



جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الشعبة: علوم مالية ومحاسبة  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

عنوان المذكرة

## التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية

تحت إشراف الأستاذ:  
عكرمي محمد حمو

من إعداد الطالبة :  
-حمو سامية

السنة الجامعية: 2021/2020

# الإهداء

أحمد الله عزوجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي إمتلك الإنسانية بكل قوة إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم، إلى مدرستي الأولى في الحياة.

\*أبي الغالي إلى قلبي أطال الله في عمره

\*إلى التي وهبت فلذة كبدها على العطاء والحنان إلى التي صبرت على كل شيء التي رعنتني حق الرعاية وكانت سندي في الشدائد وكانت دعواها لي بالتوفيق تتبعني خطوة بخطوة في عملي إلى من إرتحت كلما تذكرت إبتسامتها في وجهي نبع الحنان أمي أعز ملاك على القلب والعين جزاها الله علي خير الجزاء في الدارين. \*إلهمها أهدي هذا العمل المتواضع أدخل على قلبهما شيئاً من السعادة إلى إخوتي وأخواتي الذين تقاسموا معي عبئ الحياة كما أهدي ثمرة جهدي لأستاذي الكريم "عكرمي محمد حمو" الذي كلما تظلمت الطريق أمامي لجأت إليه فأنارها لي وكلما دب اليأس في نفسي زرع فيا الأمل الأسير وكلما سألت عن المعرفة زودني بها وكلما طلبت كمية من وقته الثمين وفره لي بالرغم من مسؤولياته المتعددة. إلى كل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وإلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى..

قال الله تعالى " إن الله لا يغير ما بقوم حتى يغيروا ما بأنفسهم" الآية 11 من سورة الرعد

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله" صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم

# شكر وعرفان

الحمد لله على إحسانه والشكر على توفيقه وإمتنانه ونشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبده ورسوله الداعي إلى بعنوانه صلى الله عليه وسلم وعلى آله وأصحابه وأتباعه وسلم بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث المتواضع أتقدم بجزيل الشكر إلى من شرفني إشرافه على مذكرة بحثي الأستاذ "عكرمي محمد حمو" الذي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائه حقه بصبره الكبير على ولتوجهاته العلمية التي لا تقدر بثمن والتي ساهمت بشكل كبير في إتمام وإستكمال هذا العمل إلى أساتذة قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز وإتمام هذا العمل .

"ربّ أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

## الفهرس

إهداء

تشكر

أ	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق ومكوناته
02	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الداخلي
03	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
03	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق
04	المطلب الثالث: أوجه التشابه والإختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي
07	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
09	المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي وتصوره
09	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي
10	المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق الداخلي
10	المطلب الرابع: تفعيل التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية
12	المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي
17	المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي
20	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير في ممارسة التدقيق الداخلي
22	المطلب الثالث: الخدمات يقدمها التدقيق الداخلي وأهميته
25	المطلب الرابع: مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات إختياره وتقييمه
25	خاتمة الفصل
26	الفصل الثاني: فعالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء
27	المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية
28	المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية
28	المطلب الثاني: أهدافها ووظائفها
29	المبحث الثاني: مفاهيم حول الأداء
32	المطلب الأول: تعريف الأداء
32	المطلب الثاني: أنواع الأداء ومجالاته

36.....	المطلب الثالث: مكونات الأداء والعوامل المؤثرة فيه
28.....	المطلب الرابع: مستويات الأداء ومقاييسه
43.....	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء
43.....	المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء
44.....	المطلب الثاني : دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية
45.....	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في إتخاذ القرارات
46.....	المطلب الرابع: تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة
49.....	خاتمة الفصل الثاني
50.....	الفصل الثالث: دراسة سابقة لحالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام
50.....	المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة
51.....	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها
54.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
54.....	المبحث الثاني: فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة
54.....	المطلب الأول: تدقيق الإدارة العامة والموارد البشرية
54.....	خاتمة الفصل
61.....	خاتمة

