وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة :

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران -

مقدم من طرف الطالبتين :

- عمراوي نادية
- عزوز خيرة

إشراف الأستاذ :

- برياطي حسين

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مدوري نورالدين	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مقررا	برياطي حسين	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زيدان ياسين	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم

2020/2019

إهداء

الحمد لله الذي أبدع بني ادم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغايته النجاح.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

❖ وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوٓاْ إِلَّآ إِيَّاهُ وَبِٱلْوَٰلِدَيْنِ إِحْسَانًا ❖

على ضوء هذه الآية الكريمة أهدي ثمرة عملي وجهدي إلى من كانت سندي في السراء والضراء إلى من اجتهدت وحرصت على نشأتي وتربيتي إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها إلى الذي قيل عنها أن الجنة تحت قدميها " **أمي الغالية** ".

إلى من أشعل مصباح عقلي و أطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشدا لي نحو العلم والمعرفة " **أبي الغالي** ".

إلى كل عائلة عمراوي " أبو عبد الله " أبي الثاني ، إخواني ناصر ، هشام ،صديق، ربيعة، فاطمة، سمية، و إلى جميع عصافير العائلة وهديل ،عائشة وأمير.

إلى جميع أصدقائي الذين كانت لهم يد في إنجاز هذه المذكرة سهام، مراد، و إلى كل من لديهم فضل علي من أساتذة ومعلمين.

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح أعمالنا.

عمراوي نادية

إهداء

هذه الكلمات أكتبها إليك بمداد قلبي ، وأبعثها إليك مع عبير الورد و أريج الفل والياسمين ...

يا قمرا أضاء ظلام عقلي ، وفجرت ينابيع الأمل ...

يا من غرست حب الله في فؤادي ، ومهما وصفتك فلن أستطيع أن أكمل ...

" أمي الحبيبة "

إلى والدي العزيز الذي تعلمت منه الصمود ، مهما كانت الصعوبات

إلى من علمني النجاح و الصبر إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء

الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعني في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر

" والدي العزيز "

إلى من كان السند والرفيق الدرب و من نور عني الحياة وساعدني في مشواري الدراسي وكان له الفضل الأكبر في نجاحي

" زوجي "

عزوز خيرة

الفهرس

الفهرس

شكروعرفان	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
المقدمة	
الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي	
تمهيد	**1**
المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي	**2**
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي	**2**
المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه ومخاطره	**5**
المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي	**8**
المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي	**9**
المطلب الأول : قواعد السلوك الأخلاقي	**9**
المطلب الثاني : معايير التدقيق الداخلي	**10**
المطلب الثالث : أدوات التدقيق الداخلي	**13**
المبحث الثالث: سير مهمة التدقيق الداخلي	**17**
المطلب الأول: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي	**17**
المطلب الثاني: مراحل التدقيق الداخلي	**18**
خلاصة الفصل الأول	**19**
الفصل الثاني: دورالتدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	
تمهيد	**20**
المبحث الأول: الأداء المالي	**21**
المطلب الأول: ماهية الأداء المالي	**21**
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي	**24**
المبحث الثاني: أساليب قياس الأداء المالي	**25**
المطلب الأول : المؤشرات التقليدية	**26**
المطلب الثاني : المؤشرات الحديثة	**35**
المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	**37**
المطلب الأول: تقرير المدقق ومساهمته في تحسين الأداء المالي	**37**
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات	**43**

خلاصة الفصل الثاني	**44**
الفصل الثالث: مساهمة للتدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران-	
تمهيد	**45**
المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران-	**46**
المطلب الأول: نبذة تاريخية لمؤسسة سونلغاز	**46**
المطلب الثاني: مدخل لمؤسسة سونلغاز	**48**
المبحث الثاني: قياس وتحليل الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز	**53**
المطلب الأول : عرض القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز	**53**
المطلب الثاني : قياس الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز	**59**
المبحث الثالث : واقع مساهمة عملية التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي لمؤسسة سونلغاز	**63**
المطلب الأول: التقييم النهائي للهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز	**63**
المطلب الثاني : تقرير المدقق الداخلي عن مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران -	**64**
المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	**66**
خلاصة الفصل الثالث	**67**
الخاتمة	
قائمة المراجع	
الملخص	

قائمة الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
1	أهداف التدقيق الداخلي	6
2	أنواع التدقيق الداخلي	8
3	معايير التدقيق الداخلي	10
4	عناصر خرائط التدفق	15
5	مختلف تعاريف الأداء المالي	22
6	العوامل المؤثرة في الأداء المالي	24
7	أنواع التقارير	38
8	خطوات إنجاز تقرير	42
9	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران -	50
10	الهيكل المالي والمحاسبي	51

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
1	الميزانية المالية لمؤسسة سونلغاز جانب الأصول 2017/2015	54
2	الميزانية المالية لمؤسسة سونلغاز جانب الخصوم 2017/2015	55
3	تغيرات حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز جانب الأصول 2017/2015	56
4	الميزانية المختصرة الأصول لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	57
5	الميزانية المختصرة للخصوم لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	58
6	نسب الهيكلة لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	59
7	نسب المديونية لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	60
8	نسب السيولة لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	60
9	نسب المردودية لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	61
10	رأس مال العامل لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	61
11	احتياج مال العامل لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	62
12	الخزينة العامة لمؤسسة سونلغاز 2017/2015	62
13	نقاط الضعف والقوة في النظام	64

المقدمة

المقدمة:

نظرا للتطور والتوسع الاقتصادي السريع والنمو الكبير في عالم الأعمال وتعقيداتها,أصبحت مهنة المراجعة تلعب دورا مهما لما توفره من معلومات مهمة وقيمة خاصة في مرحلة اتخاذ القرارات ,يجب أن تكون تلك المعلومات ذات مصداقية وتخدم قطاعات مختلفة من المجتمع مثل المستثمرين الحالين,والدائنين والإدارات الحكومية والمؤسسات التجارية والخدماتية والمالية وغيرها والجمهور بشكل عام . ومع كثرة الأزمات الاقتصادية اهتمت أغلب المؤسسات باللجوء إلى أدوات رقابية تكون مستقلة عن الإدارة تساعد في القيام بوظائف المؤسسة بكفاءة وفعالية, وذلك من أجل التحقيق من دقة التسجيلات المحاسبية ومطابقتها للعمليات والتأكد من مدى الإلتزام بالسياسات والاجراءات المنتهجة.مما دفعها للبحث عن خلية داخلية تقوم بعملية التدقيق والتي تتمثل في التدقيق الداخلي.

ظهر التدقيق الداخلي مع التطورات والتغيرات التي شهدها الاقتصاد العالمي وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية , حيث أصبح له دور فعال في تقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة , حماية الأصول والممتلكات والتحقق من اكتمال السجلات المحاسبية ومدى صدق القوائم المالية وعكسها للوضعية المالية .

وبما أننا نتحدث عن الوضعية المالية للمؤسسة لابد من ذكر موضوع الأداء المالي الذي يعتبر مرآة عاكسة للوضعية المالية للمؤسسة باستخدام مجموعة من الأدوات منها المؤشرات التقليدية المتمثلة في النسب المالية المردودية والتوازنات المالية والمؤشرات الحديثة متمثلة في القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة وغيرها ...

ومن خلال ما تقدم يمكن صياغة الاشكالية التالية :

- ما دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة ؟

1 – ما مفهوم التدقيق الداخلي؟ وما هي المخاطر المنجرة من عدم الالتزام به ؟

2 – ما هي الاستراتيجية المتبعة لنجاح هذه العملية ؟

3 – ما المقصود بالأداء المالي ؟ وما هي أساليب قياسه ؟

4 – ما هو تأثير تقرير المدقق الداخلي على الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟

فرضيات الدراسة :

للاجابة على الاشكالية المطروحة يمكن وضع جملة فرضيات التي تكون منطلق للدراسة وهي كالتالي :

1 – يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة فعالة في اتخاذ أهم القرارات الخاصة بالمؤسسات الجزائرية.

2 – يعتبر الأداء المالي الدعامة الرئيسية للأعمال التي تمارسها الشركات من خلال مساهمته في تزويدها بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة .

3- علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي على مستوى المؤسسات الجزائرية علاقة قوية تظهر من خلال التقرير الذي يعده المدقق الداخلي.

أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الموضوع في إظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية لاعتباره ركن أساسي في اتخاذ القرارات المالية التي تصب في صالح المؤسسة .

أهداف الدراسة :

يهدف هذا البحث الى دراسة كل من:

1 – ماهية التدقيق الداخلي ودوره وأهميته في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

2 – مسار عمل المدقق الداخلي .

3 – الخدمات والمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تساهم في تحسين الأداء المالي.

أسباب اختياري للموضوع :

- موضوع الدراسة يندرج ضمن المواضيع المناسبة للتخصص.

- حاجة المؤسسات الجزائرية الي التدقيق الداخلي قصد تحسين الأداء المالي .

منهج الدراسة :

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاد المشكلة والإجابة على الأسئلة المطروحة واختيار صحة الفرضيات الموضوعة ,اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية ودراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران- .

الدراسات السابقة:

لسعي لإنجاح هذا البحث استعنت في بحثي ببعض الدراسات نوجزها في :

1- شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير إدارة الأعمال ، الجزائر، 2004 ، وتهدف هذه الدراسة إلى :

- محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية المؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها.
- محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها :

- هناك تكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بدرجة كبيرة.
- المراجع الداخلي ليس منافسا للمراجع الخارجي وأن نجاح المؤسسة يعتمد على مجهودهما معا.

2- قسيمة إكرام ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، بسكرة، 2016. وتهدف هذه الدراسة إلى :

- التعرف على الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- التعرف على الوسائل والإجراءات التي يتبعها المدقق الداخلي أثناء أداء لمهمته.
- كشف الصعوبات التي تعرقل سير مهمة التدقيق الداخلي.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها :

- حتى يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعيا في عمله يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يدققها.
- التحليل المالي وسيلة أساسية تساعد الإدارة علي إتخاذ قرارات صائبة تحسن الأداء المالي.

مجال البحث :

التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بحيث تم التطرق الى التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي وطنيا , ودراسة الأخطار المترتبة عن عدم كفاءة التدقيق الداخلي , والتعريف بهدف التدقيق الداخلي بأنه حماية أصول المؤسسة من الأخطار والتلاعبات .

حدود البحث :

تقع المؤسسة محل الدراسة الميدانية في ولاية وهران ,تعرف بسمعتها وخدماتها البترولية ,وتعتبر من أكبر الشركات في الولاية قدر مجموع رؤوس أموالها بـ...
تم اجراء الدراسة في الفترات ما بين 2019 – 2020 .

أدوات البحث :

تتمثل في مجموعة من الكتب والمذكرات , ملتقيات ومجلات ,مقابلات الشخصية من أجل جمع المعلومات المتعلقة بمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران-.

هيكل الدراسة :

بصدد التوسع في موضوع المذكرة، قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول، كل فصل يدرس جزء معين منها.

جاء الفصل الأول بعنوان : الاطار العام للتدقيق الداخلي ويتضمن المباحث التالية :

- **المبحث الأول:** مدخل الى التدقيق الداخلي
- **المبحث الثاني:** أساسيات التدقيق الداخلي
- **المبحث الثالث:** سير مهمة التدقيق الداخلي

أما الفصل الثاني درس دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، وتطرقنا من خلال هذا الفصل إلى ثلاث مباحث نذكرها :

- **المبحث الأول:** الاداء المالي .
- **المبحث الثاني:** أساليب قياس الأداء المالي .
- **المبحث الثالث :** مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي .

وأخيرا الفصل الثالث، تمت فيه دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو، وجاء بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة سونلغاز وتناول المباحث التالية :

- **المبحث الأول:** تقديم مؤسسة سونلغاز.
- **المبحث الثاني:** قياس وتحليل الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران-.
- **المبحث الثالث:** واقع مساهمة عملية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران-.

-

الفصل الأول

تمهيد :

إن التطور الذي عرفته مهنة التدقيق الداخلي ,باعتباره أداة رقابية واتخاذ القرارات يوحي إلى الأهمية القصوى والدور الفعال الذي يلعبه في توجيه المؤسسات وذلك من خلال تقييم مدى الإلتزام بالسياسات ولإجراءات الموضوعية, حماية الأصول والممتلكات والتحقق من دقة وإكتمال السجلات المحاسبية , وإكتشاف الغش والأخطاء والإختلاسات وفي الوقت الحاضر أصبح له دور مهم في تحسين الأداء الكلي للمؤسسة من خلال فحص وتقييم السيايات ولإجراءات , وكذا كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية وهذا من أجل اعطاء صورة صادقة وصحيحة عن المؤسسة , وبالتالي يعتبر التدقيق الداخلي أداة تسيير فعالة تخدم المؤسسة بشكل خاص والإقتصاد الوطني بشكل عام.

ولهذا تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية :

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: سير مهمة التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي أحد فروع المعرفة الإجتماعية التي تتأثر في نشاتها وتطورها بتطور الحياة الإجتماعية والإقتصادية للمجتمعات ,والتي تهدف الى تلبية حاجيات الأفراد وأصحاب المصالح, وقد تطورت مهنة التدقيق الداخلي بحيث كانت قديما تعتبر أداة لكشف الغش والإحتيال لتتحول وتصبح اجراء رقابي لفحص وتقييم كفاءة الإدارة, من خلال صحة وسلامة القوائم المالية باستخدام معايير ومبادئ متعارف عليها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي ومفهومه :

لقد مر التدقيق الداخلي بتطورات متلاحقة أدت بدرجة أساسية الى توسيع نطاق خدماته في المؤسسات .

– **التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي :** تستمد مهنة التدقيق الداخلي من حاجة الانسان إلى التحقيق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته , والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية وقد أظهرت الحاجة لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة , ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الإقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج وسهولة تطبيقه وانتشاره الى تطور المحاسبة والتدقيق في العصور الوسطى, والتدقيق يعود الى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى الى حيز الوجود (ظهور شركات الأموال) وما يتضمنه ذلك من ملكية المشروع وإدارته مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء لمراقبة أعمال الإدارة[1].

أصبح من الضروري أن يعهد الى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر , حيث أن القدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الواردة , ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل, قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الإنتهاء من عملية التسجيل , كذلك الرومان قاموا بوضع نظام بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فنيسيا بإيطاليا عام 1081 حيث تأسست الكلية وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ,حتى أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما انشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" عام 1854

1- مصطفى يوسف كافي,تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة ,مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ,عمان الأردن,2012, ص 15.

وقد نص قانون الشركات عام 1862 على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات لأموالهم ,ثم تطور انتشاره بسبب الحاجة ثم نشأ في فرنسا عام 1881, والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 (في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين).

وفي الشرق العربي فكان لمصر فصل السبق في هذا المجال حيث كان لصدرو القانون رقم (1) عام 1909 المنظم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات , وقد أدخلت على ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد وقد اكتسب المدقق المستقل تقديرا كبيرا في التشريع المصري خلال الفترة من عام 1950الى 1955,كما ظهرت مهنة التدقيق في باقي الدول العربية بسبب الحاجة إليه.[1]

أما في الجزائر,مرت مهنة التدقيق الداخلي بعدة مراحل يمكن ذكرها فيما يلي :

- **قبل الإستقلال**: كانت مهنة التدقيق خاضعة لقانون المستعمر الفرنسي

- **غداة الإستقلال:** كما هو الحال لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل مستوى التنظيم والتسيير وعلى مستوى التأطير والكفاءات,وظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من إتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (les accords d'Évian et la loi fondamentale).

- **التدقيق في الجزائر في الفترة مابين 1969-1980:** بدأتاريخ التدقيق في الجزائر في سنة 1969 وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69 -107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة المؤسسات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الإقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

- **التدقيق في الجزائر في الفترة مابين 1980-1988 :**

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول تبين عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الإقتصاد الوطني, وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري , وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية , مما يعني إعادة الإعتبار لمهنة التدقيق, وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر إنشاء مجلس المحاسبة.

1- مصطفى يوسف كافي,تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة ,مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ,عمان الأردن,2012, ص 15.

- التدقيق في الجزائر في الفترة مابين 1988-2010 :

إن تطور تدقيق الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليه في ظل إحتكار الدولة للحياة الإقتصادية إلى غاية 1988.

- التدقيق في الجزائر في الفترة مابين 2010-2017 :

خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية قانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات متعلقة بشروط وكيفيات ممارسة المهنة ومنها القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 الذي يلغي القانون 91-08 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد, بالإضافة الى صدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الى وزارة المالية , بالإضافة الى صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تصب معظمها في إطار تنظيم مهنة التدقيق , وكذلك مجموعة من القرارات التي جاءت بما يعرف بالمعايير الجزائرية للتدقيق.[1]

– مفهوم التدقيق :

هناك عدة تعاريف وإختلاط بين المفاهيم , وجب التفريق بينهما :

أ – الرقابة الداخلية :

هي كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية وموجداتها, وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية.[2]

ب – التدقيق الداخلي :

التدقيق الداخلي هوعبارة عن فحص دوري «IFACT»الداخليين والمراقبين للمدققين المعهد الفرنسي حسب ما عرفه للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارةالمؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى.إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط هي إذا ماكانتهذه الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية, أي أن المعلومات صادقة,العمليات شرعية,التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.[3]

1- جريو صارة, ملتقى وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الإستثمار, مداخلة حول واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق جامعة يحيى فارس بالمدية,يوم 2017/11/30

2- جريو صارة ملتقى وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الإستثمار.جامعة المدية.يوم 2017/11/30.

3- محمد بوتين المراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون-الجزائر–الطبعة الثالثة 2008 ص08 .

يقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقائيا منظما, بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة,ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .

حسب مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية : هو وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الإنتقادي لإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية , ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية .[1]

هو نشاط توكيدي إستثماري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها, وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافهاب إيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر,الرقابة والتوجيه.[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة , يقوم به أشخاص تابعون للمؤسسة, حيث تتمثل نشاطاته في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مدير المؤسسة قصد مراقبة وتسيير مؤسسة وفحص ما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة وبأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة وكذا مساعدة لإدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه والمخاطر المترتبة عن عدم كفاءته.

- **أهمية التدقيق الداخلي** : يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة, ولديها الحق في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة وتتمثل هذه الأطراف في :

- **إدارة المنشأة**: إن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق الداخلي حافزا للقيام بهذه المهام, كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المنشأة.

- **المؤسسات المالية والصناعية والتجارية** : تعتمد المؤسسات في عملية إتخاذ القرارات أو منح القروض أوعدمه إلى التدقيق وخاصة القوائم المالية المدققة, بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يتضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

1- محمد السيد سرايا, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق,دار المعرفة الجامعية الاسكندرية, مصر, 2002ص 140.

2- خلف عبد الله الوردات،دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IIA عمان,2013 ص33.

