	6- النتيجة المالية
458427187.52	456431519.99	7- النتيجة العادية قبل الضرائب
1151811.72	757731.68	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
457275375.8	455673788.31	8- النتيجة الصافية للانشطة العادية
-	-	عناصر غير عادية - منتجات
-	-	عناصر غير عادية اعباء
-	--	9- النتيجة الغير عادية
457275375.80	455673788.31	10- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم (04-III) الميزانية المالية المختصرة لأصول المؤسسة فترة 2016 / 2017

البيان	2016	2017
الاصول الثابتة	903352568.37	890559404.58
النسبة	%39.65	%36.34
اصول متداولة		
قيم الاستغلال	180601313.67	196111880.91
النسبة	%7.92	%8
قيم غير جاهزة	722405254.69	784447523.68
النسبة	%31.71	%32.01
قيم جاهزة	471599967.5	489273752.19
النسبة	%20.70	%19.96
مجموع الاصول المتداولة	1374433535.88	1559833156.78
	%60	%63
مجموع الاصول	2277786104.25	2450392561.36
النسبة	%100	%100

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

من خلال الاطلاع على أصول المؤسسة لسنتي 2016 / 2017 نلاحظ مايلي :

- تناقص مستمر في قيم الأصول الثابتة حيث كانت في سنة 2016 تقدر ب : 903352568.37 دج و سنة 2013 قدرت ب 890559404.58 , قد يكون السبب هـا الانخفاض راجع الى أن المؤسسة قد تنازلت عن بعض الأصول
- بينما سجلت الاصول المتداولة خلال سنوات الدراسة تطورا حيث قدرت سنة 2013 ب 180601313.67 و اصبحت 2013 تقدر ب 196111880.91 وهذا الارتفاع راجع الى ارتفاع في القيم الجاهزة للمؤسسة أي انتعاش خزانة المؤسسة
- بينما سجلت مجموع الاصول المتداولة تطورا حيث قدرت سنة 2016 ب 2277786104.25 ووصلت الى 2450392561.36 سنة 2017 و ذلك راجع الى الزيادة في قيم الاصول المتداولة حيث قدرت نسبتها ب 60 % من الاصول سنة 2016 و ارتفعت لتصبح نسبتها 63 %

جدول رقم (III-05): الميزانية المالية المختصرة للخصوم المؤسسة فترة 2016 / 2017

الخصوم	2016	2017
اموال دائمة		
الأموال الخاصة	42601776.25	56257054.43
النسبة	%1.87	%2.29
ديون طويلة الاجل	335277649.2	288376260.38
النسبة	%14.71	%11.76
مجموع الأموال الدائمة	377879425.45	344633315.26
النسبة	%17	%14
ديون قصيرة الاجل	1899906678.8	2105759246.1
النسبة	%83.41	%85
مجموع الخصوم	2277786104.25	2450392561.36
النسبة	%100	%100

المصدر من اعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة من خلال الجدول يمكن اظهار بعض التغيرات التي طرأت على عناصر الخصوم :

- نلاحظ ارتفاع مستمر في قيم الأموال الخاصة خلال سنوات الدراسة 2016 و 2017 حيث قدرت ب 42601776.25 سنة 2016 و ارتفعت لتصبح 56257054.43 في 2017 و هذا راجع الى زيادة في النتيجة الصافية التي حققتها المؤسسة
- بينما نلاحظ من خلال الجدول انخفاض في مجموع الأموال الدائمة خلال سنتي الدراسة وهذا يعني ان المؤسسة تعتمد على الديون طويلة الاجل لتمويل انشطتها
- كذلك نلاحظ ان الديون قصيرة الاجل ارتفعت سنة 2017 مقارنة مع 2016 وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد على هذا النوع من الديون كذلك لتمويل انشطتها

المطلب الثاني : واقع عملية التدقيق الداخلي لمؤسسة تربية الدواجن :

كما أشرنا سابقا الى أن القوائم المالية هي وسيلة للاطلاع على المعلومة المالية تفيد في عملية اتخاذ القرار السليم , لذا سنحاول في هذا المبحث أن نذكر عملية تدقيق الداخلي للقوائم المالية و عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة تربية دواجن الغرب

❖ تدقيق اصول المؤسسة :