قائمة المراجع والمصادر

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
35	الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة	1-II
52	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	1-III

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان	الرقم
5	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	1-I
8	التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	2-I
19	معايير التدقيق الداخلي الحديثة	3-I
41	مؤشرات الأداء	4-II
53	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم	5-III
57	ذمم تابع للمجمع	6-III
58	ديون قديمة في طور التحصيل	7-III

قائمة المختصرات:

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

# مقدمة

الفضائح المالية ودعاوى الإحتيال المالي التي حدثت في السنوات الماضية أدت إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات والمؤسسات هذا بنا الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي ودوره في منظمات الأعمال الحديثة ولقد برز هذا الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية إلى عدم إعتقاد هذه المؤسسات بشكل كاف على وظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطائها الأهمية لدور هذه الوظيفة الهامة في المؤسسات الاقتصادية.

تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم وتطوير ومساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحامية منها وتقديم المشورة المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرض هذه المشروعات في إستغلال الموارد والوصول إلى الجودة الشاملة والصمود في وجه المنافسة العالمية.

مشكلة الدراسة: إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية؟  
فرضيات الدراسة: في ضوء إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية يمكننا أن نقدم بعض الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث:

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

-التدقيق الداخلي يؤثر على تحسين أداء المؤسسة بحيث يلعب دوراً معتبراً في ذلك بإتباعه لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية.

الأسئلة الفرعية:

-منهجية الدراسة:

للتأكد من صحة الفرضيات المطروحة إتبعنا المنهج الوصفي لتوضيح أهمية ودور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال التعرف على أساسيات التدقيق الداخلي وكذلك تقييم الأداء والتطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية.

# الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق والتدقيق الداخلي

## مقدمة الفصل الأول:

إن زيادة حجم الأعمال في المؤسسات و تعدد أوجه نشاطها أدى إلى الاهتمام بمهنة التدقيق، التي أخذت حيزا كبيرا لمالها من أدوار على عدة مستويات ، فالهدف من التدقيق هو التحقق من مدى صلاحية و صحة البيانات المحاسبية و المالية المقدمة من طرف المؤسسة و مستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي و مدى تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الإدارة و ذلك للمحافظة على الممتلكات المؤسسة و حساباتها. و نظرا لتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام و بمجالات المحاسبة و التدقيق بشكل خاص تطور التدقيق ليشمل التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا و أكثر شمولاً ، حيث أصبح يشمل جميع مجالات عمل المؤسسة المالية و التشغيلية و ذلك بسبب كبر حجم هذه الأخيرة ، و تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة التي تعمل على تقييم أداء المؤسسة. لذلك سنتطرق في هذا الفصل على العناصر التالية:

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي و آليات تطبيقه.

### المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

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

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

#### المطلب الأول: تعريف التدقيق:

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

#### التعريف الأول:<sup>1</sup>

هو فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت و النظم المقدمة التي أنتجت تلك المعلومات"

#### التعريف الثاني:

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

#### التعريف الثالث:

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

#### التعريف الرابع:

تعريف معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية IA: يعرفه بأنه " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط .

#### 4- الزبائن:

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

#### 5- العاملین:<sup>3</sup>

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

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن " أسس المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية 2004 ص 13

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان . "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر 2014 ص 14

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر مسعود صديقي " المراجعة وتدقيق الحسابات" ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003 ص 10.

6- البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى:

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

7- البيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الحكومة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية و سليمة، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير سنة 2002 أن أهمية التدقيق المصلحة العامة تكون في :

- يساعد في رفع القرارات الإدارية السليمة.

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

- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية .

التعريف الخامس:

و عرفها Germond bonnal التدقيق على أنه " اختبار تقني صارم و بناء من طرف مني مؤهل و مستقل يمكنه إعطاء رأي محايد و معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام المعايير في إعادة هذه المعلومات في كل الظروف". و يمكن أن نصنف مسار التدقيق من خلال الآتي:

- الفحص

- التحقيق

- التقرير<sup>1</sup>

المطلب الثاني: أهداف و أهمية التدقيق: أولا: أهداف التدقيق

إن المتتبع للتطور التاريخي للتدقيق المحاسبي يلاحظ التغيير الهائل الذي طرأ على أهداف التدقيق، فقديمًا كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب ، لكن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء البريطاني عام 1897 م أن اكتشاف الغش و الأخطاء لا يعتبر من أهداف التدقيق، من جهة أخرى كان هدف التدقيق مقتصرًا على التأكد من الدقة المحاسبية للدفاتر و السجلات و ما تحتويه من بيانات دون إبداء رأي في محايد، لكن هذا الهدف تغير حيث أصبح من واجب المدقق تقديم تقرير يتضمن رأي في محايد عن نتيجة الفحص للمساهمين و الأطراف ذات المصلحة. و يهدف إعطاء صورة أكثر وضوحًا على التطور التاريخي لأهداف التدقيق نورد الجدول الموالي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق"، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 140

<sup>2</sup> عزوز ميلود، " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة 2006 ص 6 3. خالد أمين عبد الله. " تدقيق الحسابات"، الشركة العربية المتحدة للتسويق الطبعة الأولى مصر 2014 ص 8.

الجدول رقم (1-1-): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500 م	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1500-1850 م	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1850-1905 م	إكتشاف التلاعب والإختلاس -إكتشاف الأخطاء الكتابة	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1905-1933 م	تحديد ومدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي إكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق	إعتراف مبدئي وسطحي
1933-1940 م	تحديد ومدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي إكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق إختباري	بداية الإهتمام بالرقابة الداخلية
1940-1960 م	-تحديد مدى صحة وعدالة تقرير المركز المالي	تدقيق إختباري	الإهتمام والتركيز على الرقابة الداخلية
1960- إلى يومنا هذا	-إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية	تدقيق إختباري	التركيز على الرقابة الداخلية

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

#### 1- الأهداف العامة:

تتمثل الأهداف العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدقها و عدالتها استنادا إلى أدلة و براهين ملائمة و كافية، و بالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات ورسم السياسات الاستثمارية.
- إكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد وإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه وأوجه القصور فيه
- حماية جميع أصول المؤسسة من الاختلاس .
- و مؤخرا أصبح التدقيق المحاسبي يهدف إلى ما يلي:
- مراقبة الخطط والسياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات .
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعة.
- إكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت.
- المصادقة على الوثائق و التقارير المالية المودعة من طرف الإدارة و إعطائها مصداقية أكبر.

## 2- الأهداف الميدانية:<sup>1</sup>

وتتمثل الأهداف الميدانية للتدقيق المحاسبي في :

- عرض القوائم المالية ( الإفصاح )

- شرعية وصحة العمليات المالية.

- الملكية ( الحقوق والالتزامات )

- استقلال الفترة المالية.

- التقويم والتخصيص.

- الوجود أو الحدوث.

- إبداء الرأي الفني المحايد.

ثانيا: أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم حساسات كمترة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافها داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية و من بين المستفيدين من التدقيق نجد

1- إدارة المؤسسة:

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

2- الملاك والمساهمين:<sup>2</sup>

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

3- الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة و سلامة القوائم المالية، و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام، و كذا درجة سيولة لدى المؤسسة، مل يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4- الزبائن:

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

<sup>1</sup> بوسته حمزة" دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح " مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف. عام 2012 ص ، ص 10-11

<sup>2</sup> محمد أمين مازون" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر" مذكرة نيل شهادة الماجستير : جامعة الجزائر3، عام 2011 ص 10،

5- العاملين:

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

6- البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى:

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

7- البيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الحكومة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية و سليمة، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير سنة 2002 أن أهمية التدقيق ( المصلحة العامة تكون في :

- يساعد في رفع القرارات الإدارية السليمة.

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

- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية .

**المطلب الثالث: التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي:**

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

الجدول رقم 02-1: التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	أوجه التشابه والإختلاف
1-كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد المتاحة لها. 2-إكتشاف التلاعب والأخطاء والغش 3-إبداء الرأي في صحة القوائم المالية	1-خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي 2-إكتشاف ومنع الأخطاء والغش والتلاعب	من حيث الهدف من التدقيق
1-متخصص مهني مستقل من خارج المؤسسة	1-موظف من داخل المؤسسة يعين من طرف الإدارة	من حيث القائم بالتدقيق
1- يتم التدقيق مرة واحدة في نهاية السنة المالية. 2-قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة (مستمر)	1-يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية	من حيث نطاق توقيت أداء التدقيق
1-يتحدد نطاق العمل عن طريق العقد الموقع معه و العرف السائد وما تنص عليه التشريعات و المعايير	1-يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية	من حيث نطاق العمل
1-يتمتع المدقق بإستقلالية تامة لأنه شخص محايد ومن خارج المؤسسة	1- يوجد لديه إستقلال جزئي حيث أن يخدم الإدارة ويعسن من قبلها	من حيث الإستقلالية
1- يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمامهم ليقدم التقرير النهائي لهم	1- يعني من قبل الإدارة المؤسسة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة	من حيث لامتسؤولية (من يقوم بتعيينه)

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي:

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

المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي وتطوره:

لقد كان للتدقيق الداخلي خلال القرنين الماضيين أثر واضح على العمليات المالية حيث ازدادت أهميتها خلال نصف القرن الماضي من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته ، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة ، وكان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها و لقد أدى التقدم العلمي و التكنولوجيا الذي صاحب هذا العصر إلى تغيرات هائلة ناتجة عن الفضائح المالية في المنظمات الأعمال و قد ترتب على ذلك قيام المؤسسات الدولية وضع إطار جديد لممارسة المهنة للتدقيق الداخلي. فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطاتها و حجم أعمالها وتأخير نتائج التدقيق الخارجي و تدني أخلاق إدارات المنظمات و مكاتب التدقيق العالمية نتيجة لذلك فقد المجتمع الثقة في الأنظمة الإدارية و الرقابة المحاسبية. و لذلك كان أمرا حتميا وجود التدقيق الداخلي في الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة من سلامة العمل و حاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب و اللزم لتصحيح الانحرافات و رسم السياسة المستقبلية.

إن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر عملية سلوكية نظرا لارتباطها بالسلوك و التصرف الإنساني حيث أن طرفيها المدقق و الخاضع للتدقيق فهم أفراد من البشر كما أنها سلوكية أيضا لأن هدفها التأثير في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص و التقييم يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي في إنشاء معهد المدققين الداخليين (auditors.iaa) Institute of internal في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941. وجاء هذا المعهد بعد انتشار مفهوم التدقيق الداخلي و الاعتراف كمنة لأنه فرض نفسه و بجدية كحاجة ملحة أساسية للأعمال و في مختلف الأنشطة و تعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المدني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المني للتدقيق الداخلي. حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة و اقتراح إطار متكامل<sup>1</sup> للمعايير الأداء المني في التدقيق الداخلي ، و في عام 1977 انتهت اللجان من أعماله و قدمت تقريرا بنتائج دراستها ، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع و الثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 و بحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من

<sup>1</sup> خلف عباد الله الواردات " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع. الطبعة الأولى ، عمان 2014 ص 23.

غالبية ممارسي المهنة وروادها الممثلين في معهد التدقيق الداخلي و الجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة و بزوغ مهنة جديدة .

**المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي:**

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

"على أنه نشاط تأكيدي استشاري مستقل و موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة و تحسين عملياتها. وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و صارم لتقييم و تحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه التحكم)

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص و تقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة ، بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات و التقييمات و التوصيات و المشورة و المعلومات المتخصصة بفحص الأنشطة و تشمل أهداف التدقيق أيضا توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة<sup>1</sup>

عرفت لجنة المنظمات الداعية الإطار الرقابة الداخلية المتكامل. التدقيق الداخلي "بأنه عمليات تتأثر بإدارة المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقولا حول تحقيق المؤسسة الأهداف في النواحي التالية كفاءة العمليات و فعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها. و التدقيق الداخلي هو أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية ، و يمكن تعريفه بأنه:<sup>2</sup>