- **الجهات الحكومية :** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط, فرض الضرائب, منح القروض والقيام ببعض النشاطات بالإضافة إلى الإتحادات النقابية التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.[1]

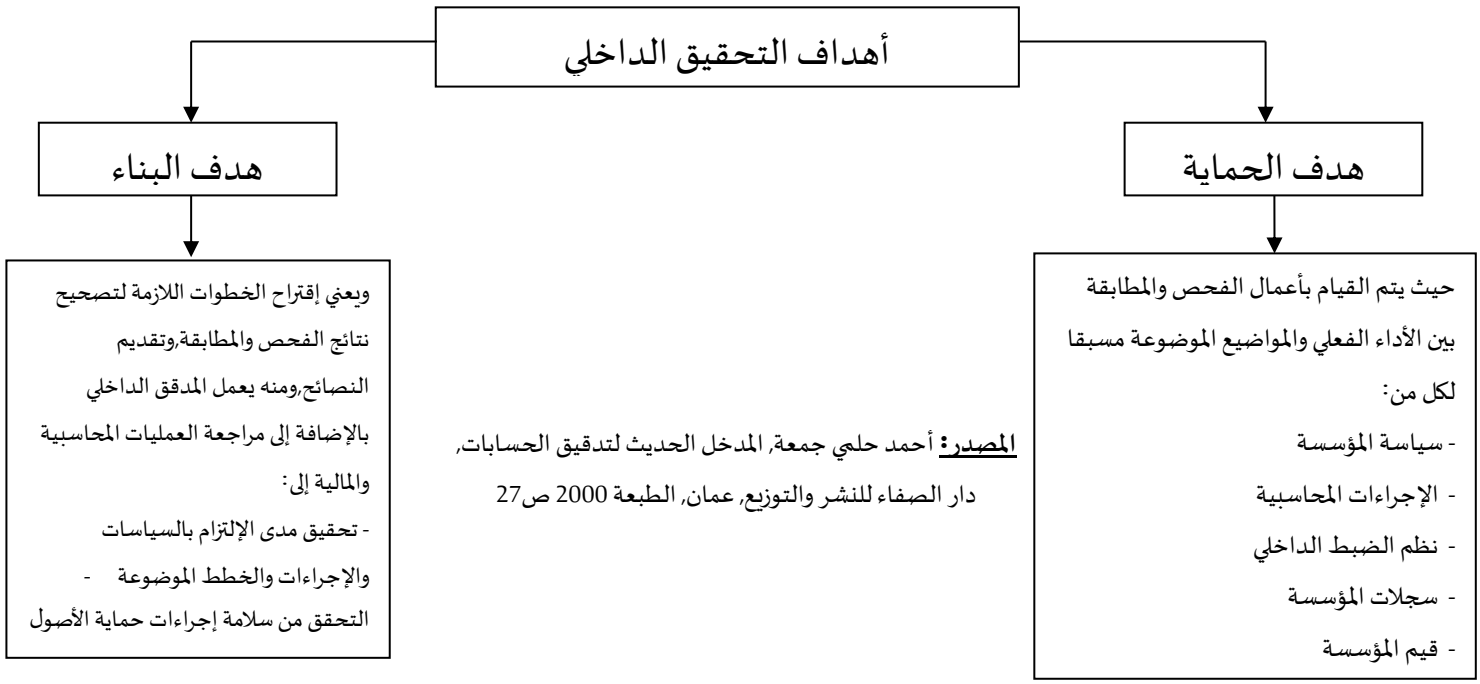
مما سبق يثبت أهمية التدقيق الداخلي باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية, حيث أنه يتلائم مع خاصيات وحاجيات طالبي الخدمات.[2]

- **أهداف التحقيق :**

تطورت أهداف التدقيق الداخلي بتطور الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية في منشأة الأعمال لمساعدة الإدارة في مواجهة تحدياتها.

- التأكد من صحة البيانات ومدى إعتماد العمليات.
- توفير معلومات صحيحة ودقيقة وتعتمد على الموثوقية وخصوصا بما يرتبط بنوعية المحتويات التي تتضمنها.
- التأكد من الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعه إلى أعلى سلطة.
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.

مخطط (1) أهداف التدقيق الداخلي :



المصدر: أحمد حلمي جمعة, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات, دار الصفاء للنشر والتوزيع, عمان, الطبعة 2000 ص27

1- غسان فلاح المطارنة, تحقيق الحسابات المعاصرة, الناحية النظرية ,دار الميسرة , الأردن, 2009 ص 25.

2- مصطفى يوسف كافي , مرجع سابق ص 16

3- مصطفى يوسف كافي , مرجع سابق ص 22.

- المخاطر المترتبة عن عدم كفاءة التدقيق الداخلي :

إن عدم نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق الأهداف يؤدي الى مخاطر التالية :[1].

- فقدان أوضاع الأصول.
- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
- الإستخدام غير العقلاني والإقتصادي للموارد.
- إمكانية زيادة نسبة الخطأ والغش.
- عدم التقيد وإتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- عدم تحقيق الأهداف الموضوعة والمخططة.

- علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر :

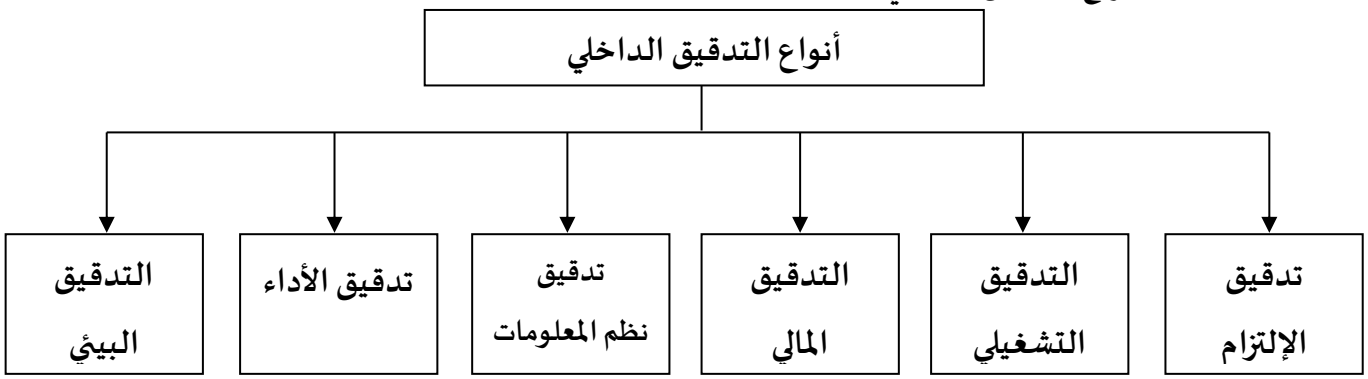
يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر, هي علاقة وطيدة, فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير مخاطرها, وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية , والفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين, ضياع الأصول , الإستخدام غير كفئ للموارد, والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة [2].

1- خلف عبد الله الواردات, مرجع سابق , ص 233.

2- هدى بصاشي, ملتقى وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الإستثمار بالمؤسسات الجزائرية ,مداخلة حول مساهمة التدقيق الداخلي كآلية مساعدة في تفعيل حركة الشركات , يحيى فارس المدية 2017/11/30

المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي :

مخطط (2) : أنواع التدقيق الداخلي :



المصدر: خلف عبد الله الوردات،دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IIA عمان,

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق إلا أنها تلتقي بالأهداف ولكن الإختلاف يظهر في الزاوية التي ينظر إليها التدقيق ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع حيث قسم معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي إلى ستة أنواع أساسية مرتبطة ببعضها البعض وهذه الأنواع هي :[1]

– **تدقيق الإلتزام:** هو عملية التحقق والتأكد من إلتزام الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أدائها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها .[2]

– **التدقيق التشغيلي:** عرف بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث إختيار وتقويم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات أو الوحدات المختلفة زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.

– **التدقيق المالي:** يعرف بأنه مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية, والمشتقة من المفاهيم والفروض المتسقة,مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة, التي تحكم مدى دقة وفعالية التدقيق في إطار الأهداف الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع .

– **تدقيق نظم المعلومات :**يعرف بالتدقيق الإلكتروني وهو عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا نظم المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق.

1- خلف عبد الله الوردات, مرجع سابق, ص 171.

2- حمدي سليمات سحيمات القبيلات , الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية ,دار الثقافية للنشر والتوزيع,الأردن,1998 ص 23

– **تدقيق الأداء:** يعرف على أنه تحسين الاقتصادية والكفاءة الفعالية التي تؤدى به الأنشطة والوظائف التنظيمية .

– **التدقيق البيئي:** عرفت وكالة خماية البيئة الأمريكية التدقيق البيئي على أنه عبارة عن فحص موضوعي منظم, دوري وموثق للممارسات البيئية للمنشأة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي :

لتعزيز نظام الرقابة في إدارة المؤسسة وإعطاءها صورة سليمة وبفعالية لا بد منها على أن ترتكز على مهنة التدقيق, وذلك بشرط التقيد بقواعد السلوك الأخلاقي والمبادئ والمعايير المتعارف عليها وكذا مجموعة من الأدوات التي يعتمدها المدقق الداخلي لأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية وجدية.

المطلب الأول :قواعد السلوك الأخلاقي :

وضع معهد المدققين الداخليين دليلا لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وهي كالآتي :[1]

- النزاهة (الإستقامة):

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة على أن يكونوا بقدرمن الإستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية, وعلاقات الأعمال , كذلك تتضمن تحليهم بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم كما وجب على المدققين الداخلين أن يكونوا طرفا في أي نشاط قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة مهنة التدقيق الداخلي, وكذلك إحترام الأهداف الأخلاقية للمنشأة.

- الموضوعية :

يفرض هذا المبدأ على مراجعي الحسابات بأن لا يكونوا متحيزين أثناء تأديتهم لمهامهم كذلك عدم تأثرهم بالآخرين حتى لا يتأثر حكمهم المهني الخاص بالمنشأة التي يقومون بمراجعة حساباتهم.كما يفرض عليهم أن يفصحو على جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم, والتي إن لم يتم لإافصاح عنها قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة.

1- خلف الله الواردات مرجع سابق ص 168

- السرية :

يفرض مبدأ السرية على مراجعي الحسابات الإمتناع عن كشف أي معلومة سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل, كما يمنع إستخدام المعلومة السرية التي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات العمل وعلاقات مهنية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث . كما وجب على المدققين الداخليين أن يكونوا متمرسين في إستخدام وحماية المعلومات وأن لا يستخدموا المعلومة ضد القانون أو ضارة بالشرعية أو الأهداف الأخلاقية بالمنشأة.

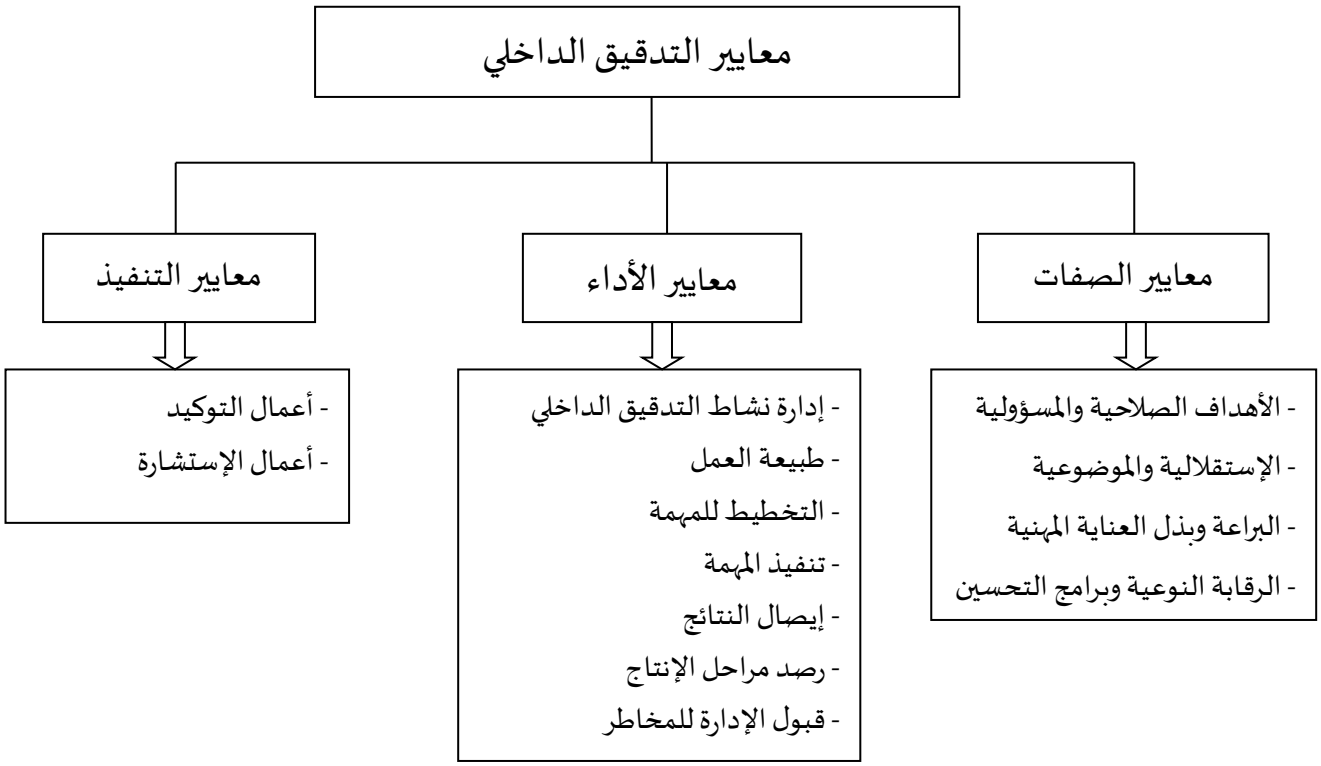
- الكفاءة :

على المدققين الداخلين أن يطلعوا فقط بالخدمات التي لديهم فيها معرفة ومهارات وخبرات مناسبة, وأن يقومو بتقديم خدمات التدقيق الداخلي بالإنسجام مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي, وأن يقوماو بتطوير كفاءتهم وفعاليتهم ونوعية خدماتهم لاستمرار.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

تتألف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من ثلاث مجموعات وهي تتألف كالآتي :

مخطط (3) : معايير التدقيق الداخلي :



المصدر: خلف عبد الله الوردات،دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IIA عمان,

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

ترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطارالأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي, كما تعد المعايير متطلبات الزامية وتتألف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من ثلاث مجموعات وهي كالتالي :[1]

– معايير الصفات :

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي , وهي تتضمن كلا من المعايير التالية :

1000- الأهداف,الصلاحية والمسؤولية : يتم تحديدها بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير, وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دوريا وأخذ موافقة أعلى السلطة.

1100- الإستقلالية والموضوعية : يتمتع المدقق الداخلي بالإستقلالية في أداء واجباته, وله صلاحية بدء أي إجراء وإنجاز والتبليغ عن أي عمل , كلما رأى ذلك ضروريا لممارسة إختصاصاته , وعلى المدقق أن يكون موضوعيا في القيام بعمله , وأن لا يتأثر بالبيئة التي يعمل بها , وأن يكون العمل بفعالية ومهنة وبدون تحيز كما عليه أن يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني وبالقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات المنشأة.

1200- البراعة وبذل العناية المهنية: يتوجب على المدققين إمتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤوليتهم الفردية.

1300- الرقابة النوعية وبرامج التحسين : يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجا للرقابة النوعية , وبرنامج التحسين, والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي.

2 – **معايير الأداء** :تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي بامكانها قياس أداء التدقيق الداخلي وهي تتضمن كل من المعايير التالية :

2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على مدير المدققين أن يديرأنشطة التدقيق الداخلي على النحو الفعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة .

2100- طبيعة العمل: نشاط التدقيق الداخلي يقيم ويساهم في تحسين أنظمة الحكومة من خلال وضع القيم والأهداف والإعلان عنها والتأكد من فعالية الأداء ومسائلة الإدارة وإيصال ملاحظات التدقيق ومساعدة المنشأة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة, والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر والرقابة وإيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها.

1- خلف عبد الله الوردات, مرجع سابق, ص 196

2200- التخطيط للمهمة : يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي, ويجيب تدوين برنامج تدقيق لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر .

2300- تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف,تحليل,تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

2400- ايصال النتائج: يجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة, وأن يتضمن إيصالها أهداف ونطاق المهمة , بالإضافة الى ملائمة التوصيلات,خطط إنجاز التوصيلات.

2500- رصد مراحل الانجاز:وجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

A1.2500: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع أسلوب متابعة للمراقبة والتأكد من أن توجهات الإدارة قد تم تطبيقها بفعالية أو أن الإدارة التنفيذية قررت تحمل مسؤولية عدم إتخاذ إجراء.

C1.2500:على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة إستبعاد نتائج المهمات الإستشارية إلى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.[1]

2600- قبول الإدارة للمخاطر: في حالة إعتقاد الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول للمنشأة, عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية.

في حالة عدم تدارك هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة, فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل .

3)- معايير التنفيذ : فهي تطبق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في الحالات الآتية :

إختبار الإلتزام والتحقق من الغش والإحتيال , التقييم الذاتي للرقابة, ويتم وضع معايير التطبيق بالأساس المتمثلة في :

- .أعمال التوكيد: أشير لها بالحرف A متصلا برقم المعيار مثل A11130
- أعمال الإستشارة : أشير لها بحرف C متصلا برقم المعيار مثل nnn.c1 .

1- خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق,ص 170.

المطلب الثالث : أدوات التدقيق الداخلي :

يعتمد المدقق على مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته, والتي بفضلها يستطيع إكتشاف الأخطاء وأوجه القصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل تشخيص المشكل المراد معالجته , وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة, وهي تضم أدوات الإستفهام , الوصف , والتنظيم .

– أدوات الإستفهام : تنقسم إلى **:**

- **المعاينة الإحصائية :** الغرض من هذه التقنية الحصول على أكبر عدد من المعلومات مقابل عدد أقل من الفحوصات , وتستخدم عن طريق سحب عينة عشوائية من المجتمع محا الدراسة باستقراء الملاحظات المسجلة حول العينة بتحديد معين ودقة مطلوبة .[1]

- **المقابلات:** تعتبر هذه التقنية ضمن التقنيات غير رسمية التي تتسم بوصف الإجراءات, وذلك بسرد شفهي دون الرجوع إلى الوثائق والمستندات تتعلق بذلك , هذه التقنية في التدقيق لا تعتبر حوارا أو محادثة , بل ترتكز على برنامج خطط وأهداف تحدد مسبقا من طرف المدقق , أيضا لا تعتبر محضرا للاستجواب على العكس , بل يجب أن تتسم المقابلة بنحو من التفاهم والتعاون وتتخلص خطواتها فيما يلي :

أ/ تحضير المقابلة : تتضمن تحديد سابق للموضوع وإعداد أسئلة بشكل جيد مما يسمح بالحصول على أجوبة بنفس المستوى.