- يظهر لنا في الميزانية جانبها الايمن و الذي يمثل الاصول و هذه الاخيرة تتكون من المجموعات التالية :
 - الاصول الثابتة
 - الاصول المتداولة
- 1/ تدقيق الاصول الثابتة :

تتكون من الاستثمارات و التجهيزات و الاراضي و المباني التي تحتفظ بها المؤسسة لفترة طويلة مما يميزها بقله حركتها و دوامها

يمكن للمدقق القيام بالفحوصات من اجل التأكد من تواجدها لدى المؤسسة و على سبيل المثال مجموعة من الفحوصات التي يقوم بها المدقق الداخلي :

الكمال: يقوم المدقق فيها من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية بالنسبة الى كل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر و القيام بالمراجعة المستندية و المحاسبية للتأكد من تسجيل كل الاضافات الجديدة و ح< ف كل التنازلات كما ينبغي التأكد من صحة الاهتلاكات و تسجيلها.

الوجود : يقوم بالتأكد من الوجود الفعلي للاصول بما هو مسجل فعلا في الدفاتر المحاسبية

التقييم : يعمل المدقق على التحقق من صحة التقييم للاصول من خلال تسجيل ثمن شراؤه زائد المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه كما انه يتحقق من صحة حساب و تسجيل اهتلاكه تبعا للطريقة المحددة.

التسجيل المحاسبي : يعمل المدقق على التحقق من ان المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة و ان كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة و مرفقة معه

2/ تدقيق الاصول المتداولة :

تتكون من مختلف المخزونات بمختلف انواعها بضاعة , مواد أولية , زبائن حيث يمكن للمدقق القيام بالفحوصات من بينها علاقة المؤسسة بالغير من جهة حقوقها عليهم و كذلك الأموال الجارية أما فيما يخص الصندوق و الحسابات الجارية لدى البنك يتم تدقيقه كما يلي :

- المقارنة بين الجرد المحاسبي و الجرد المادي؛
- التأكد من ان المخزونات ملك المؤسسة؛
- فحص طريقة تقييم المخزونات؛
- التحقق من الموجودات بالتأكد من كمية المخزون المتبقية في مخازن المؤسسة؛

- التأكد من قيمة المخزون حسب الجرد؛
- فحص حسابات الموردين المسددة.
- ❖ تدقيق الخصوم لمؤسسة تربية دواجن الغرب
 - رؤوس الأموال الخاصة؛
 - الخصوم الغير جارية؛
 - الخصوم الجارية.

1- رؤوس الأموال الخاصة :

تعتبر اهم جزء من مصادر التمويل وتعرف على أنها مجموعة المصادر والتمويل التي يحضرها أصحاب المشروع او الملاك عند تأسيس المؤسسة و كذلك الأموال المتراكمة جراء نشاطاتها و التي تترك تحت تصرف المؤسسة

من الفحوصات التي يجريها المدقق نذكر مايلي :

- مراقبة الحد الأدنى القانوني فيما يخص مبالغ الأموال الخاصة
- تدقيق الأرصدة الافتتاحية مع اوراق عمل السنة المالية و أرصدة الاقفال مع دفتر الاستاذ و الميزانية
- فحص الأقساط المتاخرة و التأكد من اتخاذ المؤسسة للاجراءات اللازمة للمحافظة على حقوقها
- الاطلاع على الاجراءات الخاصة بتأسيس المؤسسة و نظامها الداخلي
- التأكد من احترام النسبة القانونية في تكوين الاحتياطي القانوني

2- الخصوم غير الجارية :

تتمثل في القروض و الديون المالية و هي عبارة عن مجموعة من الالتزامات الناتجة عن العلاقة بين المؤسسة و المتعاملين خارج المؤسسة مثل البنوك و من طرق الفحص ما يلي :

- فحص عقود القروض المالية و ما تتضمنه من شروط
- التحقق من كيفية حساب أقساط الممنوحة للبنك و كذلك معدلات أقساط الفائدة
- التأكد من ان كل الديون المرتبطة بالمؤسسة قد تم تسجيلها

3- الخصوم الجارية :

يتمثل هذا الجزء في مجموعة الديون التي تمثل اكثر استحقاقا و اكثر سداد في الوقت القريب و يتم فحصها من قبل المدقق على النحو التالي :