"مجموعة من الأنظمة أو أوجه النشاط مستقل داخل المشروع تنشئة الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر داخل لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و في التحقق من اتباع موظفي المشروع بالسياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها و اقتراح تحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حق يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى<sup>3</sup>

**المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق الداخلي : أولا : أنواع التدقيق الداخلي:**

بالرغم من تعداد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة التمكن من فصل هذه الأخيرة عن بعضها أثناء التدقيق ، إلا أن معهد المدققين فقد عمد على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع و تسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلي. "جمعة التدقيق الداخلي والحكومي" دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان الطبعة الأولى 2011 ص 16 4

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، دار الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى عمان 2006 ص 30-31.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص 36

<sup>4</sup> عثمان عبد اللطيف ، "دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء" مذكرة ماستير التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير الجزائر جامعة مستغانم 2015 ص

### 1- التدقيق المالي:

و هو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للمؤسسة و ذلك من أجل حماية أموالها ، التحقيق أهداف الإدارة كتدقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للوحدة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية. إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للمؤسسة أو يشكل عام فإن<sup>1</sup> .

### 2- تدقيق العمليات التشغيلية:

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

### 3- تدقيق نظام المعلومات:

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

### 4- تدقيق الأداء:

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية و الكفاءة و الاقتصادية الأداء الموظفين و مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية.<sup>2</sup>

### 5- التدقيق البيئي:

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة و التلوث و ما يمكن أن يواجه المنشأة و الحفاظ على الأنظمة البيئية و مواردها و حماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض...

### ثانيا : أهداف التدقيق الداخلي:

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

#### 01-الأهداف التقليدية :

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

#### 2- الأهداف الحديثة:

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

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله . علم التدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية الطبعة الأولى عمان دار وائل 2000 ص 181.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات، " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية" مرجع سبق ذكره ، ص 55. 2 - المرجع السابق، ص 59.

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

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

- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر.<sup>1</sup>

- التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية. |

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

- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.

- إجراء الدراسات و الاختبار الخاصة ببناء على طلب من الإدارة.....

المطلب الرابع: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي و هيكلته:

أولاً: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي:

التنفيذ أعمال التدقيق لا بد من تتبع المراحل التي تمثل أنشطة التدقيق الداخلي بحيث يحتاج المدقق الداخلي في مزاولة هذه الأنشطة إلى أن يفحص و يراجع ما يراه ضروريا من مستندات و سجلات و تقارير إلى جانب قيامه بالتتبع والملاحظة.. ويكون ذلك من خلال تتبع المراحل التالية:

المرحلة الأولى: التخطيط:

- يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الأقل مرة في السنة وفق ما ورد في نص البند 2000 من معايير الأداء ( على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي ، منسجمة مع أنظمة المنشأة و أن توضع خطة التدقيق الداخلي منسجمة مع أنظمة المنشأة و أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر على الأقل مرة سنويا ، و يجب الأخذ بعين الاعتبار توجهات الإدارة العليا و مجلس الإدارة و تتم عملية التخطيط طبقا للخطوات التالية و التي تتمثل في التحضير لمهمة التدقيق و تحديد أهداف التدقيق و تحديد نطاق العمل الذي يشمل نظام الرقابة الداخلية و تقييم الأداء كذلك اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق و اختبار فريق التدقيق. - بعدها يأتي المسح الأولي الذي يهدف إلى الحصول على فهم عام للعمليات و المخاطرة و أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط ، و يشمل المسح الأولي في إجراء المقابلات و القيام بالاتصالات التمهيدية مع الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات ثم التحضير برنامج التدقيق الداخلي بحيث نصت معايير التدقيق الداخلي بأنه يجب على المدققين الداخليين وضع تدوين خطة لكل مهمة متضمنة الأهداف و النطاق و الوقت و توزيع المصادر و الهدف من وضع برنامج التدقيق هو توثيق المعلومات خلال المهمة ، و يتم وضعه قبل البدء بالعمل الميداني ، و تقع مسؤولية إعداد برنامج التدقيق الداخلي على رئيس الفريق بمساعدة باقي أعضائه و في نهاية يصادق عليه مدير التدقيق. - تقييم نظام الرقابة الداخلية تحتاج المؤسسات إلى نظام رقابة فعال و قوي كي تقوم بتحقيق أهدافها بنجاح لذلك على المدقق الداخلي دائما التنبيه بأن الرقابة تكون كافية و مفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين ،<sup>2</sup> و الهدف من