ب/ طرح الأسئلة : حيث يتم طرح الأسئلة بشكل واضح ومبسط من أجل إستعابها من طرف المخاطب وسهولة الحصول على الجواب المقنع.[1]

ج/ نهاية المقابلة : من أجل تفادي النسيان أو عدم الفهم, وجب على المدقق المصادقة على النقاط الأساسية المسجلة.

- **الإستبيان الخاص بالرقابة :** يتكون الإستبيان من مجموعة من الأسئلة يتم الإجابة عليها نعم تمثل نقاط القوة للرقابة الداخلية , لا تشير الى غياب الرقابة الداخلية, وهذا بالنسبة لأسئلة غير مطابقة .

نهدف من الإستبيان إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال الأسئلة المتعلقة بتنظيم التدقيق وكذا فهم أهمية كل مرحلة إبتدائية, وتحليل أقل الأخطار المتعلقة بمختلف النشاطات لتحسين الإدارة والحد منها.

1 - قسيمة إكرام , مرجع سابق, ص 20

- **التحقق من ملفات الكمبيوتر:** الهدف من هذه العملية يتمثل في القيام بالإحصاء السريع للعناصر موضع الدراسة وبناء قوائم للحالات التي تم فحصها بطريقة شاملة أو عشوائية , والقيام بـإختيار عينات المجتمع .[1]

- **أدوات الوصف :** تتمثل في**:**

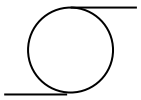
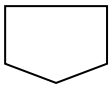
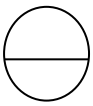
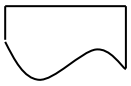
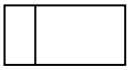
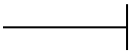
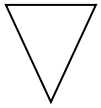
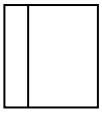
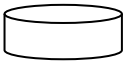
- **مخطط السير :** تعد أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للتدقيق, ولذا تعطي أفكار دقيقة عن نظام العميل والتي تكون نافعة للمدقق الداخلي كأداة تحليلية, لنها تعد رسما تخطيطيا, وتتكون من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير.[2]

ويمكن عرضها في الشكل التالي :

1 - ادريس عبد الله اشتيوي, المراجعة ومعايير واجراءات,دار النهضة العربية,بيروت1996,ص 65-66.

2 - أحمد حلمي جمعة, مدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث, دار الصفاء للنشروالتوزيع 1,عمان,2009 ص 227

الشكل رقم (4) : عناصر خرائط التدقيق

رموز خاصة	رموز أساسية
معالجة المعلومات 	نقطة بداية المخطط 
الرقابة 	رابط خارج الصفحة
مستند أو وثيقة 	اختيار أو قرار
المعالجة/ عملية ادارية	سير الوثائق
المراقبة 	سير المعلومات -------
تصنيف مؤقت	الخروج من المخطط 
تصنيف نهائي 	الانتقال الى آخر الصفحة
فاتورة, دفتر, سجل 	
لائحة المعلومات	
قرص ممغنط 	

المصدر: ادريس عبد الله اشتيوي, المراجعة ومعايير واجراءات,دار النهضة العربية,بيروت1996

- **الدراسات الوصفية :** تتميز بعض المراحل بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق إلى سرد لوصف النظام ونميز نوعين:

السرد الذي يقوم شخص خاضع للتدقيق: ويكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق, وتطرح هذه الطريقة النقائص المتعلقة أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق.

السرد الذي يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات والمدقق عليه استغلال ما قدمه جميع الأطراف .

- **المخطط الوظيفي :** يعتبرمن أهم الدراسات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي, وإن اقتضى الأمر يتوجب على المدقق تشكيله من أن تتضح له الصورة جيدا وذلك استنادا الى الملاحظات.

- **شبكة تحليل المهام :** تمكن المدقق الداخلي من اكتشاف مشكل تعدد المهام وبالتالي محاولة إيجاد العلاج اللازم من خلال تقرير تحاليل المناصب وبالتالي يمكن اعتباره جهاز تصويري لحدث ما في زمن معين.

- **الملاحظات المادية :** هي طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ميدانية, عادة المدقق الداخلي لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى إدارة التدقيق الداخلي إنما يستدعي الأمر الخروج ميدانيا للدراسة والملاحظة الميدانية عن طريق اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع التدقيق, وتتضمن فحص الأصول, الملاحظة وفحص الوثائق ملاحظة السلوك والأداء.

- **مسار التدقيق :**

يتم خلال هذه العملية بجمع كل العناصر والبراهين من طرف المدقق الداخلي من أجل إعادة البناء التسلسلي للعمليات,حيث يسمح بالتوصيل إلى النتائج المحاسبية ومن ميزاته أنه لا يتعلق بمهمة واحدة, وينطلق من وثيقة لكي يصعد إلى المصدر,ويسمح بمراقبة كل المستويات الوسيطة لعملية معينة من تبريرات ويجعل الفحص ممكن وإظهار العلاقة بين مختلف العمليات الوسيطية.[1]

- **أدوات التنظيم :** وتشمل ما يلي :

- **الهيكل التنظيمي :** يختلف الهيكل التنظيمي للشركة من شركة إلى أخرى وهذا يرجع إلى حجم هذه الأخيرة' يقوم المدقق بوضع الهيكل التنظيمي من أجل معرفة الهيكل المعتمد.

- **ميثاق التدقيق :** هذا الميثاق هو عبارة عن وثيقة ضرورية لوظيفة التدقيق الداخلي, يعمل على هدف مزدوج متمثل في تحديد الأهداف, وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي , والتعريف بهذه الوظيفة للأطراف الفاعلة الأخرى, وهذه الوثيقة مهمة وتعتبر ضرورية والزامية.

- **دليل التدقيق الداخلي :** يخص المدققين بحد ذاتهم, وهو يهدف إلى تعزيز نشاطهم من خلال إطار عمل المدققين , يساعد على تدريب المدققين الجدد ويكون بمثابة مرجع لهم.

- **مخطط التدقيق :** هو عبارة عن برنامج لعدة سنوات يأخذ مختلف المهارات التي سوف يقوم بتنفيذها التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: سير مهمة التدقيق الداخلي :

إن المؤسسات الإقتصادية لا تستغني عن التدقيق الداخلي باعتباره وظيفة أساسية وضرورية للإدارة, حيث تعمل تحقيق الأهداف, كما تحقق رقابة فعالة على أعمال المؤسسة, فلابد على المدقق الداخلي اتباع مراحل عمل واضحة وإعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها,وتتمثل مراحل إنجاز المهمة في مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة.

المطلب الأول: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي :

– **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة :** تعمل إدارة المؤسسة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغابات سوف يتم تحقيقها, هناك احتمال بأن الأهداف المنشودة يتم تحقيقها, ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة للتقييم عن طريق التدقيق الداخلي.

– **قابلية المعلومات للإعتماد عليها :**

يجب على المدققين أن يزودو الإدارة بالمعلومات المالية والتشغيلية بشكل دقيق وكامل ومفيد,وأن تقدم في الوقت المناسب حتى تمكن الإدارة من اتخاذ القرار الصائب.

– **حماية الأصول :** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق والتصرفات غير قانونية في ممتلكات المنشأة, ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول والتأمين عليها.

– **الإلتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعة :** تنص هذه الخدمة على ضرورة الإلتزام بجميع الخطط والسياسات والإجراءات والتعليمات من طرف الموظفين وفي حالة عدم الإلتزام بها يقوم المدقق بتحديد الأسباب.

– **الوصول الى الأهداف والغايات :** تقوم الإدارة بتسطير الأهداف الواجب الوصول إليها كما يقوم المدقق الداخلي بمقارنة هذه الأهداف مع الاجراءات الرقابية للمنشأة من أجل ما إذا كانت تتوافق. وتقع مسؤولية وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا, وعلى المدقق التأكد من أن البرامج قد نفذت كما خطط لها.

– **تحديد مواطن الخطر:** على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية واعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة.

– **منع واكتشاف الغش والاحتيال :** وجب على المدقق الداخلي فحص وتقييم جميع الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة من أجل تفادي الوقوع في الغش, كما وجب عليه أن يكون على دراية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الإحتيال.[1]

– **الشك المهني :** على المدقق الداخلي تقييم قرائن التدقيق بموضوعية بالإضافة إلى تنفيذ أعمال التدقيق بأكمل وجه.

المطلب الثاني: مراحل التدقيق الداخلي :

حرصا على النتائج المتوصل إليها, وجب على المدقق الداخلي إتباع الخطوات التالية خلال عملية التدقيق :

1.مرحلة التخطيط.

2.مرحلة العمل الميداني.

3.مرحلة إيصال النتائج.

4.مرحلة المتابعة.

1-خلف عبد الله الواردات, مرجع سابق ص 42.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نخرج بخلاصة عامة, أن التدقيق الداخلي يحتل مكانة هامة في المؤسسة, فهو وظيفة ضرورية لتحقيق أهدافها لأنه يتناول الفحص الانتقادي المنتظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والاجراءات, ووسائل الرقابة الداخلية, لهذا نجد أن التدقيق الداخلي يقوم بقياس فعالية الوسائل الرقابية.

كما يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة فعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة, وفي ظل وجود أسلوب علمي, عملي وجملة من التقنيات والمعايير المؤطرة لعملية التدقيق الداخلي الممكن من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة أو نشاط.

وعليه نستنتج أن وظيفة التدقيق الداخلي الهدف منها حماية ممتلكات وأصول المؤسسة والمحافظة عليها, وكذى محاربة كافة أساليب الفساد والاختلالات والانحرافات السالبة, وبالتالي الحفاظ على الوضع المرغوب فيه للمؤسسة والوصول الى تحقيق الأهداف المسطرة المتمثلة في تحقيق أداء مالي جيد.

الفصل الثاني

تمهيد :

إمتاز المجال الإقتصادي العديد من التغيرات والتطورات خاصة في الوقت الراهن, حيث شهد جملة من المنافسة والتقلب والتعقيد مما أدى إلى زيادة كفاءة وفعالية لإستمرار وجود المؤسسات, ويعرف بأنه آلية تمكن فعالية التعبئة وإستخدام الوسائل المالية المتاحة ويوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة لمقارنة الأداء الفعلي للأنشطة من خلال إستخدام أدوات محددة لتحديد الإنحرافات عن الأهداف مسبقا وهناك مجموعة من الأدوات تعمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسات المتمثل في التدقيق الداخلي.

وعليه هناك علاقة تربط التدقيق الداخلي بالأداء المالي وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني:

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.

وقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الأداء المالي.

المبحث الثاني: أساليب قياس الأداء المالي.

المبحث الثالث: مسهامة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي .

المبحث الأول: الأداء المالي :

تعتبر المؤسسة الإقتصادية مكان لإنتاج القيم على شكل سلع وخدمات وهذه القيم ترتبط إرتباطا وثيقا بعوامل الإنتاج المستعملة وطرق إستعمالها في المؤسسة والعاملان اللذان يتطلعان بالدور القيادي فيما هما العامل المالي والبشري, فإذا تصرف العامل البشري بطريقة عقلانية وعلمية وإقتصادية مفيدة كانت لها نتائج مرضية.

من هذا تأتي أهمية الإهتمام بالموارد المالية في المؤسسة وقد ظهر هذا الإهتمام في أول الأمر لدى البنوك ورجال الأعمال إذ يعتبرون الممولون للمؤسسات, ويتمثل هذا الإهتمام بمراقبة الأداء المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية الأداء المالي :

يعتبر الأداء المالي محورا أساسيا لتحديد ما إذا كانت المؤسسة ناجحة أم لا من حيث قراراتها وخططها.

– مفهوم الأداء : يعتبر الأداء موضوعا ضروريا وهاما بالنسبة لجميع المؤسسات, وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء وتقييمه إلا أنه لم يتم التوصل إلى مفهوم محدد للأداء, فهناك العديد من المفكرون والباحثون مشغولين بمناقشة تعريف لهذا المصطلح, ويعتقد أن الإختلاف في مفهوم الأداء نابع من الإختلاف في المعايير والمقاييس التي تعتبر الركيزة الأساسية في دراسة الأداء.

يمكن القول بأن الأداء هو سلسلة من النشاطات المرتبطة بوظيفة متخصصة أو نشاط جزئي تقوم به الإدارة لتحقيق هدف معين.[1]

performer تسمية باللغة الفرنسية القديمة وتعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل.

الفرق بين الأداء والإنجاز :

الأداء :هو الحالة الفعلية للعمل في منظمة على أعلى وتيرة.
الإنجاز: يعبر عن إتمام عمل في نهاية المهمة.

المصدر: - علي فضالة أبو الفتوح, التحليل المالي,إدارة الأموال , دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع

ومن خلال الدراسات السابقة يعرف الأداء بأنه الحالة الفعلية للعمل على مستوى عال من الدقة والوضوح القابلة للملاحظة والقياس.[2]

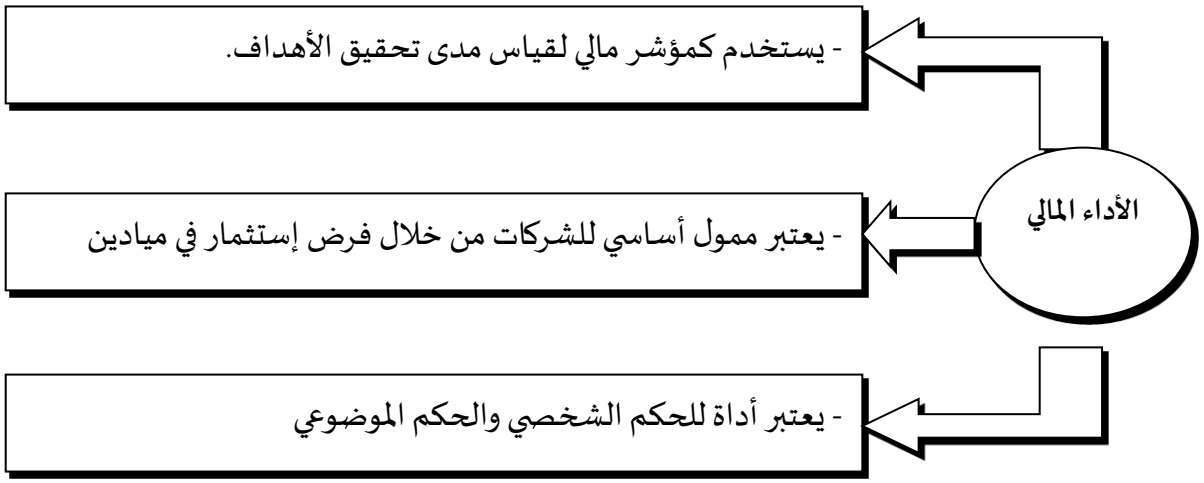
1- علي فضالة أبو الفتوح, التحليل المالي, اإارة الأموال , دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع , القاهرة,1999 ص 20

2 - مجيد الكرخي, موازنة الأداء وآليات إستخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة, الأردن,2015, ص 141

- مفهوم الأداء المالي :

لدينا عدة تعاريف ومن خلال المخطط التالي نوضح جملة منها:

مخطط (5) : مختلف تعاريف الأداء المالي :



المصدر: - علي فضالة أبو الفتوح, التحليل المالي, إدارة الأموال , دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع

مما سبق يمكن أن نعرف الأداء المالي بأنه آلية تمكن فاعلية تعبئة وإستخدام الوسائل المالية المتاحة في المؤسسة.[1]

1 - نائل العواملة, تقييم أداء الشركات الصناعية, مجلة العلوم الإدارية, مجلد 17 (أ), العدد (1), الأردن, 1993, ص 188.

– أهمية الأداء المالي :

يتمثل في تقويم آداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة وتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة وكذا الإستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين, ويمكن حصر أهمية الأداء المالي في:

- تقييم سيولة الشركة.
- تقييم ربحية الشركة.
- تقييم تطور نشاط الشركة .
- تقييم تطور حجم الشركة.
- تقييم تطور توزيعات الشركة.[1]

- خصائص الأداء المالي :

تتمثب في مجموعة من الخصائص وهي كالآتي :

- أداة تحفيز لإتخاذ القرارات الإستثمارية وتوجيهها تجاه الشركة الناجحة.
- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة.
- أداة لتحفيز العاملين لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل.[2]

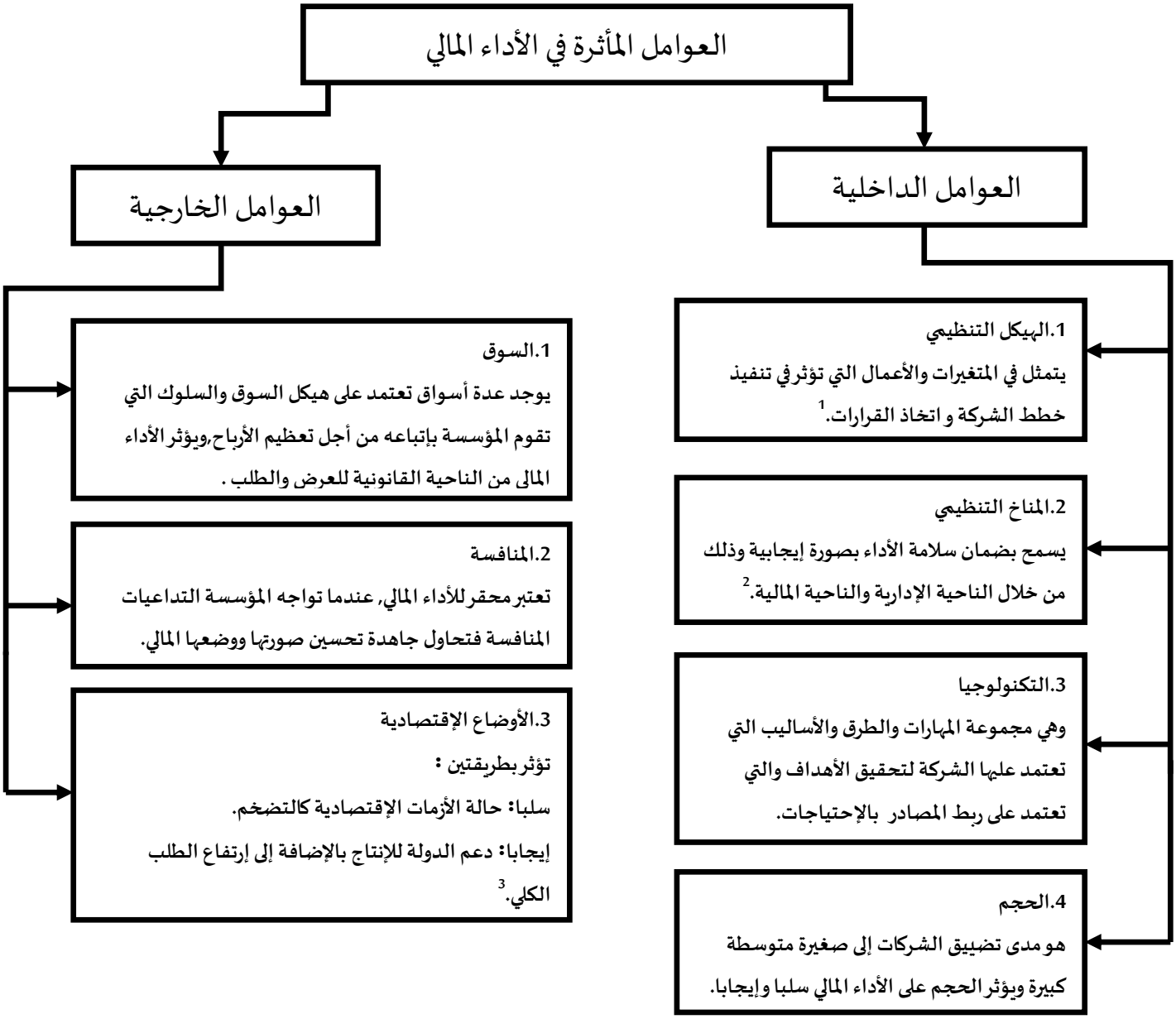
1 - موسى نوفل, تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة,مذكرة ماجستير,جامعة البيت المفرق, الأردن,2002,ص 20.