- تدقيق الفواتير للتحقق من المبالغ و الرسوم المطبقة
- التحقق من جداول انتظام وفاء الجدين
- الاطلاع الدوري علة التصريحات لادارة الضرائب
- التأكد من التسجيلات المحاسبية للفواتير و مقارنتها مع طلبات الشراء المرسلة للموردين

المطلب الثالث: قياس وتحليل الأداء المالي في المؤسسة

بعد ان قمنا بتقديم المؤسسة و التعرف على المنهجية المستخدمة في الدراسة الميدانية وتقديم القائم المالية الخاصة بالمؤسسة وكيفية انجاز مهمة التدقيق فيها سنتطرق الى كيفية قياس وتقييم الأداء المالي فيها من خلال القيام بعملية مقارنة لادائها خلال سنتي 2016 و 2017
اولا : باستخدام نسبة الهيكلية المالية :

جدول رقم (III-06) نسبة الهيكلية المالية لمؤسسة تربية دواجن الغرب

النسبة	العلاقة	2016	2017
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة / الاصول الثابتة	41.83	38.69
نسبة التمويل الذاتي	الأموال الخاصة / الاصول الثابتة	4.71	6.31

المصدر من اعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

- 1- نسبة التمويل الدائم : تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل اصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة و من خلال الجدول اعلاه نلاحظ انه نسبة التمويل في كلتا السنتين اقل من الواحد أي أن الأموال الدائمة غير كافية لتمويل أصولها و بالتالي فان المؤسسة تلجئ الى الديون القصيرة الاجل لتمويل أصولها الثابتة وهي وضعية غير سليمة
- 2- نسبة التمويل الذاتي : و بالنسبة للتمويل الذاتي فأنها كذلك اقل من الواحد وهذا يعني ان المؤسسة لا تستطيع تمويل اصولها باموالها الخاصة و انما لجأت الى الاستعانة بالديو الطويلة و القصيرة الاجل و هـ<هـ>الوضعية غير جيدة للمؤسسة

جدول رقم (III-07) نسبة المديونية لمؤسسة تربية دواجن الغرب

النسبة	العلاقة	2016	2017
نسبة قابلية السداد	مجموع الديون / مجموع الخصوم	%98	%81

المصدر من اعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

- نلاحظ ان نسبة قابلية السداد اكثر من 50% يعني ان المؤسسة ديونها تمثل اكثر من 50 من مجموع اصولها و بالتالي فان اكثر من 50% من اصول المؤسسة ممولة بالديون
نسبة السيولة :

جدول رقم (III-08) نسبة السيولة لمؤسسة تربية دواجن الغرب

النسبة	العلاقة	2016	2017
نسبة السيولة العامة	الاصول المتداولة / ديون قصيرة الاجل	%72	%74
نسبة السيولة المنخفضة	الاصول المتداولة - المخزون / ديون قصيرة الاجل	%62	%64
نسبة السيولة الحالية	قيم جاهزة/ ديون قصيرة الاجل	%24	%23
نسبة سيولة الاصول	الاصول المتداولة / مجموع الاصول	%60	%63

المصدر من اعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

- 1- نسبة السيولة العامة : تمثل مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون القصيرة الاجل باموالها المتداولة التي يمكن تحويلها الى سيولة نقدية و من خلال الجدول نلاحظ ان نسبة السيولة خلال سنوات الدراسة اكبر من الواحد أي ان المؤسسة لها القدرة على تسديد الديون ولديها امكانية الحصول على قروض و يمكن القول ان المؤسسة استطاعت مواجهة التزاماتها في مواعيد استحقاقها و ذلك بفضل السيولة التي لديها
- 2- نسبة السيولة المنخفضة : اما فيما يتعلق بنسبة السيولة المنخفضة و التي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية فوجدنا ان نسبة مرتفعة جدا خلال سنوات الدراسة مقارنة مع النسب المعيارية التي تتراوح بين 0.3 و 0.5 و تعتبر هذه الحالة سيئة
- 3- نسبة السيولة الحالية : تمكن هذه النسبة من مقارنة بين مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون قصيرة الأجل فوجدنا ان النسبة ضمن المعايير أي ان المؤسسة قادرة على تغطية اصولها الثابتة بواسطة اموالها
- 4- نسبة سيولة الاصول : تمكن هذه النسبة من تقييم رؤوس الأموال المتداولة بمجموع الاصول و هذه النسبة تتغير بنشاط المؤسسة و من خلال سنوات الدراسة لاحظنا ان هذه النسب متقاربة مما يدل على ان المؤسسة في حالة استقرار