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 64

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات. " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن iia ". مرجع سبق ذكره ص 511.

الرقابة الداخلية هو الحصول على تأكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها حيث نص معيار الأداء على نشاط تدقيق داخلي تقييم كفاءة وفعالية الرقابة شاملة و أنظمة التوجيه، العمليات و المعلومات ، يجب أن يتضمن ذلك على صحة المعلومات و قابليتها للاعتماد عليها ، و الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين ، حماية الأصول، استغلال موارد المنشأة بكفاءة واقتصادية .

المرحلة الثانية: العمل الميداني ( المعاينة):

- العينة في أدلة التدقيق:

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

- يتم استخدام العينة في تدقيق الاختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية . . كذلك اختبار الأرصدة والتي تتضمن إجراءات تحليلية و اختبارات تفصيلية لمعاملات و أرصدة تتضمن الاختبارات إجراءات للحصول على دليل ، وتعتمد على الأساليب التالية أهمها: الملاحظة، التفتيش، التثبت، التحليل، الاحتساب، الاستفسار.

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

- أوراق العمل:

يجب أن يقوم المدقق الداخلي بإعداد أوراق العمل التي تشكل الإثبات الداعم للأراء و الاستنتاجات و توصيات التدقيق و التي تستعمل كإثبات للتدقيق كالصور و الخرائط البيانية و الجداول ، والبيانات الوصفية ، و جداول تسلسل الخطوات ، و الملفات الالكترونية ، أو الشرائط أو أقراص الكمبيوتر... إلخ بحيث يحدد الرئيس التنفيذي الداخلي الوسيلة المستخدمة في توثيق وتخزين أوراق العمل. - هناك ملفات الأوراق العمل، ملفات السنة الحالية وهي ملفات أعمال التدقيق الجارية، والملفات المستمرة تسمى بالملفات الدائمة و ملف المراسلات".<sup>1</sup>

- الملف الدائم:

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

- وصف النشاط .

- الهيكل التنظيمي بما فيه عدد الموظفين العاملين، أسماء كبار الموظفين و نماذج التوقيع

- برامج التدقيق .

- طلبات اعتماد المهمات.

- خطط التدقيق.

- الاتفاقيات المهمة والعقود والقرارات والقوانين والأحكام طات العلاقة بالنشاط .

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة . " مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق " ، دارالصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2015، ص 290

- النماذج المستخدمة لدى النشاط. - ملخص تقارير التدقيق الداخلي و أهم التوصيات الرئيسية. - ملخص لأعمال التدقيق القادمة.

- الملف المفتوح:

يجب أن يكون هناك ملف مفتوح الأوراق العمل كل عملية تدقيق، يمثل هذا سجلا مفصلا بأعمال التدقيق والاختبارات التي أجريت أثناء التدقيق.

ويعد هذا الملف لحفظ المستندات و المذكرات و البيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة و لمرة واحدة. ويفيد الملف الجاري الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في إعداد التقارير النهائية كما أنه يمثل قرائن أدلة الإثبات التي تستند إليها عند الإفصاح عن الرأي و عدالة التقارير و البيانات .

- ملف المراسلات:

يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المراسلات من والي دائرة التدقيق الداخلية منها و الخارجية . هذه الملفات الثلاث هي الملفات الأساسية للتدقيق الداخلي ، قد يكون له ملفات أخرى قد تكون لدى مسؤول أو الرئيس التنفيذي للتدقيق<sup>1</sup>.