2 - السعيد فرحات جمعة,الأداء المالي لنظمات الأعمال ,الطبعة الأولى, دار المريخ للنشر ' الرياض, 2002, ص 37.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي :

هناك عوامل مؤثرة في الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية منها الداخلية تتعلق بالمحيط الداخلي والخارجية تتعلق بالمحيط الخارجي لها.

مخطط (6) : العوامل المؤثرة في الأداء المالي :



المصدر: - علي فضالة أبو الفتوح, التحليل المالي, إدارة الأموال , دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع

1- شاكر الخشالي, العلاقة بين ابعاد الهيكل التنظيمي وحاجات المديرية في الشركات التأمين, مجلة العلوم الادارية, المجلد 33 العدد1, الأردن,2006,ص113

2 - محمد الذنيبات, المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والادارية , مجلة العلوم الادارية , المجلد 26 العدد 1, الأردن, 1999, ص 32

[3] قسيمة إكرام, مرجع سابق, ص 45.

المبحث الثاني: أساليب الأداء المالي :

يعرف قياس الأداء المالي على أنه " تحديد كمية أو طاقة عنصر معين مما نستبعد من الإستعمال التخمين والطرق الأخرى التي قد تكون غير دقيقة ولا تفي بالمطلوب".[2]

وهناك مجموعة كبيرة من المؤشرات والمعايير المالية لفهم البيانات المالية والتي يمكن إدراجها تحت عناوين عديدة ما تتعلق بالربحية والسيولة والنشاط والمديونية .

يمكن إستخراج مؤشرات ومعايير مالية للشركات أو تلك التي تساعد المستثمرين في التعرف بسهولة ويسر على الأداء المالي لشركات , بمختلف النواحي من خلال أرقام المقارنة من خلال النسب المئوية أو الرسوم البيانية لكي تسهل على المستثمر فهم التغيرات والنتائج بسهولة.[3]

1 - قسيمة إكرام, مرجع سابق, ص 45.

2 - وائل محمد ادريس, طاهر محسن منصور الغالبي' أساسيات الادارة وبطاقة التقييم المتوازن , دار وائل ,عمان , 2009, ص 64.

3 - حسين ناجي , استخدام النسب المالية 0في عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية, الأردن, 2005 , ص 124.

المطلب الأول: المؤشرات التقليدية :

هناك مؤشرات لقياس الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية والغرض منها حماية أموال المودعين والمساهمين وغيرهم.

– قياس الأداء المالي باستخدام النسب المالية :

- التحليل المالي :

يعرف بأنه دراسة القوائم المالية في ظل مجموعة من البيانات الاضافية المكملة بعد تبويبها تبويبا ملائما, باستخدام الإحصائية والرياضية وذلك لغرض إبراز الإرتباطات التي تربط بين عناصرها .

- **أنواع التحليل المالي:** تتمثل في:

التحليل المالي الرأسي: هو إيجاد الأهمية النسبية لكل مكون أو بند في مجموعة رئيسية من مكونات الميزانية العمومية أو قائمة الدخل, وتكمن أهميته في تركيزه على المدة المالية موضع البحث.

التحليل المالي الأفقي: يعني دراسة التغيرات الحادثة في عناصر القوائم المالية على مدى عدة فترات زمنية ولذلك يدعى بالتحليل المتحرك ويتركز في معرفة إتجاه تطور عناصر القوائم المالية.

النسب المالية: عبارة عن العلاقة بين البسط والمقام,وقيم البسط والمقام هي البيانات والأرقام التي تعرضها الميزانية العمومية وقائمة الدخل, شرط أن تكون العلاقة مرتبطة بالأداء ومفسرة له.[1]

أو هي علاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل أو الإستغلال وتؤخذ هذه القيمة من جداول تحليل الإستغلال أو من الميزانية أو منهما معا.

- **أهمية النسب المالية :**

تتلخص في تحديد مدى قدرة الشركات على مواجهة الإلتزامات الجارية وقياس درجة نموها والكشف عن مواطن الضعف والقوة وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات ورسم السياسات وإعداد الميزانية التقديرية وكذا قياس الفعالية الكلية للشركة ومستوى أدائها.

1 - حمزة الزبيدي, **أساسيات الإدارة المالية**, الطبعة 1 , مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, عمان, الأردن,2004, ص 80.

وأن تكون النسب المالية قادرة على كشف وقياس نقاط الضعف والقوة وذات دلالة واضحة يمكن من خلال المقارنة بالنسب المالية السابقة أو بالمتوسط العام للنسب المالية في صناعة ما .[1]

- **أنواع النسب المالية :**

بموجب العلاقة السببية القائمة بين بنود القوائم المالية , يمكن إشتقاق عدد كبير من النسب المالية التي تمكن المحلل المالي من إستخدامها في تقييم أداء المؤسسة وأوجه نشاطها المختلفة و يمكن تقسيم هذه النسب إلى أرعة مجموعات رئيسية على النحو التالي:

نسب السيولة, نسب الربحية, نسب النشاط, نسب الهيكلة

- نسب السيولة :

تعرف بأنها قدرة الإدارة على الوفاء بتسديد إلتزاماتها الجارية في تواريخ إستحقاقها, فتعبر السيولة عن قدرة المؤسسة علىتحويل قيمة أصولها المتداولة إلى نقود جارية, وتنقسم نسبة السيولة إلى ثلاث مجموعات أساسية تتمثل فيما يلي: [2]

- **نسبة التداول :**

وتعبر هذه النسبة عن عدد المرات التي تستطيع فيها الأصول المتداولة تغطية الخصوم المتداولة,وكلما زادت هذه النسبة دل ذلك على مقدرة الشركة على مواجهة أخطار سداد الإلتزامات المتداولة المفاجئة دون الحاجة لتسيير أي أصول ثابتة أو الحصول على إقتراض جديد.

وتحسب كما يلي :[3]

الأصول المتداولة = الخصوم المتداولة ÷ نسبة التداول.

- **نسبة السيولة السريعة :**

وتوضح هذه النسبة مدى إمكانية سداد الإلتزامات قصيرة الأجل خلال أيام معدودة, ويتم تجنب بند المخزون نظرا لكونه من أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وكذلك لصعوبة تصريفه خلال وقت قصير دون تحقيق خسائر ويحسب كما يلي:[1]

1 - على فضالة أبو الفتوح, **مرجع سابق**, ص 51.

2 - محمد الصريفي,**التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية**,دار الفجر للنشر والتوزيع, ط1, مصر, 2014, ص 131.

3- علي عباس, **الإدارة المالية في منظمات الأعمال**, مكتبة الرائد العلمية,عمان, 2002,ص 501.

نسب السيولة السريعة = (مجموع الأصول المتداولة – المخزون السلعي) ÷ مجموع الخصوم المتداولة

- **نسبة المركز المالي :**

وتوضح هذه النسبة مدى إمكانية سداد الإلتزامات قصيرة الأجل, وهي تعطى مؤشرا للإدارة أنه في خلال أسوء الأوقات يمكن سداد الإلتزامات قصيرة الأجل, وتعتبر الأصول شبه النقدية هي كل ما يمكن تحويله إلى نقدية خلال فترة وجيزة مثل الأوراق المالية القابلة للتداول في البورصة وتحسب كما يلي:

نسب المركز المالي = (قيمة الأصول المتداولة – (أوراق القبض + المخزون السلعي) ÷ قيمة الخصوم المتداولة)

- نسب الربحية :

تعكس نتائج هذه المجموعة من النسب كفاءة وفاعلية أداء المنشأة في توليد الأرباح وتعظيم الربحية المتحققة من النشاط التشغيلي للمنشأة, أو هي مؤشر يوضح مدى الكفاية التي صاحبت إنجاز العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية وهي كالتالي:[2]

- **هامش مجمل الربح :**

وتوضح هذه النسبة العلاقة بين صافي إيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة ويجب مقارنة هذه النسبة بمتوسط النسب المحققة في القطاع, أو من خلال قراءة هذه النسبة على مدى فترات زمنية ممتدة, حيث يمكن أن يعكس إنخفاض النسبة إلى إنخفاض أسعار البيع أو إرتفاع تكلفة الخدمات المستخدمة في الإنتاج أو في العمالة المباشرة أو خلافهما, وتحسب بالعلاقة التالية :

هامش مجمل الربح = (مجمل الربح ÷ صافي المبيعات)

1- محمد سعيد عبد الهادي, الإدارة المالية,دار الجامعة للنشر والتوزيع, عمان, 2008, ص 513.

2 - محمد, منير, إسماعيل, عبد الناصر نور, التحليل المالي مدخل صناعة القرارات,دار وائل, عمان, 2004, ص 62

- **هامش ربح التشغيل :**

معظم المحللين يحسبون هذه النسبة قبل الفوائد والضريبة والأرباح والمصروفات الأخرى, لأن ليس لإدارة المشروع سيطرة فعلية على هذه العناصر, لذا يكون المقياس الحقيقي لكفاءة الإدارة هو ربح العمليات وتتميز هذه النسبة عن سابقاتهابأنها لا تقصر الإهتمام على عناصر تكلفة المبيعات,بل توسع إهتمامها لكي تشمل عناصر التكاليف والمصروفات المتعلقة بقيام المؤسسة بعملياتها مثل المصروفات الإدارية والعمومية ومصروفات البيع والتوزيع, وتبين هذه النسبة مدى الإنخفاض الممكن في سعر بيع الوحدة قبل أن تبدأ المؤسسة بتحمل الخسائر, لذا ينظر لهذه النسبة على أنها مقياس عام للكفاءة في التشغيل وتحسب كما يلي:

هامش ربح التشغيل = (ربح التشغيل ÷ صافي المبيعات)

- **معدل العائد على حقوق المساهمين :**

باعتبار هذه النسبة مقياسا شاملا للربحية,تقيس العائد المالي المتحقق على استثمارات المساهمين في المؤسسة , لذا تعتبر مؤشرا على مدى استطاعت الإدارة على إستخدام هذه الإستثمارات بشكل مربح, كما تعتبر مؤشرا أيضا على مدى قدرة المؤسسة على جذب الإستثمارات إليها بحكم كون العائد على الإستثمار محددا أساسيا لقرارات المستثمرين وتعبر بالعلاقة التالية :

معدل العائد على حقوق المساهمين = (صافي الربح ÷ حقوق الملكية)

- نسب النشاط :

تنحصر في قياسة كفاءة وفاعلية الإدارة في استخدام ما لديها من إستثمارات في الموجودات في خلق وتوليد المبيعات , يطلق على مجموعة النسب هذه أيضا نس إدارة الموجودات وتقيس هذه النسب مدى كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع مواردها المالية توزيعا مناسبا على مختلف أنواع الأصول, كما تقيس مدى كفاءتها في إستخدام أصولها لإنتاج أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات, وتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات وبالتالي أعلى ربح ممكن وتتمثل هذه النسب في الآتي :

- **معدل دوران المخزون:** تعرف بالعلاقة التالية :

معدل دوران المخزون = (المبيعات ÷ متوسط المخزون)

استعملت تكلفة البضاعة وليس المبيعات, وذلك لأن المقام أي البضاعة مقيم بالكلفة, وذلك تطبيقا لمبدأ الإستقرار في أسس الإحتساب, ولكن إذا تعذر الحصول على كلفة المبيعات يمكن إستعمال المبيعات نفسها بالرغم من زيادتها على الكلفة بمقدار الأرباح المحققة, استعمال متوسط البضاعة وهو حاصل جمع بضاعة أول المدة وبضاعة آخر المدة مقسوما على اثنين, وإذا تعذر الحصول على معدل البضاعة يمكن استعمال رصيد بضاعة آخر المدة بدلا من ذلك وتشير هذه النسبة إلى عدد مرات تصريف المخزون لدى الشركة وكلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك في صالح الشركة حيث تستطيع الشركة أن تحقق أرباحا كبيرة باستخدام هامش ربح أقل من الشركات المماثلة والتي لديها معدل دوران مخزون أقل, وهي ميزة تنافسية كبيرة يمكن الإستفادة منها .

- **معدل دوران المدينين:** تعرف بالعلاقة التالية :

معدل دوران المدينين = (المبيعات الأجلة ÷ متوسط حسابات المدينين)

توضح هذه النسبة مدى كفاءة عملية التحصيل ومتابعة ديون العملاء في المنشأة وكلما زادت هذه النسبة كان ذلك في صالح المنشأة.

- **معدل دوران اجمالي الموجودات:** تعرف بالعلاقة التالية :

معدل دوران إجمالي الموجودات = (المبيعات ÷ مجموع الأصول)

تركز على مدى إستخدام الأصول المتداولة لتوليد المبيعات , وهذا المعدل مؤشر جيد على مدى إستخدام الأصول المتداولة في توليد المبيعات خاصة في المؤسسات التجارية.

- نسب الهيكلة :

هي مجموع النسب التي تفيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالية للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل وتتمثل في النسب الآتية:[1]

- **نسبة التمويل الدائم :**

تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة وتدل على نسب تغطية الأصول الثابتة بواسطة الأموال الدائمة وتعرف بالعلاقة التالية :

نسبة التمويل الدائم = (الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة)

- **نسبة التمويل الذاتي:**

تعتبر مصدر دائم تستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة وهذه النسبة تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة وتعبر بالعلاقة التالية:

نسبة التمويل الذاتي = (الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة)

1- خميسي شيحة, التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة,دار هومة للطباعة, الجزائر,2010, ص83.

- **نسبة الاستقلالية المالية :**

تتم مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم ويجب أن لا تنخفض هذه النسبة عن ½ , وإلا فقدت المؤسسة إستقلاليتها لأن مواردها المشكلة لأكثر من 50٪ من الديون وتعرف بالعلاقة التالية:

نسبة الإستقلالية المالية = (الأموال الخاصة ÷ مجموع الخصوم)

- **نسبة قابلية التسديد :**

تقيس مدى قابلية المؤسسة للوفاء بديونها بمقارنة مجموع الديون بمجموع الأصول وتعرف بالعلاقة التالية :

نسبة قابلية التسديد = (مجموع الديون ÷ مجموع الخصوم)

- قياس الأداء المالي باستخدام المردودية :

تعرف بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها وتتمثل نسب المردودية في ثلاث أنواع رئيسية نجملها في الآتي :[1]

المردودية التجارية :

هي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها, حيث تعكس الربح المحقق من المبيعات الصافية وتعرف بالصيغة الرياضية التالية :[2]

المردودية التجارية = (نتيجة الدورة الصافية ÷ رقم الأعمال السنوي الصافي)

1 - بن خروف جليلة, **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و إتخاذ القرارات**, مذكرة ماجستير,جامعة أحمد بوقرة الجزائر 2009 .ص 86

2- Pierre Ramage, Analyse et diagnostic financier , Edition d'organisation , Paris,2001, p: 144-146

المردودية الإقتصادية :

تقيس الفعالية الإقتصادية في إستخدام الأصول المتاحة للمؤسسة, أي تقيس قدرة الأصول الإقتصادية على تحقيق فوائض في إطار النشاط الإستغلالي دون إعتبار لشروط التمويل سياسات الإستثمار والتمويل وتعرف بالعلاقة التالية :

المردودية الإقتصادية = (الفائض الإجمالي للإستغلال ÷ مجموع الأصول)

المردودية المالية : مقياس لقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح صافية كافية لضمان إستمرار نشاطها وتهتم بإجمالي نشاط المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر بالعلاقة التالية:

المردودية المالية = (نتيجة الدورة الصافية ÷ الأموال الخاصة)

- قياس الأداء المالي بإستخدام التوازنات المالية :

من أهم الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة هو تحقيق توازنها المالي ويعتبر من أهم المبادئ والشروط التي يعتمد عليها في عملية التعامل مع المقرضين, نجد التوازن المالي لهيكل المؤسسة والذي ينطلق من القاعدة العامة المتمثلة في ضرورة تقابل قيمة مصادر التمويل ومدة وجودها بالمؤسسة مع قيمة الإستعمالات ومدة إستعمالها فيها وهذه القاعدة تعطي ثلاث توازنات وهي كالآتي:

المال العامل رأس FRNG :

يقصد برأس المال العامل حجم الإستثمار المتاح في الموجودات قصيرة الأجل أي الموجودات المتداولة ويعرف برأس المالي الصافي الإجمالي ويحسب بالعلاقة التالية:[1]

من أسفل الميزانية :

رأس المال العامل الصافي الإجمالي = (الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل)

1- Hervé Hutin ? Toute la finance d'entreprise en pratique,2eme édition, Edition d'organisation,Paris 2003,p.76-80.

من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل الصافي الإجمالي = (الأموال الدائمة - الأصول الثابتة)

FRNG : هو ذلك الجزء من الموارد الدائمة الممول للأصول الجارية, وهو يسمح بتقييم قدرة المؤسسة على مواجهة خياراتها الإستراتيجية فيما يتعلق بالإستثمارات وإمكانية المحافظة على جزء من الموارد الدائمة لتمويل دورة الاستغلال.

إن تحليل رأس المال العامل يقودنا إلى الدراسة وتحليل كل من:

الإحتياج في رأس المال العامل BFR ، والخزينة الصافية TN

الإحتياج في الرأس المال العامل BFR :

هي إحتياجات التمويل الناشئة بفعل دورة الإستغلال وخارج الإستغلال, وذلك بسبب الإختلاف الزمني بين التدفقات الحقيقية والتدفقات التمويلية الموافقة ويعرف بالعلاقة التالية:

الإحتياج في الرأس المال العامل = (الأصول المتداولة - النقدية) – (الديون قصيرة الأجل – السلفات البنكية)

الخزينة االصافية TN : تعرف بالعلاقة التالية:

الخزينة الصافية = (رأس المال العامل الصافي الإجمالي – الإحتياج في الرأس المال العامل)

المطلب الثاني: المؤشرات الحديثة :

تعتبر المؤشرات الحديثة أداة لإثبات صحة النتائج المالية المتوصل إليها في المؤسسات الإقتصادية .