قياس الأداء المالي بواسطة المردودية :

جدول (09-III) : مردودية مؤسسة تربية دواجن الغرب 2016/2017

السنة / المردودية	العلاقة	2015	2016
المردودية التجارية	نتيجة الدورة الصافية / رقم الاعمال خارج الرسم	%1.84	%1.90
المردودية المالية	نتيجة الدورة الصافية / الأموال الخاصة	%9.86	%8.2

المصدر من اعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

بالنسبة لمعدلات المردودية التجارية فنلاحظ انها موجبة مما يدل على ان المؤسسة قادرة على تحقيق المردودية التجارية و يعد سبب ذلك الى النتيجة الصافية الموجبة التي حققتها المؤسسة بالنسبة للمردودية المالية فهي تعبر عن قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الامثل لمواردها المتاحة و تحقيق الارباح و من خلال الجدول نلاحظ انها موجبة و هذا يدل على مساهمة المسيرين في تحقيق هذه النتيجة

الجدول (10-III) نسبة المديونية

النسبة	العلاقة	2016	2017
نسبة المديونية	اجمالي الديون / اجالي الموجودات	%71	%58

المصدر من اعداد الطالبة استنادا على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة

تقيس هذه النسبة حجم الديون على عاتق المؤسسة و نلاحظ في سنوات الدراسة بان نسبة المديونية مرتفعة بالرغم من تناقصها في سنة 2017 الا انها تبقى مرتفعة و هذا يعتبر سيء بالنسبة لوضعية المؤسسة

الجدول (11-III) تقييم الأداء المالي باستخدام نسب النشاط

هذه النسب تقيس الكفاءة في إدارة الأصل أي تقوم بتحليل عناصر الموجودات و معرفة مدى كفاءة

الإدارة في تحويل هذه العناصر إلى مبيعات ثم إلى سيولة

النسبة	العلاقة	2016	2017
معدل دوران اجمالي الاصول	صافي المبيعات / مجموع الاصول	%20.47	%18.37
معدل دوران الصول الثابتة	صافي المبيعات / الاصول المتداولة	%51.63	%50.56
معدل دوران الاصول المتداولة	صافي المبيعات / الاصول المتداولة	%33.93	%57

الخلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن عملية تقييم الأداء المالي هي عملية تساعد المؤسسة على اكتشاف نقاط الضعف والقوة وكشف الانحرافات ومحاولة علاجها ، كما تساعد في التعرف على المركز المالي للمؤسسة ، ثم محاولة تقديم نتائج واقتراحات تساعد على تحسين الوضعيتها وتحقيق غايتها واهدافها المسطرة ، ومن خلال تقييمنا ودراستنا للمؤسسة اظهرت نتائج التقييم بعض الجوانب الايجابية التي يجب على المؤسسة تعزيزها وبعض الجوانب السلبية التي يجب على المؤسسة تداركها والعمل على تحسينها

خاتمة عامة

تمحور موضوع بحثنا في معرفة أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث و من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية التي وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الاستخدام الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و التبذير في استخداماتها.

كما أن تقييم الأداء المالي يعتبر الأساس الذي يسمح بالوصول الى نتائج موضوعية وتكوين صورة شاملة عن وضعية المؤسسة، وذلك من خلال استعمال مجموعة من المؤشرات والمقاييس و يساهم المراجع الداخلي في تقييم الأداء المالي من خلال إبداء رأيه بواسطة التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة الداخلية و الذي يحتوي على أهم ملاحظاته حول ما توصل إليه، و الذي يقدمه في شكل توصيات و نصائح للإدارة بصفة عامة والإدارة المالية بصفة خاصة.