المرحلة الثالثة: النتائج والتوصيات:

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

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

- المرحلة الرابعة: المتابعة:

كما هو مطلوب من قبل معهد المدققين الداخليين في المعايير والممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ( معيار الأداء 2500 ) " ينبغي وضع آلية للمتابعة لضمان تنفيذ الأعمال بفعالية أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر عدم اتخاذ اجراءات على ملاحظات التدقيق الداخلي المتعلقة"

- المتابعة: تعرف بأنها عملية يقوم بها المدققون الداخليون من خلال تحديد مدى كفاية و فعالية و حسن توقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات والتوصيات التي يتم تبليغها إياها.  
تتضمن عملية المتابعة " أيضا من تحديد ما إذا كانت الإدارة العليا أو مجلس الإدارة قد تحملا مخاطر عدم اتخاذ إجراءات تصحيحية حول الملاحظات التي تم تبليغها.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص. 291، 292.

- خطوات المتابعة:

1- تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف.

2- تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق المباشرة في تنفيذ التوصيات.

3- يقوم التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة

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

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي:

يمثل التدقيق الداخلي جزءا ممثلا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يقوم بأداء وظيفة طبقا للإجراءات و قوانين موضوعة من طرف الإدارة العليا و هي بدورها تقوم بتحديد أهداف قسم التدقيق الداخلي و مسؤولياته الممكن الاعتماد عليها يكون موقع قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الإدارات التشغيلية من أجل تنفيذ مختلف أعماله باستقلالية أكبر وشمولية أكثر، كذلك مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المؤسسة و توجيه بعض الإدارات الأخرى ، يجب أن يحدد موقعه عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا له ، كذلك أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أنشطة تنفيذية من أجل تجنب تعارض المصالح - المراكز الوظيفية في إدارة التدقيق الداخلي:

يعتمد التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينهم حجم المؤسسة ونوعها وطبيعتها نشاطها، إضافة إلى عدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي و مؤهلاتهم العلمية و العملية كما يجب أن يكون التدقيق الداخلي إلى وحدات متخصصة لأنه أمر ضروري جدا والاستفادة منه في الوقت المناسب.

- مدير التدقيق الداخلي:

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

- رئيس التدقيق الداخلي:

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

**- المدقق الرئيسي:**

يعتبر مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي و تدقيق العمليات) . تحت إشراف رئيس التدقيق، كما يكون مشرفاً على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق، التأكد من اتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراء التدقيق عند الحاجة.<sup>1</sup>

**- المدقق المساعدة**

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

---

<sup>1</sup> شر في أحلام حسنية، "دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير وجامعة مستغانم ، 2014 / 2015 ، ص20

## المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي واليات تطبيقه:

إلى نجاح التدقيق الداخلي أو فشله في تحقيق أهدافه يتوقف على مقدار الدعم الذي يتلقاه من الإدارة العليا، معايير التدقيق الداخلي هي مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهمة و التي تهدف إلى توفير مستوى معقول من ضوابط عملية التدقيق الداخلي. المطلب الأول : مفهوم معايير التدقيق الداخلي: المعيار كمصطلح يعني درجة الأفضلية أو الإمتياز المطلوب لغرض معين كقياس أو وزن ، و على الآخرون معه و مسابته فهو ما يتم بواسطته الحكم على دقة أدائهم و يعرف معيار التدقيق على انه " أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية و درجة الانسياق التي يصل إليها المدققين عند أدائهم لوظائفهم"<sup>1</sup> أما معايير التدقيق الداخلي تحديدا فتعرف على أنها "المقاييس و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وذلك وفقا لما تم التوصل إليه و اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين و هذا يعني أن معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها تمثل أساسا لعمل المدققين الداخليين و تحديد مسؤولياتهم الفنية و متابعة أدائهم المهني.

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

## المطلب الثاني: أهمية و أهداف المعايير في ممارسة التدقيق الداخلي:

أولا : أهمية معايير التدقيق الداخلي: تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي: . تعتبر ضرورة للمدققين الداخليين كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم. . يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد

## ثانيا: أهداف معايير التدقيق الداخلي :

قد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنها:

بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن تكون عليها التدقيق الداخلي

- وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي و تعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.