- مؤشرات حديثة تستعمل لقياس الأداء المالي سنوجزها في :

القيمة الإقتصادية المضافة : تعرف على أنها عبارة عن تلك النتيجة الإقتصادية التي حققتها المؤسسة بعد دفع مجموع الأعباء على الأموال المستثمرة.[1]

وتحسب بالعلاقة التالية :

القيمة الإقتصادية المضافة =رأس المال المستثمر (معدل العائد لهذا رأس المال – تكلفة رأس المال)

وتتمثل الحالات المتعلقة بالقيمة الإقتصادية المضافة في :

- إذا كانت موجبة فإنها تمثل القيمة المضافة التي تخلقها المؤسسة إلى ثروة المساهمين.

- إذا كانت سالبة فإن هذا يدل على تدهور ثروة المساهمين أي المؤسسة غير قادرة على تحقيق معدل العائد المطلوب .

القيمة السوقية المضافة :

تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأسمال المستثمر, وتحسب بالعلاقة التالية :

القيمة السوقية المضافة = (القيمة السوقية لإجمالية حقوق الملكية – القيمة الدفترية لإمالي حقوق الملكية)

إذا كانت هذه القيمة موجبة تدل على أن عوائد الأسهم في السوق قد إرتفعت , أما إن كانت سالبة فإن هذه العوائد قدإنخفضت, وإذا كانت معدومة فإن العوائد ثابتة.

1 - هواري سوسي, دراسة تحليلية لمؤشرات قياس الأداء المؤسسات من منظور خلق القيمة, مجلة الباحثين, عدد07, جامعة ورقلة 2010.

عائد التدفقات النقدية من الإستثمار :

يتمثل في المعدل الذي يساوي بين قسمة الأصل وقيمة التدفقات النقدية المنتظرة منه,أو بما يسمى بمعدل العائد الداخلي, حيث كلما كانت هذه الأخيرة أكبر من تكلفة رأسمال كلما كانت المؤسسة قادرة على إنشاء القيمة ومن ثم زيادة الثروة للمساهمين .[1]

الربح المتبقي :

يقيس هذا المؤشر نتيجة المؤسسة من خلال الفرق بين المبيعات وتكاليفها متضمنة للمصاريف المالية الداخلية المرتبطة بأصولها.

- خطوات تقييم الأداء المالي :

تتمثل خطوات تقييم الأداء المالي في الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل, حيث أن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة, وإحتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط والهيكلة, وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي بدراسة وتقييم النسب بعد استخراج النتائج يتم معرفة الإنحرافات والفروقات ومواطن الضعف للأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأدلة المتوقع أو مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع وكذا وضع التوصيات الملائمة للمعتمدين على عملية تقويم الأداء المالي من خلال النسب, بعد معرفة أسباب هذه الفروق وآثارها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها.

1- عبد الوهاب دادن, رشيد حفصي, تحليل الاداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالاستخدام التحليل العاملي التميزي, مجلة الواحات للبحوث والدراسات, المجلد07, العدد 02, غرداية, 2014, ص 27.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي .

أدت التطورات والتغيرات الحديثة في مهنة التدقيق الداخلي إلى مناداة بدور أكبر للمدقق الداخلي في عملية قياس الكفاءة والفعالية لجميع أنشطة المؤسسة, وقد نادى معهد المدققين الداخليين بزيادة دوره في مجال التدقيق الإداري وتدقيق العمليات لأن هدف التدقيق الداخلي مصمم أساسا لإضاغة القيمة وتحسين عمليات المؤسسات كما نصت المعايير الدولية على نطاق التدقيق الداخلي بحيث يشمل مراجعة الجدوى الإقتصادية للعمليات وفعاليتها وكفاءتها من ضمنها الضوابط غير المالية وكذا إختبار المعلومات التشغيلية .

المطلب الأول: تقرير المدقق الداخلي ومساهمته في تحسين الأداء المالي.

يقوم المدقق الداخلي بإعداد التقرير الذي يضم نتائج ما قام به ويكون موجها لإدارة المؤسسة, وذلك بعدما يقوم بفحص الحسابات والقوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية , فتقوم إدارة المؤسسة بالإطلاع على الملاحظات والإقتراحات والتوصيات فيما يخص الأداء المالي وكذا تحسينه والذي يكون مرفقا بعدد من أدلة الإثبات.

- إعداد التقارير ومعاييرها في التدقيق الداخلي

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

ماهية التقرير :

هي كلمة لاتينية تتكون من مقطعين معناهما بالعربية (يحمل إلى) أو (يرجع إلى) وهو عرض لمعلومات جديدة أو تحليل لقرار أتخذ في الماضي أو توصية بإتخاذ قرار مستقبلا.

وهي وسيلة لنقل المعلومات والبيانات والقرارات بين الجهات المختلفة إما شفهيا وإما تحريريا.

فالتقارير هي البيانات والمعلومات التي يجمعها المدقق من الملاحظة والمحاسبة وتبادل الآراء عن طريق الإتصال الشخصي بالقائمين بالتنفيذ ومن خلال الوجود الفعلي في مواقع التنفيذ.[1]

1 - خلف عبد الله الوردات, مرجع سابق, ص 33.

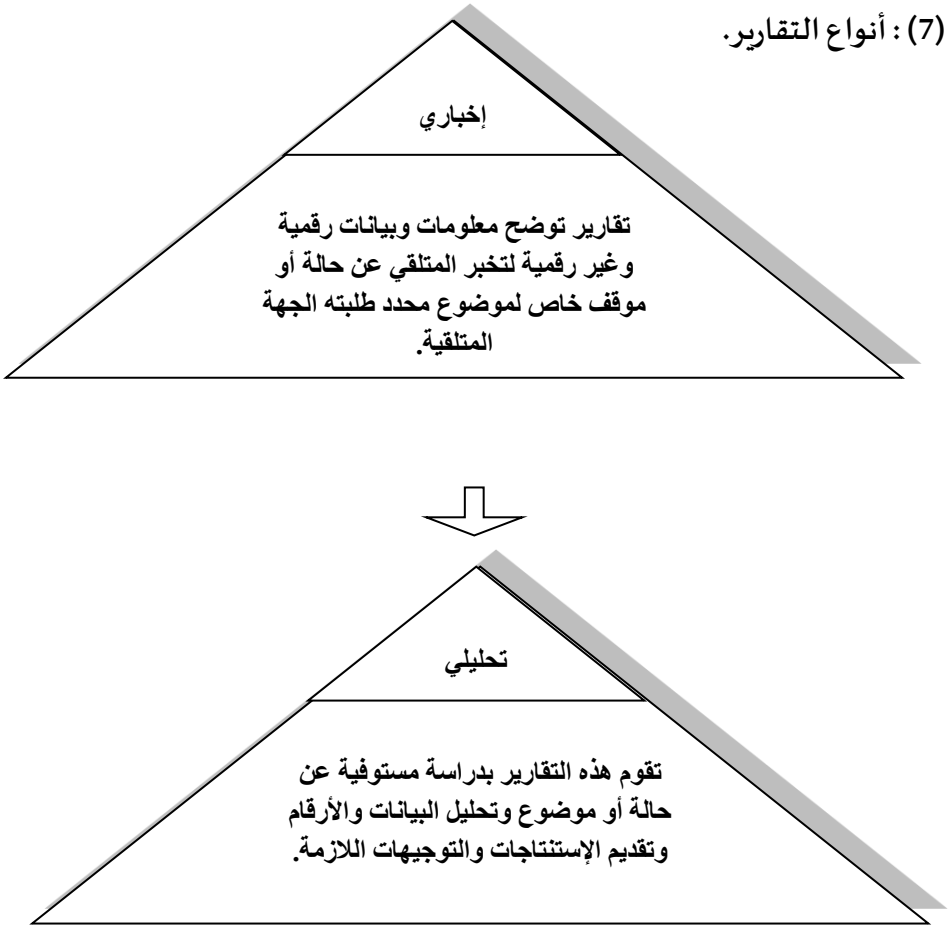
التقرير هو عبارة عن وثيقة مكتوبة وصادرة عن شخص مهني الذي هو المدقق يمتاز بالأهلية لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية والإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات التي إعتمد عليها لإبداء الرأي .[1]

أهداف التقرير :

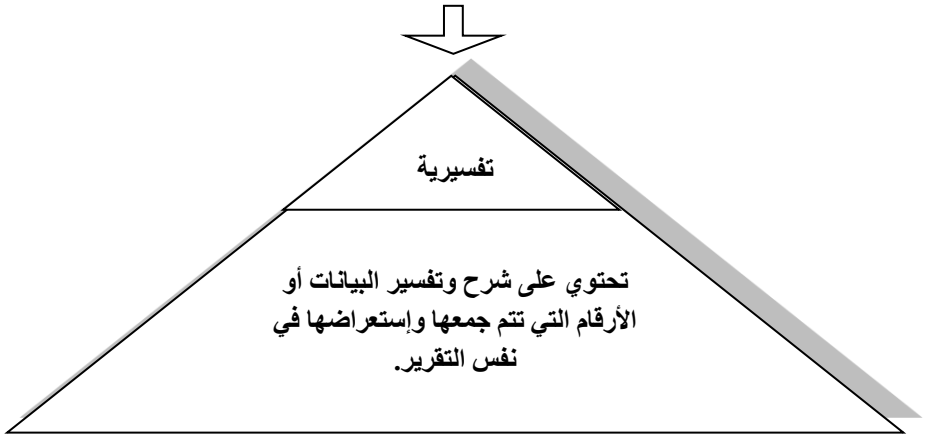
- يقوم المدقق الداخلي بالإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن أعمال التدقيق .
- التأثير في عملية إتخاذ القرارات.
- إبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل ونقل الأفكار والمعلومات وتبادلها.
- إقناع القارئ بوجهة النظر التي جيء بها التقرير.

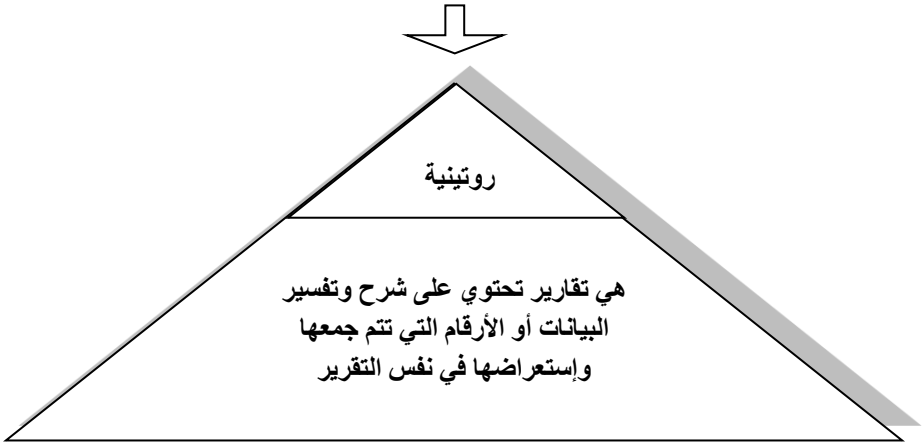
أنواع التقارير : نوجزها في أربعة تقارير .

مخطط (7) : أنواع التقارير.



1- شعبان لطفي, المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة, مذكرة ماجستير, إدارة الأعمال, الجزائر 2004.





المصدر: خلف عبد الله الوردات،دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IIA عمان,2013.

معايير إعداد التقرير في وظيفة التدقيق الداخلي :

يجب على المدققين الداخليين الإعتماد على بعض المعايير عند إعدادهم لهذه التقارير, وذلك من خلال إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد إكتمال فحص التدقيق ومناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب. وقد تنطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم وإحتواء التقارير على الغرض والنطاق والنتائج وإتصافها بالموضوعية والوضوح والإختصار وتفحص وتقييم التقارير من قبل مدير التدقيق والمراجعة الداخلية أو من ينوب عنه لهذا المنصب قبل إصداره من قبل المدقق الداخلي.[1]

خصائص تقرير المدقق :

يوجد جملة من الخصائص التي تأثر سواء بالإيجاب أو السلب على تقرير المدقق نذكر منها :

أ/ **المنفعة :** تساعد هذه الخاصية في الإستفادة من إتخاذ القرارات بشكل سريع وذلك من خلال عرض المعلومات في تقارير بشكل مختصر ومبسط.

ب/ **الشكل الملائم :** وضوح التقارير لتسهيل قراتها وفهم ما تحتويه من معلومات .

ج/ **محدد الهوية :** أي يجب أن يحتوي على معلومات أساسية وبصورة شمولية من أجل تحديد هويته مثل أرقام الصفحات والعناوين.

د/ **الثبات:** يتم إعداد التقارير على أسس ثابتة وتتم كتابته عبر ثلاث مراحل :

- ✓ **المرحل الأولى** : مرحلة التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحلية منها والنهائية.
- ✓ **المرحلة الثانية** : تكون هذه المرحلة متزامنة مع عملية التدقيق ومن خلالها يتم كتابة الملاحظات والتوصيات أولا بأول.
- ✓ **المرحلة الثالثة** :جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير في وثيقة موحدة التنسيق والترتيب ومن خلال هذه المراحل يقوم المدقق بإعداد تقرير كامل يمتاز بالموثوقية والمصداقية, هذا ما يؤدي إلى إتخاذ قرارات سليمة وتحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة سواء كانت داخل الوحدة الإقتصادية أو ضمن المؤسسات المماثلة بإعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي.[2]

1- شعبان لطفي, المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة, مذكرة ماجستير, إدارة الأعمال, الجزائر 2004

2-ثناء علي القباني , ونادر شعبان السواح, المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني, الدار الجامعية الإسكندرية, مصر, 2006 ص 111-112.

إرشادات تتعلق بالإلتزامات المدقق الداخلي :

من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية التدقيق وجب على المدققين الداخلين التقرير والإبلاغ عن نتائج عملهم وذلك بإصدار تقرير مكتوب وموقع بعد إنتهاء عملية الفحص التدقيقي, ويمكن أن تستخدم التقارير المرحلية لإيصال المعلومات التي تتطلب إهتمام فوري وذلك من أجل إيصال تفسير في نطاق التدقيق للنشاط موضع المراجعة.

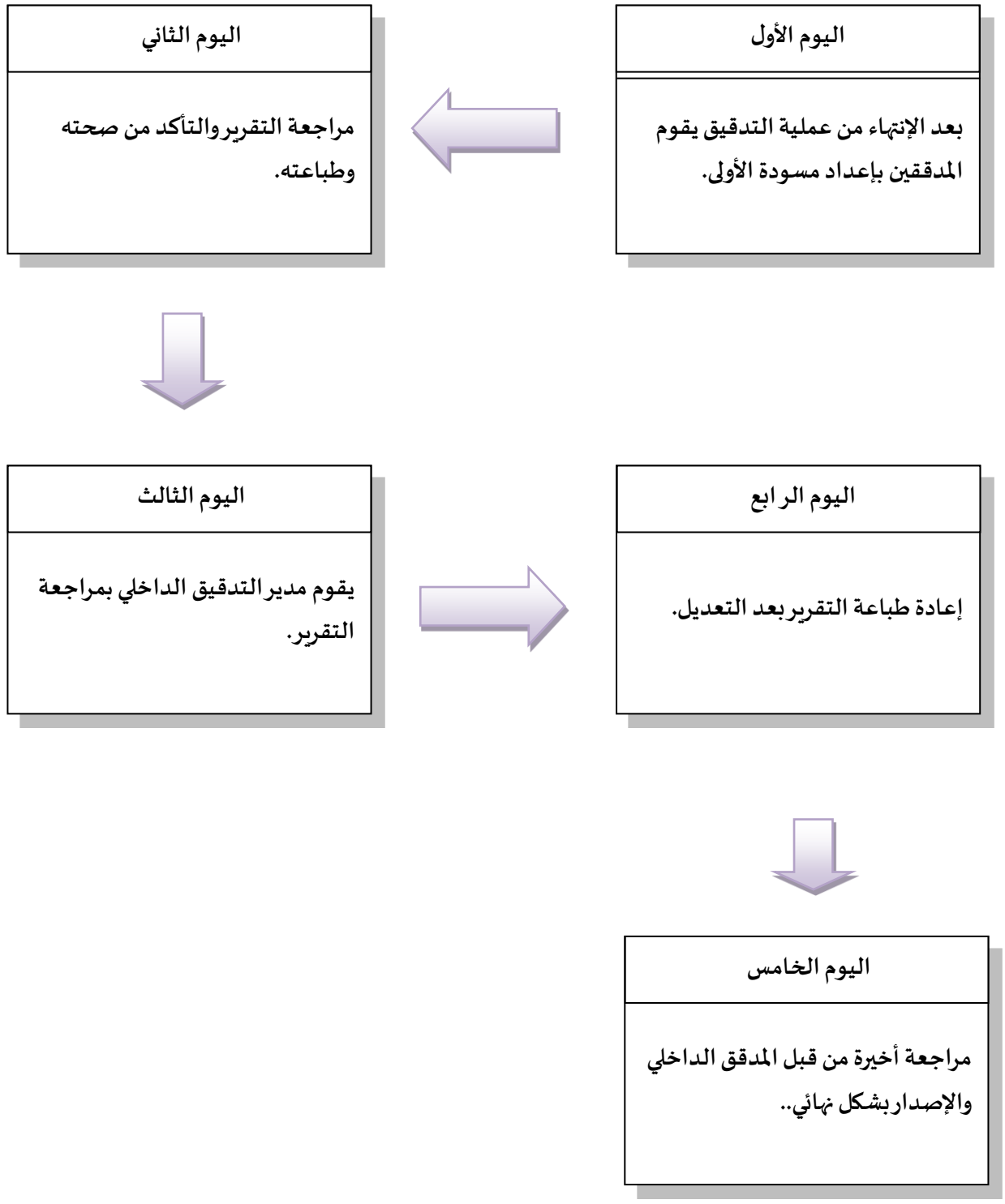
تقرير المدقق يسلط الضوء على نتائج التدقيق, ويمكن أن تكون مناسبة لتلك المستويات الإدارية التي تكون أعلى من رئيس الوحدة موضع التدقيق.

فعلى المدقق الداخلي مناقشة الإستنتاجات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي وهناك مقابلات بعد عملية التدقيق تتضمن مناقشات وتوصيات, وهناك أسلوب آخر وهو مراجعة مسودات تقارير التدقيق مع كل رئيس قسم أو دائرة مدققة.

يجب أن تكون التقارير واضحة وموضوعية وبناءة وفي الوقت المناسب وأن تتسم بالواقعية وعدم التحيز وخلوها من التحريف أو التشويه, أي أنها تعتمد على الحقائق والأدلة والقرائن الثبوتية, وأن تعرض الهدف من التدقيق ونطاقه ونتائجه,كما يجب أن تحتوي تعبيرا عن رأي المدقق كما كان ذلك ممكنا وأن تكتب المعلومات الإضافية بوضوح .

يفترض أن تكون هناك تعليمات خاصة بالفترات الزمنية لإصدار التقارير, ويمكن تجزئة الأيام المطلوبة لكتابة التقارير من المنشأة الصغيرة كما يلي:

مخطط (8) : خطوات إنجاز تقرير:



المصدر: عبد الفتاح الصحن,فتحي رزق السوافري ,المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية, الدار الجامعية مصر, 2008 ص 311-312

المطلب الثاني: دورالتدقيق الداخلي في إتخاذ القرارات :

يتحدد دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي من خلال إتخاذ قرارات مهمة في المؤسسة وهذا ما سوف نتحدث عنه في هذا المطلب.