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي، الذي أردنا أن يكون إسقاطا على الواقع لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، توصلنا إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، إضافة إلى النتائج والتوصيات المتعلقة بالفصول النظرية وبدراسة الحالة نذكرها فيما يلي:

- فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية
- بالنسبة للفرضية الأولى: المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، وقد توصلنا الى ان المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية كونها تساعد في تحسين الأداء، وليقوم المراجع الداخلي بمهمته بنجاح لابد من توفر مجموعة من المعايير التي يجب ان يتبعها.
- بالنسبة للفرضية الثانية : تكمن أهمية تقرير المراجع الداخلي من خلال اكتشاف نقاط القوه والضعف وكذا النصائح والتوجيهات المقدمة الى الادارة عن الأداء المالي وكيفية تحسينه مستقبلا.
- أما فيما يتعلق بنتائج الدراسة فهي كما يلي:

خلصت دراسة هذا الموضوع الى مجموعة من النتائج والتي يمكن صياغتها فيما يلي:

- ✓ للمراجعة الداخلية أهمية كبيرة لما لها من دور فعال في تحقيق المؤسسة لأهدافها وكذا تحسين ورفع كفاءة العمليات في المؤسسة، من خلال وضع منهج عملي ومنضبط.

✓ نجاح المؤسسات الاقتصادية مرهون بتحسين أدائها في مختلف مستوياتها في ظل الظروف الصعبة المحيطة بها.

✓ إن التطبيق الصحيح والسليم لمختلف اجراءات المراجعة الداخلية يضمن فعالية أعمالها وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث الثقة حول المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها

التوصيات و الاقتراحات:

سمحت لنا الدراسة للوصول إلى مجموعة من الاقتراحات نلخصها فيما يلي:

- عدم حصر الاهتمام بالأداء المالي فقط من خلال القيام بعملية تقييمه، بل يجب القيام بتحسينه فان هذا سيؤدي حتما إلى تحسين الأداء المالي.
- إشراك القائمين بالمراجعة الداخلية في وضع السياسات والإجراءات والتعليمات المتعلقة بمهامهم.
- الإفصاح الكافي عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة ضروري، وهذا سيساعد على تقييم الأداء المالي في المؤسسة وكذا في وضع سياسات مستقبلية تساعد على اتخاذ القرارات المختلفة والمناسبة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية لإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990
- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في التدقيق وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، 2007
- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005
- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر 2000
- جيهان عبدالمعز، التدقيق الداخلية وحوكمة الشركات، دار الجامعي، ط1، بيروت
- حمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان الأردن، 2000
- خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،- الأردن 2006،
- خلف عبدالوراد، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013،
- السعيد الفرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريخ، الرياض، 2000
- عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008
- عبد الفتاح الصحن و آخرون، المراجعة التشغيلية، و الرقابة الداخلية الدار الجامعية الإسكندرية، مصر
- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000
- علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحكومة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصرف، دار صفاء، عمان، 2011
- فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك، الرقابة والتدقيق الداخلي، الدار الجامعية، مصر، 2003
- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2005
- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد، الأردن، 2010
- ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009

قائمة المراجع

❖ الرسائل والاطروحات الجامعية:

- رشام نسيم، أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أنلي محمد أولحاج، البويرة، 2013
- شدري معمر سعاد، دور التدقيق الداخلي المالية في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية ، رسالة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009
- صابر عباسي ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مراح ، ورقلة ، 2012
- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2004
- عزيز لوجاني ، دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي ، رسالة ماجستير، جامعة خيضر بسكرة ، 2013
- عمر عي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008 / 2009
- عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، 2007 / 2008
- مزغيش عبد الحليم ، تحسين الأداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة ، مذكرة ماجستير ، العلوم التجارية ، تخصص تسويق ، جامعة الجزائر 2012
- ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية وتأثيرها في اتخاذ القرارات ، تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2009
- نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراة ، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2015
- نهاد اسحق عبد السلام أبو هويدي ، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي ، قيم المحاسبة و التمويل ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة 2011

❖ الدورات التدريبية والملتقيات العلمية:

- كاماسي محمد الأمين ، دادن عبد الغني ، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة قاصدي مراح ، ورقلة ، مارس 2005
- متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات 24 / 26 سبتمبر، مصر

قائمة المراجع

❖ المجلات والدوريات:

1. دادن عبد الغني , قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية , مجلة الباحث , جامعة ورقلة , العدد 04 , 2006

المراجع باللغة اللاتينية

- Jaque Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3eme édition, France2000,
- The institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal auditing "standards and guidance",USA, 2012,
- Chekroun Meriem, le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, thèse de doctorat, université Abou Beker Belkaid de Telmcen, FSECSG, Algérie, 2014
- Laurent, H et Philippe, La pratique de l'audit, France, 1994
- Barbier Etienne, l'audit interne permanence et actualité, Edition d'organisation, France, 1996