- القرار :

- ليس له تعريف شامل لكن يمكن القول على أنه الإختيار بين بديلين أو أكثر.
- الحل الأمثل من بين هذين البديلين.[1]
- هو عملية المفاضلة بين الحلول البديلة لمواجهة مشكلة معينة
- عملية إتخاذ القرار هي تلك العملية المبنية على الدراسة والتفكير الموضوعي الواعي للوصول إلى قرار.[1]

- مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار : للوصول إلى قرارات رشيدة وجيدة ينبغي إتباع خطوات منطقية تتمثل في تحليل وتشخيص الموقف وتحديد البدائل لإختيار البديل الأفضل لتدقيق أهمية جد هامة ويلعب دور فعال في كل خطوة من خطوات إتخاذ القرارات, بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم إستعمالها في عملية صنع القرار وللحصول على قرارات ذات جودة وفعالية .

تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع, ويتم بذلك تشخيص وضع المحيط وتحديد درجة الخطر الناجم , ومنه يتم وضع خطة محكمة للقيام بعملية التدقيق من طرف المدقق, ثم تصبح قيد التنفيذ مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء ويتم من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص.

يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقارير حول ما تم ملاحظته وتقديم الإقتراحات المناسبة حيث تعتبر هذه التقارير ذات أهمية بالغة بالنسبة للإدارة العليا من خلال إعطاء الإقتراحات والتحسينات وأهم التوضيحات وإضافة قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين,وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات نذكر منها :

قرار الإستثمار, وقرار التمويل .

لإتخاذ القرار المناسب تعتمد المؤسسة على هذه التقاريرحيث يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات, ويعطيها مركز تنافسي في السوق, ويستوجب في ذلك أن يتمتع للمدقق الداخلي في المؤسسة بالإستقلالية الكافية للقيام بمهامه وواجباته.[2]

1- ناصر محمد علي المجهلي, خصائص المعلومات المحاسبية وآثارها في الإخاذ القرارات,مذكرة ماجستر,تخصص محاسبة,جامعة الحاج لخضر باتنة 2009 ص 111.

2- قسيمة إكرام, مرجع سابق,ص 61.

خلاصة الفصل:

لقد أخذت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات وإرتباطه على مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية وإنما كنشاط تقييمي للتدقيق وفحص كافة الأنشطة والفعاليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية انتاجية.

كما يسعى بدوره إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسات وذلك من خلال التحليلات والتوصيات التي يقدمها للإدارة.

توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الداخلي ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية من خلال حماية الأصول وترشيد إستخدام الموارد المتاحة وزيادة الفعالية وتحديد الأهداف المسطرة للمؤسسة أو كشف نقاط قوة ونقاط الضعف تسييرها من خلال معايير ومؤشرات مالية متمثلة في مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية ونسب المردودية.

يجب تحديد كل من نقاط القوة ونقاط الضعف لتمكين المؤسسة الإقتصادية من تسييرها بأداء جيد, وذلك من خلال إستخدام إجراءات رقابية متمثلة في التدقيق الداخلي للسهر على حماية أصولها وترشيد إستخدام الموارد المتاحة بكل كفاءة وفعالية لبلوغ أهدافها المسطرة والمحددة بإتباع معايير متعارف عليها ومؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

الفصل الثالث

تمهيد :

من خلال دراستنا للفصول السابقة تطرقنا إلى إطار نظري للتدقيق الداخلي والأداء المالي حيث برزت العلاقة بينهما إذ تبين أن التدقيق الداخلي مساهمة فعالة في تحسين الأداء المالي وفي إطار تدعيم توصلنا إليه في الجانب النظري سنقوم بإسقاطه على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران-، وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في :

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران –

المبحث الثاني: قياس وتحليل الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز.

المبحث الثالث: واقع مساهمة عملية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - :

باعتبار مؤسسة سونلغاز من المؤسسات الاستراتيجية التي تسعي إلى التكييف مع مختلف التطورات الاقتصادية وبما أن موضوع التدقيق يعتبر مصطلح حديث في الجزائر تبنته مؤسسة سونلغاز بغرض تحقيق رقابة فعالة وباعتبار هذا الأخير إجراء رقابي يهدف إلى حماية كل من الأصول والممتلكات والتحقق من سلامة وصدق القوائم المالية وبهذا يؤدي إلى تحسين الوضعية المالية للمؤسسة أي تحسين الأداء المالي،

المطلب الأول: نبذة تاريخية لمؤسسة سونلغاز :

سنتطرق في هذا المطلب إلى نبذة التطور التاريخي لمؤسسة سونلغاز وكذا هيكلة وظائف التوزيع فيها وفروعها.

- التطور التاريخي لمؤسسة سونلغاز: في سنة 1947 تم إنشاء المؤسسة العمومية كهرباء وغاز الجزائر المعروفة اختصار ب EGF والتي استند إليها احتكار الكهرباء ونقله وتوزيعه وكذلك توزيع الغاز، وتضم EGF المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع وبمقتضى المرسوم رقم 69/59 في 28/07/1969 أصبحت باسم المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز ثم تحولت بمقتضى القانون 1991 إلى المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي تجاري وأصبحت مجمع سونلغاز شركة ذات أسهم.

تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية :

- الجزائر العاصمة SDA
- منطقة الشرق ⟵ (المديرية الجهوية بأم البواقي)
- منطقة الوسط SDC
- منطقة الغرب SDO
-

- فروع مؤسسة سونلغاز:

SPE سونلغاز إنتاج الكهرباء

GRTE سونلغاز نقل الكهرباء.

GRTG سونلغاز نقل الغاز،

OSE سونلغاز عملية نظام الكهرباء.

فيما يخص توزيع الكهرباء توزعت على أربع مؤسسات هي :

SDA سونلغاز توزيع الجزائر.

SDC سونلغاز توزيع الوسط.

SDE سونلغاز توزيع الشرق،

SDO سونلغاز توزيع الغرب.

الفروع الملحقة لمؤسسة سونلغاز :

- مؤسسة نقل والصيانة الخاصة بالمعدات الصناعية والكهربائية.
- MEI مؤسسة صناعة المعادن الصناعية.
- SAL – INFO المؤسسة الجزائرية تقنيات المعلومات.
- SPAS مؤسسة الوقاية والأمن.
- CAMEG المستودع الجزائري لعتاد الكهرباء والغاز.
- DREDEG مركز البحوث وتطوير الكهرباء والغاز.
- MPU سونلغاز صيانة الخدمات السيارات.
- SKMK مؤسسة خدمات محولات كهربائية.
- SMT سونلغاز طب العمل.
- FOSC سونلغاز صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية.
- IFEG معهد تكوين الكهرباء والغاز .
- CBA (مركز تكوين) بن عكنون.
- ETB (المدرسة التقنية)البليدة.
- CAM مركز تكوين عين مليلة.
- KAHRIF شركة الأشغال الكهرباء،
- CANAGAZ شركة إنجاز القنوات،
- ENERGA شركة الهياكل القاعدية.
- ETTERKIB شركة التركيب الصناعية.
- KAHRAKIB شركة الأشغال والتركيب الكهربائي .

المطلب الثاني: مدخل المؤسسة سونلغاز :

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالمؤسسة سونلغاز وكذا نتعرف على هيكلها التنظيمي وأهم أنشطتها، أي مؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز التزامات يجب تلبيتها كما لها أهداف تسعى إلى تحقيقها، إلا أن هدف هذه الأخيرة بطبيعتها ليس الربح بشكل أساسي إنما تلبية المصلحة العامة والسعي وراء إرضاء زبائننا.

- تعريف مؤسسة سونلغاز :

هي المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز ذات الطابع الصناعي التجاري المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغاز في الجزائر ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقله وتوزيعه وكذلك الغاز وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى وهذه القطاعات لها أهمية بالنسبة للمؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

تعتبر سونلغاز فرع من فروع مجمع سونلغاز برأس مال قدره 24 مليار دج، ومجموع العاملين بقدر 4887 عامل تتمثل مهنة سونلغاز ضمن حدود صلاحيتها في استغلال وصيانة وتطوير شبكات توزيع الكهرباء والغاز وتلك حسب المقاييس المطلوبة في مجال الأمن والسلامة وربط الزبائن وتسيير شؤون التموين بشكل متواصل مع ضمان جودة الخدمة وبأقل التكاليف وفيما يتعلق بالشبكات المترابطة تجد شبكة الكهرباء التي تعطي 88700 كم من الغاز المنخفض والمتوسط الضغط.

تظل هذه المؤسسة في البلاد في الفرع الذي يحمل احتمالات مستقبلية هامة في مجال الكهرباء والغاز.

- نشاطات المؤسسة :

نقل وتصدير واستغلال الكهرباء نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الرئيسية والثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمؤسسات الموجودة عبر التراب الوطني، تخضع سونلغاز لقواعد القانون العام في علاقتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملاها مع الوطن، حاليا أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع يضم مديريات وفروع.

- أهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز :

تتمثل أهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز في خلق الثروة المادية والمعنوية من أجل تلبية رغبات الأشخاص بصفة خاصة عمال المؤسسة سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها ونقل الغاز لتلبية حاجيات السوق الوطنية مع إنشاء وتسيير الشيكات الناقلة للكهرباء والغاز موجهة نحو تغذية السوق الداخلية والخارجية وكذا تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية لكل نشاط، يمكن أن يترتب للمؤسسة فوائد مباشرة وبصفة عامة عن كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالهدف لاسيما الحق في المحروقات من خلال اكتشافها وإنتاجها وتوزيعها.

التحكم والتوزيع في النشاط مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات بهدف الترقية والتحسين الدائم لشهرة والوصول إلى تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية وتلبية الحاجات ورغبات المستهلكين وكذا الدخول إلى مجال المنافسة الوطنية والدولية والحصول على حصة في السوق العالمي لكل منتج على حدى على مستوى مختلف البلدان المستهلكة.

- التزامات المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز:

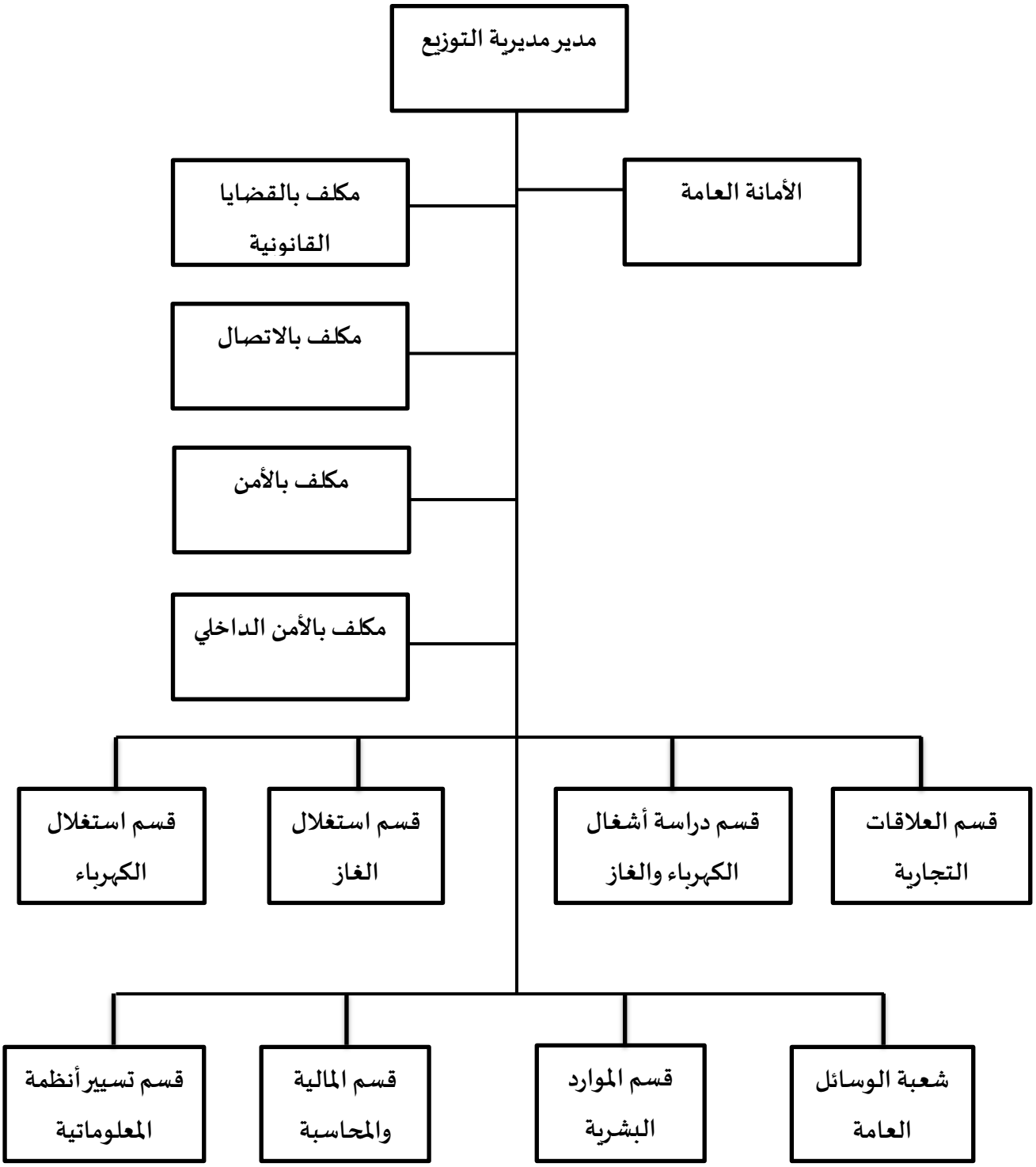
بالنظر لاحتكار المؤسسة لهذا النشاط وجب عليها الالتزام بالاستجابة في حدود الشروط المطلوبة لضمان الجودة ومواصلة العمل والأمان لكل متطلبات التغذية بالكهرباء والغاز وذلك بتوفير الشيكات وضمان التحكم الفعال في برامج التنمية للمؤسسات الكهربائية والغازية خصوصا برنامج مد الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز.

- الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز :

يعني الهيكل التنظيمي الطريقة التي يتم بها تقسيم أنشطة المؤسسة وتنظيمها وتقسيمه وهو الذي يحدد العلاقات تحو الاتجاهات: الأعلى الأسفل، الجانبية وقد يظهر على أساس التسلسل القيادي وقد يكون على أساس وظيفي يحدد مجال مختلف المناصب.

ويمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمديرية كما يمثله الشكل رقم (2) :

شكل رقم (9): الهيكل التنظيمي للمؤسسة سونلغاز



المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المؤسسة سونلغاز أرزيو قسم الموارد البشرية D.R.H

-عرض الهيكل التنظيمي للمديرية :

المدير العام: تتمثل مهامه في إدارة المؤسسة وإصدار الأوامر كما يقوم بالمصداقية على الملفات.

الأمانة العامة: تلتزم بحفظ الأمانة والسرية في العمل ولها علاقة مباشرة مع المدير حيث تقوم بتسجيل البريد الوارد والصادر، تنظيم الاجتماعات، تنظيم مقابلات الزبائن مع المدير، استقبال المكالمات الخارجية، فهي تعتبر السلطة العليا للمؤسسة ولها كل الصلاحيات في إصدار الأوامر قصد تسيير المؤسسة سيرا منظما وفعالا.

المكلف بالشؤون القانونية: يشرف على جميع المنازعات الخاصة بملفات المؤسسة.

المكلف بالأمن الصناعي: يقوم بمتابعة الاحتياطات الأمنية أثناء العمليات الصناعية.

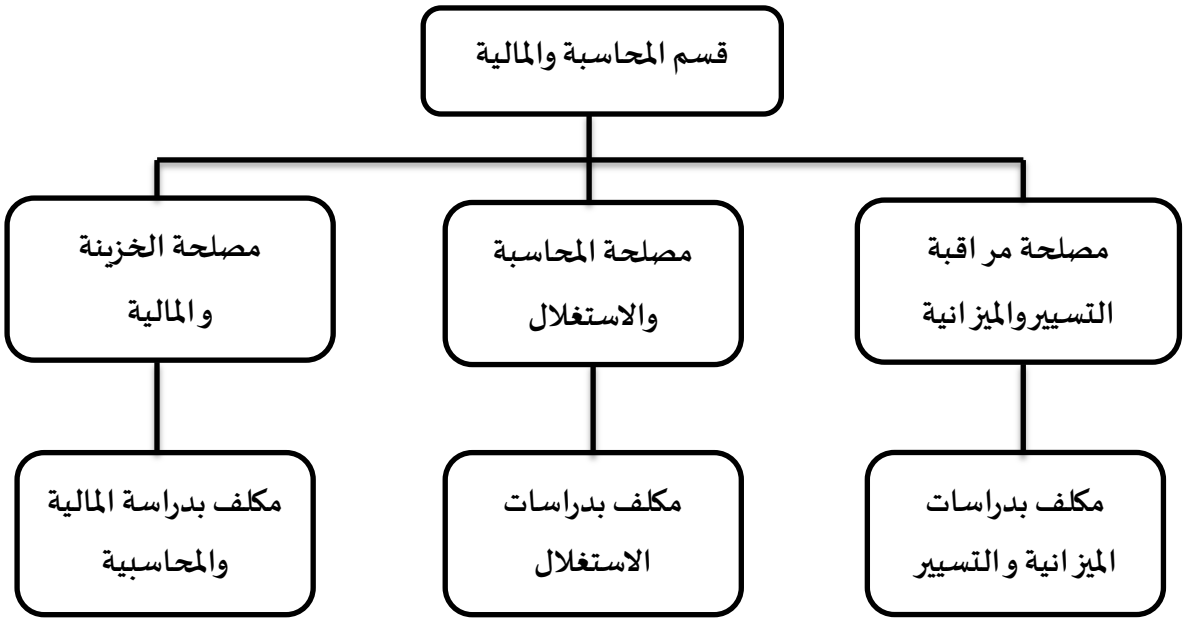
المكلف بالأمن الداخلي: يهتم بالأمن الداخلي للمؤسسة، مثل أمن العمال والأضرار الناجمة عن حوادث العمل.

-قسم استغلال الكهرباء DTG: يقوم بالإشراف على جميع العمليات الخاصة بالكهرباء في المنطقة.

قسم المالية والمحاسبة DFC: يقوم بعملية المراقبة والتسديدات الخاصة بالفواتير ومشاريع المؤسسة وهي مصلحة المحاسبة على مستوى المديرية الجهوية.

- عرض الهيكل لقسم المالية والمحاسبة : يعرف الهيكل المالي والمحاسبي الخاص بالمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - بالشكل (2) الذي يبين هيكل قسم المحاسبة و المالية D.F.C.

شكل رقم (103): الهيكل المالي والمحاسبي D.F.C



المصدر: وثيقة مقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز قسم المحاسبة و المالية - D .F.C.

- وظائف القسم :

مصلحة مر اقبة التسييروالميز انية: يحتوي هذا القسم على الرئيس فقط ويقوم هذا القسم بإنجاز الميزانية الحالية كل 6 أشهر أو كل سنة ومراقبة ومتابعة مصاريف الاستثمارات للمؤسسة اليومية والموافقة أو الرفض حسب الأهمية ومراقبة تسيير كل العمليات التي يتم الإلتزام بها بين المؤسسة والمتعاملين الآخرين سواء المقاولين أو الممولين وإنجاز الميزانية التقديرية لسنوات القادمة.

مصلحة المالية والخزينة :

غرضها تسديد كل من الفواتير المقاولين والموردين والمستثمرين وباقي المصاريف من أجور العمال الضرائب ومصاريف الضمان الاجتماعي وكذا عقارية الحسابات البنكية B.N.A - CCP وإنجاز الميزانية المالية للمؤسسة.

مصلحة المحاسبة والإستغلال: يحتوي على رئيس قسم وثلاث محاسبين حيث يقوم هذا القسم بالعديد من العمليات وتمثل في تلقي واستقبال كل العمليات المحاسبية التي تخص الفواتير الخاصة بالمقاولين والزبائن العاديين والأجور والضرائب والضمان الاجتماعي والمبيعات، مراقبة هذه الفواتير بدقة يوميا وهذا بالنسبة للفواتير المتعلقة بالمقاولين وتقوم بمراقبة وفحص فواتير الزبائن بشكل شهري و تسمى هذه الفواتير في سونلغاز (x18).

مقاربة الحسابات وكذا إجراء المراقبة والفحص وعمليات المحاسبة وإعداد طرق الدفع لحالة الموردين وبعث الفواتير إلى الهيئات الأخرى (مصلحة المحاسبة) لإجراء عملية الأمر بالصرف، إتمام أعمال نهاية الدورة المحاسبية والإعلان عن صافي المركز المالي.

المبحث الثاني: قياس وتحليل الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز:

بعد القيام بعملية جمع المعلومات التي تتمثل في الحصول على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج تستطيع قياس الأداء المالي للمؤسسة سونلغاز للسنوات 2015 حتي 2017 باستخدام النسب والمؤشرات المالية، وعلى هذا الأساس سنقوم بعرض الأصول والخصوم للمؤسسة سونلغاز وكذلك جدول حسابات النتائج مع تحديد الوضعية الحالية للمؤسسة في السنوات الأخيرة.

المطلب الأول: عرض القو ائم المالية لمؤسسة سونلغاز:

سنقوم بعرض كل من أصول وخصوم وجدول حسابات النتائج الخاصة بمؤسسة سونلغاز :

الميز انية المالية لأصول المؤسسة سونلغاز: وستعرض من خلال الميزانية التغيرات المالية للفترات 2017/2016/2015.

جدول (1): الميزانية المالية لمؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - جانب الأصول 2017/2015 : الوحدة دج

الأصول	2015	2016	2017
أصول غير جارية			
الأراضي	89375.00	10795375.00	10795375.00
عمليات الترتيب وتهيئة	737407.88	715469.88	2965594.11
المباني	17195417.78	27034045.12	28700698.75
المنشآت التقنية المعدات والأدوات	7269473197.05	10013836347.69	10378645836.67
التثبيتات العينية الأخرى	712570064.02	1333525608.58	944696342.59
التثبيتات الجاري إنجازها	251444185.54	401548741.73	456349892.05
مجموع أصول غ الجارية	**10515316647.27**	**11787455588.00**	**11822153739.17**
الأصول الجارية			
مخزونات	5771201.93	6225274.78	20252886607.32
الزبائن	1359081288.29	1648591668.33	12682201.31
المدينون الآخرون	20573786.24	88683880.05	10584921.28
الضرائب وما شابهها	99485.51	1770516.06	2888128.17
الخزينة	72442618.78	264042986.06	115929382.97
مجموع الأصول الجارية	**1457968380.75**	**2009314325.28**	**2167371241.05**
مجموع الأصول	**11973285028.02**	**13796769913.28**	**13989524980.22**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية D-F.C

- الميزانية المالية للخصوم لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - وسنعرض من خلال الميزانية التغيرات المالية للفترات 2017/2015 :

جدول (2): الميزانية المالية لمؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - جانب الخصوم 2017/2015 :

الخصوم	2015	2016	2017
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال	00	00	00
الاحتياطات	00	00	00
فارق إعادة التقييم	249460720.66	249460720.66	249460720.66
النتيجة الصافية	00	00	-398226878.37
الترحيل من جديد	52707465.68	-45136736.86	00
حسابات الارتباطات	6083342245.42	7826526379.37	7885845109.48
مجموع 1	**6385510431.76**	**8030850363.17**	**7737078951.77**
خصوم غ جارية			
القروض والديون المالية	42306366.09	1021994831.91	112965393.53
المؤونات والمنتجات	4618990254.94	4694601924.07	5018791382.32
مجموع الخصوم الغير جارية	**4661296621.03**	**4796796755.98**	**5131756775.85**
الموردون	694737937.42	652017612.41	816000034.74
الضرائب	61490909.57	99836806.81	96852037.53
الديون الأخرى الجارية	170249128.24	217268374.91	207837180.33
مجموع الخصوم الجارية	**926477975.23**	**969122794.13**	**1120689252.60**
مجموع الخصوم	**11973285028.02**	**13796769913.28**	**13989524980.22**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية D.F.C

الجـدول (3): يبـين تغيـرات حسـابات النتـائج لمؤسسـة سـونلغازوحـدة أرزيـو – وهـران - للفتـرات (2017/2015) :

البيان	2015	2016	2017
المبيعات	3549768333.08	4047049103.11	4740362355.24
تغير مخزونات و المنتجات	00	00	00
1- إنتاج السنة المالية	**3549768333.08**	**4047049103.11**	**4740362355.24**
مشتريات مستهلكة	-3339798133.04	-30798991.22	-3508295207
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	-216549841.58	-229869698.62	-200680979.76
2- استهلاك السنة المالية	**-3556347974.62**	**-3549819360.14**	**-3708976186.76**
3- القيمة المضافة (1-2)	**-6579641.54**	**497229742.97**	**1031386168.48**
أعباء المستخدمين	-530654088.95	-563554560.15	-645752906.06
ضرائب ورسوم، والمدفوعات	-65465660.1	-75691412.10	-85086134.04
4- الفائض الإجمالي للإستغلال	**-602699390.50**	**-142016229.28**	**300547128.38**
المنتجات العملياتية الأخرى	191448481.85	211216160.30	247290319.23
الأعباء العملياتية الأخرى	-213097.59	-2106143.04	-156155.96
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-514776749.58	-682920507.11	-928819317.23
المؤونات	5442570.14	169342572.61	2935603.33
5- النتيجة العملياتية	**-920798185.68**	**162451687.96**	**-378202422.24**
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	**-920798185.68**	**162451687.96**	**-378202422.24**
مجموع المنتجات للأنشطة العادية	3746659385.07	4427607836.02	4990588277.80
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-4674702593.49	-4881015351.47	-5389057454.41
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-928551078.42**	**-4438254568.45**	**-398469176.61**
9- النتيجة غير العادية	**-507870.00**	**00**	**242298.24**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**-928551078.42**	**-4438254568.45**	**-398226878.37**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والماليةD-F-C

الميزانية المالية المختصرة لأصول مؤسسة سونلغازوحدة أرزيو - وهران - : وسنعرض من خلال الميزانية التغيرات المالية الفترات 2017/2016/2015 والجدول رقم (4) يوضح ذلك :

البيان	2015	2016	2017
أصول ثابتة	10515316647.27	11787455588.00	11822153739.17
النسبة%	%87.82	%85.43	%84.5
الأصول المتداولة			
قيم الاستغلال	5771201.93	6225274.78	12682201.31
النسبة %	%0.048	%0.045	%0.09
قيم غير جاهزة	1379754560.04	1739046064.44	2038759656.77
النسبة %	%11.52	%12.6	%14.5
قيم الجاهزة	72442618.78	264042986.06	115929382.97
النسبة%	%0.60	%1.91	%8.28
مجموع الأصول المتداولة	1457968380.75	2009314325.28	2167371241.05
النسبة%	%12.17	%14.56	%15.49
مجموع الأصول	11973285028.02	13796769913.28	13989524980.22
النسبة %	%100	%100	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية D-F-C .

من خلال الاطلاع على أصول مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - خلال الفترات من 2017/2016/2015 نلاحظ ما يلي :

1- سجل انخفاض في قيم الأصول الثابتة لمؤسسة سونلغاز في سنة 2015 بنسبة 87.82 % لتنخفض إلى 85.43 % في 2016 ويليها 84.5 % في 2017 ويعود سبب ذلك إلى تنازل المؤسسة عن بعض الأصول.

2- سجلت نسبة الأصول المتداولة ارتفاعا معتبر من سنة 2015 بنسبة 0.048% لترتفع إلى 0.09.% في 2017 ويعود سبب تلك إلى تزايد في قيم المخزون وارتفاع القيم الغير جاهزة بسبب زيادة عدد الزبائن في المؤسسة وكذلك نسبة القيم الجاهزة ترجع إلى ارتفاع نسبة الخزينة ما يدل على انتعاشها.

3- سجل مجموع الأصول ارتفاعا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة :

حيث بلغ في 2015 قيمة 11.97 مليار دينار،

وفي 2016 بلغ قيمة 13.79 مليار دينار،

وفي 2017 بلغ قمة 13.98 مليار دينار،

ويعود سبب ذلك إلى ارتفاع قيم الأصول المتداولة :

- بنسبة 12.17 % في 2015.

- نسبة 14.56 % في .2016

- نسبة 15.49 % في 2017.

الميزانية المالية المختصرة لخصوم مؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - : وسنعرض من خلال الميزانية التغيرات المالية للفترات 2017/2016/2015 والجدول رقم (5) يوضح ذلك :

البيان	2015	2016	2017
الأموال الدائمة			
الأموال الخاصة	6385510431.76	8030850363.17	7737078951.77
النسبة%	%53.3	%58.2	%55.3
ديون طويلة الأجل	**4661296621.03**	**4796796755.98**	**5131756775.85**
النسبة %	%38.93	%34.76	%36.68
مجموع الأموال الدائمة	**11046807052.79**	**12827647119.15**	**12868835727.6**
النسبة %	%92.26	%92.97	%91.98
ديون قصيرة الأجل	**926477975.23**	**969122794.13**	**1120689252.60**
النسبة%	%7.73	%7.02	%8.01
مجموع الخصوم	**11973285028.02**	**13796769913.28**	**13989524980.22**
النسبة%	%100	%100	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية D-F-C

من خلال الاطلاع على خصوم مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - خلال الفترات من 2017/2015 :

1- سجل ارتفاع في الأموال الخاصة لمؤسسة سونلغاز في سنة 2015 بنسبة 53.3 % لترتفع إلى 58.2% في 2016 ويليها انخفاض بنسبة 55.3% في 2017 ويعود سبب ذلك إلى انخفاض في النتيجة الصافية التي حققتها المؤسسة.
2 - سجل ارتفاع في الأموال الدائمة لمؤسسة سونلغاز في سنة 2015 بنسبة 92.26 % لترتفع إلى. 92.97% في 2016 ويليها انخفاض بنسبة 91.98% في 2017 ويعود سبب ذلك إلى اعتماد المؤسسة في تمويلها على الديون

طويلة الأجل، ونلاحظ آن الديون قصيرة الأجل ارتفعت ويعود سبب ذلك إلى عدم اعتماد المؤسسة في تمويل أنشطتها على الديون قصيرة الأجل.

المطلب الثاني: قياس الأداء المالي لمؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - :

بعد قيامنا بإعطاء تقديم عام المؤسسة محل الدراسة (سونلغاز) وتقديمنا للقوائم المالية لسنوات الأخيرة، سنتعرف في هذا المطلب على كيفية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال مقارنة أدائها المالي خلال السنوات التالية: 2017/2016/2015 باستخدام أدوات النسب المالية والمردودية ومؤشرات التوازن المالي.

يتم تحليل الوضعية المؤسسة محل الدراسة وفق ثلاث مجموعات متمثلة فيما يلي :

- **النسب المالية وتنقسم إلى :**

نسب الهيكلة :

جدول (6): يوضح نسب الهيكلة لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو - وهران - خلال الفترات (2017/2015)

النسب	العلاقة	2015	2016	2017
التمويل الدائم	(الأموال الدائمة/ الأصول الثابتة)	%105	%108.82	%108.85
التمويل الذاتي	(أموال الخاصة/ أصول ثابتة)	%60.72	%68.13	%65.44

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة للسنوات (2017/2015)

من خلال الجدول توصلنا إلى ما يلي :

- **نسبة التمويل الدائم :** في كل سنوات الدراسة تبين لنا أن نسبة التمويل الدائم اكبر من الواحد وهذا يدل على أن المؤسسة تمول أصولها الثابتة وهي في وضع مريح.

- **نسبة التمويل الذاتي:** في كل سنوات الدراسة تبين لنا أن نسبة التمويل الذاتي اقل من الواحد وهذا يدل على علم استطاعة المؤسسة على تمويل الأصول الثابتة بأموالها الخاصة ما سبب الاستعانة بالديون طويلة الأجل وهي وضعية غير مريحة للمؤسسة.

نسب المديونية :

جدول (7): يوضح نسب المديونية لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - خلال الفترات (2017/2015)

النسب	العلاقة	2015	2016	2017
الاستقلالية المالية	(الأموال الخاصة / مجموع الخصوم)	%53.3	%58.2	%55.3
قابلية التسديد	(مجموع الديون / مجموع الخصوم)	%46.66	%41.78	%44.69

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة للسنوات (2017/2015)

من خلال الجدول توصلنا إلى ما يلي :

- **نسبة الاستقلالية المالية:** نلاحظ أن النسبة اكبر من 50 % في كل السنوات ما يدل على تمتع باستقلاليتها المالية.

- **نسبة القابلية للتسديد :** نلاحظ أن نسبة اقل من 50 % خلال سنوات الدراسة ما يدل على أن المؤسسة ضمانات لديون الغير ولوفاء بديونها.

نسب السيولة :

جدول (8): يوضح نسب السيولة لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - خلال الفترات (2017/2015)

النسب	العلاقة	2015	2016	2017
السيولة العامة	(الأصول المتداولة/ الديون قصيرة الأجل)	%157.3	%207.33	%193.96
السيولة المنخفضة	(الأصول المتداولة – المخزون السلعي / الديون قصيرة الأجل)	%156.74	%206.63	%192.26
السيولة الآنية	(القيم الجاهزة/ ديون قصيرة الأجل)	%7.81	%27.24	%10.34

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة ل لسنوات (2017/2015)

من خلال الجدول توصلنا إلى ما يلي :

- **نسبة السيولة العامة:** تبين أن النية اكبر من 1 % خلال سنوات الدراسة ما يدل على قدرة المؤسسة على تسديد ديونها في مواعيد استحقاقها.

- **نسبة السيولة المختصرة:** تبين أن النسبة مرتفعة خلال سنوات الدراسة مقارنة مع النسب المعيارية التي تتراوح بين 30% و50% وهي حالة غير مريحة المؤسسة.

- **نسبة السيولة الآنية :** تبين أن النسبية محصورة بين 20 % و 30 % كأقصى حد ما يدل على تغطية المؤسسة أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة.

قياس أداء المالي بواسطة المردودية: الجدول (9) : يوضح نسب المردودية لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - خلال الفترات (2017/2015)

المردودية	العلاقة	2015	2016	2017
م التجارية	(النتيجة الصافية/ رقم الأعمال HT)	-	-	% -84
م الاقتصادية	(النتيجة الصافية / مجموع الأصول)	-	-	% - 28.46
م المالية	(النتيجة الصافية /الأموال الخاصة)	-	-	% -5.14

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة للسنوات (2017/2015)

من خلال الجدول تبين ما يلي :

- **المردودية التجارية:** تبين انعدام المردودية التجارية في 2015 و 2016 وهذا راجع إلى عدم تحقيق نتيجة صافية وفي 2017 أصبحت المردودية سالبة.

- **المردودية الاقتصادية:** تبين انعدام المردودية الاقتصادية في 2015 و 2016 وهذا راجع إلى عدم تحقيق نتيجة صافية وفي 2017 أصبحت المردودية الاقتصادية سالبة وهذا يدل على انخفاض فائض الإجمالي للاستغلال الذي حققته المؤسسة في 2017.

- **المردودية المالية:** تبين انعدام المردودية المالية في 2015 و 2016 وفي 2017 كانت سالبة وهذا راجع إلى عدم استخدام الأمثل للموارد من قبل مسيري المؤسسة.

قياس الأداء المالي بواسطة التوازنات المالية :

رأس مال العامل :

جدول (10): يوضح رأس مال العامل المؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - خلال الفترات (2017/2015)

البيان	العلاقة	2015	2016	2017
رأس مال العامل	(الأموال الدائمة - الأصول الثابتة)	531490405.52	-9778141262.72	-9654782498.12
رأس مال الإجمالي	مجموع الأصول المتداولة	1457968380.75	2009314325.28	2167371241.05
رأس مال الخاص	(الأموال الخاصة – الأصول الثابتة)	-4129806215.51	-3791303376	-4085074787.4
رأس مال الأجنبي	(م الديون ق الأجل – الديون ط الأجل)	558777496.26	5765919550.11	6252446028.45

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة ل لسنوات (2017/2015)

من خلال الجدول تبين ما يلي:

- **رأس مال العامل:** تبين أنه موجب في سنة 2015 وفي سنتين 2016 و 2017 اصبح سالبا وهذا مؤشر سيء يدل على أن الأموال الدائمة غير كافية لتمويل وبالتالي تعاني من مواجهة صعوبات توازنها المالي.

- **رأس مال الإجمالي :** تبين أنه موجب في كل سنوات الدراسة و في تزايد مستمر وهذا راجع إلى الزيادة في القيم الجاهزة وقيم الاستقلال القيم الغير جاهزة وهذا مؤشر جيد على تطور حجم نشاط الاستغلالي للمؤسسة.

- **رأس مال الخاص:** تبين أنه سالب في كل سنوات الدراسة وهذا يدل على عدم قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة عن طريق الأموال الخاصة.

- **رأس مال الأجنبي :** نلاحظ أنه موجب وفي تزايد مستمر.

احتياج رأس مال العامل : جدول (11) : يوضح الاحتياج رأس مال العامل المؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - خلال الفترات (2017/2015)

البيان	العلاقة	2015	2016	2017
احتياج راسي مال العامل	(الأصول المتداولة - قيم جاهزة) – (الديون قصيرة الأجل – السلفات البنكية)	459047786.74	776148545.09	930752605.48

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة للسنوات (2017/2015)

من خلال الجدول تبين ما يلي :

- **الاحتياج من رأس مال العامل:** تبين أنه موجب في كل سنوات الدراسة وهذا مؤشر جيد لتوازن المالي للمؤسسة.

الخزينة :

جدول (12): يوضح خزينة مؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - خلال الفترات (2017/2015)

البيان	العلاقة	2015	2016	2017
الخزينة	(رأس مال العامل - الاحتياج من رأس مال العامل)	72442618.78	-10554289807.81	-10585535103.6

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة للسنوات (2017/2015)

من خلال الجدول تبين ما يلي :

- **الخزينة:** تبين أن في سنة 2015 كان رصيد الخزينة موجب دلالة على اليسر المالي وفي سنتين 2016 و 2017 أصبحت سالبة وهذا مؤشر غير جيد يدل على العجز المالي.

المبحث الثالث: و اقع مساهمة عملية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران -

سنتطرق في هذا البحث إلى تحديد الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - من خلال تقديم تقرير عن مدى إبداء رأينا حول المؤسسة.

المطلب الأول: التقييم النهائي للهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - :

يعد تدقيقنا لكل من الميزانية من أصول وخصوم إلى تدقيق جدول حسابات النتائج ينتقل مسار التدقيق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

-**الهيكل التنظيمي:** بعد التدقيق تبين أن الهيكل الحالي لا يتماشى مع طبيعة عمل المؤسسة وشكلها القانوني، ويجب تعديله على أن يصبح في شكل مديريات والتي تتمثل في: 1

مديرية المالية والمحاسبة DFC : وجب الفصل بين الوظيفتين المالية والمحاسبية في ظل الهيكل الحالي ليكون هناك تحديد المهام والمسؤوليات بدقة اكثر.

مديرية التموين: يجب أن تتضمن المديرية على دوائر مصالح تمكن من فصل الوظائف المختلفة كوظيفة تسيير المخزون، وظيفة مسك الدفاتر، وظيفة الشراء البيع ...

- **تحليل الهيكل التنظيمي:** نلاحظ افتقاد مصلحة المراجعة والتدقيق على مستوى الهيكل والتي بدورها تعمل من أجل تحقيق الأهداف السليمة في الوقت المناسب، وبالنسبة للمديرية تتمتع بطاقم موظفين ذو كفاءة وخبرة علمية جيدة وقدرة على اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب وهذا بفضل الشروط واختيار انتقاء موظفيها مما يسمح بالتزامهم بالعمل.

عدم الفصل بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بتسيير وسط حسابات البنك، ، ضرورة المراقبة الدورية للصندوق من خلال إعداد محاضر إقفال الصندوق، الجرد الفعلي الفجائي للصندوق من قبل شخص مخول له وإعداد جداول العقارية البنكية كل شهر من طرف شخص يكون مستقل عن المصلحة المالية للمؤسسة.

- تحديد نقاط الضعف والقوة في النظام :

بعد تدقيق كل من المستندات والوثائق المالية والمحاسبية من الميزانية (الأصول والخصوم) إلى جدول الحسابات النتائج وتقييم الهيكل التنظيمي وتنظيم وتقسيم المهام تتطرق إلى تحديد المخاطر من خلال عرض كل من نقاط القوة والضعف في النظام.

نقاط الضعف	نقاط القوة
خلو المديرية من مصلحة المراجعة والتدقيق برغم من أنها مؤسسة صناعية	اتضاح المسؤوليات والمهام بدقة بسبب وجود قسم المراقبة والتسيير والمحاسبة التحليلية في المؤسسة.
طريقة انتقال المعلومات من أعلى إلى الأسفل ما يؤدي إلى وجود نوع من التعسف	هناك تنسيق بين المهام والوظائف الخاصة بالمصالح فيما بينها
عدم الالتزام بتقديم التقارير اليومية إلى مصلحة المحاسبة والمالية (التقرير الوصفي)	عملية الشراء تتم وفق الموازنات التقديرية الموضوعة من قبل المؤسسة بطريقة عقلانية ورشيدة
عدم وجود مصلحة لتسيير مخزون من المنتجات التامة والمواد الأولية	استخدام مصلحة خاصة بتسيير واستغلال الكهرباء والغاز لأنها غير قابلة لتخزين
عدم وجود الأمن فيما يخص نهب أسلاك الكهرباء بطريقة غير شرعية من طرف أشخاص	وجود دراسات وشروط مسبقة مع الزبائن تفرضها المؤسسة ما يسمح بتفادي المشاكل المتعلقة بمساس بكيان المؤسسة.
	سلامة القوائم المالية من الميزانية وجدول الحسابات النتائج بفضل كفاءة وخبرة الموظفين
عدم استخدام المؤسسة تقارير وفواتير مسلسلة بشكل مسبق	وجود إجراءات محضة لحماية النقدية من خلال التقرير اليومي من مدخلات ومصروفات.

المطلب الثاني: تقرير المدقق الداخلي عن مؤسسة سونلغازوحدة أرزيو – وهران - :

من خلال ما سبق دراسته حول وحدة مؤسسة سونلغاز أرزيو – وهران - ومراجعة وفحص القوائم المالية والمستندات والوثائق المتوفرة لدينا نقوم بإعداد تقرير إبداء رأي :

السيد: بالي عزوز

خبيرومحافظ حسابات وحدة أرزيو – وهران -

إلى السادة، أعضاء الجمعية العامة

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم المنعقدة يشرفني بأن أتقدم لكم بتقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من 2015/05/16 حتى 16/05/ 2018.

1- " تقرير حول المراقبة والشهادة ".

أ- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية لمؤسستكم لهذا النشاط.

" ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم دقة وعدم الشرعية التي لا تعارض الشهادة".

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة "

ج- نظرا للاجتهادات التي قمت بها لتوصيات المهنة، بإمكاني القول أن الحسابات السنوية لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية والممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2- المعلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور التالية :

تم في مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - ..... يوم 2018/04/16.....

ملاحظة : يجب التأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

ويتركز الرأي الذي نقدمه على الجوانب التالية :

- حركة الحسابات خلال الدورة المالية 31-12- 2017.

- مدي مصداقية المعلومات الخاصة بالوضعية المالية لسنة 2017.

- الهيكل التنظيمي.

نحيطكم علما أن الأشغال الفحص والتدقيق التي قمنا بها تنطبق مع القواعد المعمول بها والمتعارف عليها.

التقرير العام :

1-الوثائق الضرورية : الوثائق الضرورية الموكلة لإتمام المهمة من الميزانية الختامية لدورة 2017/12/31 وجدول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية وتقرير نشاط التسيير قد وضع تحت تصرفنا في الأوقات المحددة، وليس لنا ملاحظات حول ذلك.

2- التسيير المحاسبي : يتم من قبل أشخاص مؤهلين وذو خبرة كما لاحظنا أثناء الفحص توافق أي معلومات المحاسبية تم طلبها، لكن هذا لا يمنع من تحسين التسيير المحاسبي.

3- مسك الدفاتر والسجلات: لاحظنا أن المؤسسة تولي اهتمام وعناية كبيرة في هذا الشأن.

4- إجراءات نظام الرقابة: لاحظنا ضرورة إعادة صياغة الهيكل التنظيمي لخلوه من مصلحة المراجعة والتدقيق لمنع أي قصور أو تلاعبات محاسبية أو مالية إلا أن رأينا في الأخير لم يتغير بحيث اعتبرنا النظام متماسك وجيد.

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي :

بعد تحليلنا وفحصنا لكل من الميزانية وجدول حسابات النتائج وحسابات النقديات وبالاطلاع على كل المستندات والوثائق المرتبطة بالمؤسسة تم التوصل إلى النتائج المتمثلة في تقرير إبداء الرأي يوضح فيه أن الوضعية المالية للمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - جيدة ما يساهم في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة من استمرارية النشاط، التوسع، إضافة استثمارات، المنافسة.

- عملية اتخاذ القرار :

باعتبار التدقيق وسيلة لتأهيل المعلومة لتكون بمواصفات جيدة وكاملة وكافية ليتم استعمالها واستغلالها في عملية صنع القرار، و باعتماد على التقرير النهائي لمؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - يتوضح موقف ومركز المؤسسة التنافسي في السوق.

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال قيامنا بالدراسة النظرية أردنا تأكيد وتدعيم صحة النتائج المتوصل إليها عن طريق إسقاط الجزء النظري على الواقع لكي تتضح النتائج وتتسم بالدقة والوضوح وقد تم اختيار مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران - كمؤسسة للدراسة التطبيقية ويعود سبب اختياري للمؤسسة إلى امتلاكها لنظام رقابة فعال ما ساعد على ضبط وسلامة التقارير المالية.

حيث تم التعرف على تاريخ نشأة والتطور الذي صاحب المؤسسة وكذا طبيعة نشاطها المتمثل في إنتاج نقل وتصدير واستغلال الكهرباء والغاز الطبيعي، كما تم عرض مختلف أقسام المؤسسة وهيكلها التنظيمي.

تقديم وفحص النظام باتباع المراحل المنهجية التي تم التطرق إليها في الجانب التطبيقي وباستعانة مقالات متمثلة في استجواب الموظفين تم التوصل إلى نقطة أساسية مفادها أن هذا النظام الذي يتوفر بالمؤسسة فعال يمتاز بالتماسك والمتانة بالرغم من غياب مصلحة المراجعة والتدقيق الداخلي التي استوحينا ضرورة إنشاءها في أقرب الآجال خاصة وأن العالم الاقتصادي يشهد تطورات وتغيرات دائمة مع تحفظ في الهيكل التنظيمي الحالي.

كما تم التطرق إلى تدقيق الحسابات وفحصها خلال الفترة الممتدة من 2015 إلى 2017 وتم التوصل إلى سلامة ودقة القوائم وهذا ما تضمنه تقرير إبداء الرأي، حيث تحوصلت نتائجه في إبداء رأي نظيف تحت تحفظ مفاده ضرورة إنشاء مصلحة للمراجعة والتدقيق.

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

الخاتمة

الخاتمة :

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

حاولنا معالجة موضوع الدراسة ،المتمثل في دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة اقتصادية متمثلة في مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران- وبمعالجة إشكالية البحث من خلال الربط بين الدراستين النظرية والميدانية ثم الإلمام بجميع المعلومات من كافة النواحي والإجابة عن الإشكالية مع إسقاط الدراسة النظرية على الواقع لإحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وما لاحظناها من الدراسة الميدانية أن موضوع التدقيق نادر يكاد يكون معدوم بسبب أنه موضوع حساس يلم بجوانب عدة منها الجانب المحاسبي والمالي للمؤسسة.

النتائج المتوصل اليها:

1- لا يمكن للإدارة الرقابية الاستغناء عن مهام المدقق الداخلي باعتباره نشاط استشاري مستقل وموضوعي، مصمم للكشف عن نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

2- الأداء المالي وسيلة حتمية لقياس الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية والصناعية.

3- للوصول إلى التقرير النهائي يجب اتباع منهجية متمثلة في مسار التدقيق وجب اتباع المنهجية بحذافيرها من معايير وقواعد وسلوكيات للوصول إلى رأي صادق و سليم و هذا ما رأيناه في الدراسة.

4- توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر باعتبار التدقيق الداخلي أداة تستعمل لتقوية وتحسين الطرق والمناهج التي تدير بها المؤسسة مخاطرها. وأهم المخاطر التي يتولى تقييمها وإدارتها عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.

5- تبدي معطيات الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران- وضع جيد.

6- يستحسن من مؤسسة سونلغاز وحدة أرزيو – وهران- إضافة مصلحة المراجعة والتدقيق إلى هيكلها التنظيمي.

وباختبار صحة الفرضية توصلت إلى ما يلي:

الفرضية الأولى : يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة فعالة في اتخاذ أهم القرارات الخاصة بالمؤسسات الجزائرية..

يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي وذلك من خلال المعلومات والبيانات الصادقة التي يقدمها المدقق الداخلي ويبنى على أساسها القرار وذلك لما توفره خلية التدقيق الداخلي من معلومات حول البدائل المتاحة ومن دعم في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا إلى متابعة تنفيذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثانية : يعتبر الأداء المالي الدعامة الرئيسية للأعمال التي تمارسها الشركات من خلال مساهمته في تزويدها بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة.

أصبح الأداء المالي يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة لمقارنة الأداء الفعلي للأنشطة ، كما أنه يعمل على زيادة كفاءة وفعالية واستمرارية المؤسسة من خلال الاستثمارات بين الشركات

الفرضية الثالثة : علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي على مستوى المؤسسات الجزائرية علاقة قوية تظهر من خلال التقرير الذي يعده المدقق الداخلي.

يتضح أن العلاقة التدقيق الداخلي والأداء المالي علاقة وطيدة تظهر من خلال تقرير المدقق الداخلي حيث يثبت فيه عن كافة الأخطاء التي تم الوقوع فيها خلال عملية الأداء وذلك بإعداد تقرير يضم نتائج العمل فهو العنصر الفعال والمهم في عملية التدقيق الداخلي.

الاقتراحات والتوصيات:

1- إلزامية وضع مصلحة مستقلة للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كما هو الحال في مؤسسة سونلغاز.

2- خلق ثقافة الكل مراقب والكل يراقب داخل المؤسسة.

3- التقيد بتنفيذ ما جاء به تقرير المدقق الداخلي حرفيا.

4- منح المدقق الداخلي كافة الصلاحيات من إفصاحات عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة.

أفاق الدراسة :

في ظل التأكد على الدور المساهم للتدقيق الداخلي في تحسين من النتائج الإيجابية للمؤسسة من نقاط ضعف وقوة عن طريق المتابعة المستمرة لكافة الوحدات، نجد أن الموضوع واسع وبإمكانه التطور أكثر من المواضيع الأخرى لذا اقترحنا المواضيع التالية:

- دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- استقلالية المدقق الداخلي داخل المؤسسة الجزائرية.

قائمة المراجع

1- أحمد حلمي جمعة, مدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث, دار الصفاء للنشروالتوزيع,عمان,2009.

2- ادريس عبد الله اشتيوي, المراجعة ومعايير واجراءات,دار النهضة العربية,بيروت1996

3- السعيد فرحات حمعة,الأداء المالي لنظمات الأعمال ,الطبعة الأولى, دار المريخ للنشر ' الرياض, 2002.

4- بن خروف جليلة, دورالمعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة وإتخاذ القرارات, مذكرة ماجستير,جامعة أحمد بوقرة الجزائر 2009.

5- ثناء علي القباني , ونادر شعبان السواح, المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني, الدار الجامعية الإسكندرية, مصر, 2006.

6 – جريو صارة, ملتقى وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الإستثمار, مداخلة حول واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق جامعة يحي فارس بالمدية,يوم 2017/11/30.

7- حسين ناجي , استخدام النسب المالية 0في عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية, الأردن, 2005.

8- حمدي سليمات سحيمات القبيلات , الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية ,دار الثقافية للنشر والتوزيع,الأردن,1998 .

9 – حمزة الزبيدي, أساسيات الإدارة المالية, الطبعة 1 , مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, عمان, الأردن,2004.

10 -. خلف عبد الله الوردات،دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IIA عمان,2013.

11 – خميسي شيحة, التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة,دار هومة للطباعة, الجزائر,2010.

12- شاكر الخشالي, العلاقة بين ابعاد الهيكل التنظيمي وحاجات المديرية في الشركات التأمين, مجلة العلوم الادارية, المجلد 33 العدد1, الأردن,2006.

13 – شعبان لطفي, المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة, مذكرة ماجستير, إدارة الأعمال, الجزائر 2004.

14 - عبد الفتاح الصحن,فتحي رزق السوافري ,المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية, الدار الجامعية مصر, 2008.

15 – عبد الوهاب دادن, رشيد حفصي, تحليل الاداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالاستخدام التحليل العاملي التمييزي, مجلة الواحات للبحوث والدراسات, المجلد07, العدد 02, غرداية, 2014.

16 – علي عباس, الإدارة المالية في منظمات الأعمال, مكتبة الرائد العلمية,عمان, 2002.

17- علي فضالة أبو الفتوح, التحليل المالي, اإارة الأموال , دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع , القاهرة,1999.

18 – غسان فلاح المطارنة, تحقيق الحسابات المعاصرة, الناحية النظرية ,دار الميسرة , الأردن, 2009

19-. قسيمة إكرام , مرجع سابق,

20 - مجيد الكرخي, موازنة الأداء وآليات إستخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة, الأردن,2015.

21 - محمد الذنيبات, المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والادارية , مجلة العلوم الادارية , المجلد 26 العدد 1, الأردن, 1999.

22 - محمد السيد سرايا, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق,دار المعرفة الجامعية الاسكندرية, مصر, 2002.

23- محمد الصريفي,التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية,دار الفجر للنشر والتوزيع, ط1, مصر, 2014.

24- محمد سعيد عبد الهادي, الإدارة المالية,دار الجامعة للنشر والتوزيع, عمان, 2008.

25- محمد, منير, إسماعيل, عبد الناصر نور, التحليل المالي مدخل صناعة القرارات,دار وائل, عمان, 2004.

26- محمد بوتين المراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون-الجزائر– الطبعة الثالثة 2008.

27 - مصطفى يوسف كافي,تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة ,مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ,عمان الأردن,2012.

28- موسى نوفل, تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة,مذكرة ماجستير,جامعة البيت المفرق, الأردن,2002.

29- نائل العواملة, تقييم أداء الشركات الصناعية, مجلة العلوم الإدارية, مجلد 17 (أ), العدد (1), الأردن, 1993.

30- ناصر محمد علي المجهلي, خصائص المعلومات المحاسبية وآثارها في إإخاذ القرارات,مذكرة ماجستر,تخصص محاسبة,جامعة الحاج لخضر باتنة 2009.

31- هدى بصاشي, ملتقى وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الإستثمار بالمؤسسات الجزائرية ,مداخلة حول مساهمة التدقيق الداخلي كآلية مساعدة في تفعيل حركة الشركات , يحيى فارس المدية 2017/11/30.

32 - هواري سوسي, دراسة تحليلية لمؤشرات قياس الأداء المؤسسات من منظور خلق القيمة, مجلة الباحثين, عدد07, جامعة ورقلة 2010.

33- وائل محمد ادريس, طاهر محسن منصور الغالي' أساسيات الادارة وبطاقة التقييم المتوازن , دار وائل ,عمان , 2009.

المراجع بالفرنسية :

1- Hervé Hutin , Toute la finance d'entreprise en pratique,2eme édition, Edition d'organisation,Paris 2003,

2- Pierre Ramage, Analyse et diagnostic financier , Edition d'organisation , Paris,2001,

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال التعرف على أهم الجوانب التدقيق الداخلي والأداء المالي وطبيعة العلاقة بينهما ومن خلال الاستعانة بدراسة حالة مؤسسة سونلغاز، تم التوصل إلى جملة نتائج مفادها أن التدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق إجراءاتها وسياساتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية بحيث تكون المعلومات مؤهلة ما يجعلها سببا في عملية صنع القرارات، وهذه القرارات تعكس قوة المؤسسة ما يساهم في تحسين أداءها المالي.

الكلمات المفتاحية : التدقيق، التدقيق الداخلي، الأداء المالي

Summary:

This study aims to know the role that internal auditing plays in improving the financial performance in the economic institution by identifying the most important aspects of internal auditing, financial performance and the nature of the relationship between them, and through the use of a case study of Sonelgaz Corporation, a number of conclusions were reached that internal audit is a function that helps The management of the institution to implement its procedures and policies and achieve its goals efficiently and effectively, so that information is qualified, which makes it a reason in the decision-making process, and these decisions reflect the strength of the institution, which contributes to improving its financial performance.

Key words: audit, internal audit, financial performance