- وضع أسس لقياس أداء المدققين الداخليين. - التأسيس لعمليات تنظيمية متطورة و تشجع إدخال تحسينات عليها. . تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في منشآت الأعمال الحقيقية الدور والمسؤوليات المرتبطة

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 21 - عبد الغني فضل علي . "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك"، مذكرة ماجستير، جامعة اليرموك ، عمان ، 2003، ص 51

بالتدقيق، وتعزيز إدراكها الأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي.

ثالثاً: معايير التدقيق الداخلي:

إن تأدية التدقيق الداخلي لوظائفه الحديثة و المتمثلة في خدمة التأكيد الموضوعي حول إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم الاستثمارية الموجهة لخدمة الزبون تتطلب مجموعتين من المعايير هما:<sup>1</sup>

1- معايير السمات: المتمثلة في سمات أو خصائص الجهات التي تؤدي أنشطة التدقيق الداخلي.

2- معايير الأداء التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي و تضع المقاييس التي يتم من خلالها تقويم أداء تلك الأنشطة.

<sup>1</sup> بولنوار خيرة ، " التدقيق الداخلي كأداة لتحليل و تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص تدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم :2017 ، ص 13.

الجدول رقم 3-1: معايير التدقيق الداخلي الحديثة

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

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

المصدر: صالح العقدة وآخرون التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات" بحوث محكمة منتقاة، مصر الجديدة القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات 2012، ص11.12

المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي وأهميته.

أولاً: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي: تتمثل في ما يلي:

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

2- قابلية المعلومات للاعتماد عليها:

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

## 3- حماية الأصول:

يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة البحث في الخسائر الناتجة عن السرقة و الحريق، و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة لذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سواء استخدام الأصول و حمايتها من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها. 4- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي بقيام موظفي المنشأة بما هو مطلوب منهم من إتباع السياسات والخطط و الإجراءات و التعليمات و في حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك و تحديد التكلفة الناتجة و المخاطر عن عدم الالتزام و ما هي الطريقة التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة.

## 5- الوصول إلى الأهداف والغايات:

يتم وضع الأهداف والغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، و على المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.<sup>1</sup>

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

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

## 8- الشك المهني:

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

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة " مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق " ، مرجع سبق ذكره ، ص 33.

ثانيا- أهمية التدقيق الداخلي:

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

ومن العوامل التي أدت إلى الاهتمام أكثر بالتدقيق الداخلي هي كالاتي:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها على نطاق واسع ، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة وكافة العاملين.  
- ظهور شركات المساهمة و حاجتها للمعلومات من أجل سلامة استثمارها و صحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم المالية المنشورة<sup>1</sup>.

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

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

المطلب الرابع : مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات اختياره وتقييمه:

إن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تتوقف على توفر فئة من المدققين فيهم صفات مكتسبة سواء أثناء دراستهم أو أثناء ممارستهم لواجبهم المنني. أولا: ومن هذه الصفات ما يلي:

1- الوعي الإداري

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

2- الدافع الشخصي:

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

3- الحكم :

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

4- القدرة الاتصالية:

<sup>1</sup> عثمان عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره ، ص08

تتطلب وظيفة التدقيق الداخلي قدرة عالية على الاتصال تساعد المدققين على تبادل المعلومات حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للتدقيق من جهة وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى و هذه المقدره يمكن للمدققين تنميتها بالخبرة لذلك فهي تختلف من مدقق إلى آخر ولكن المدقق الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفوية أم كتابية، حيث تمكنه هذه المهارة من تحقيق أهداف التدقيق بصورة واضحة وفعالة.<sup>1</sup>

5- المثابرة:

يحتاج تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي جهود فكرية و جسدية كبيرة مدير التدقيق الداخلي أن يحاول باستمرار تدريب المدققين على الصبر و المثابرة و يعلمهم كيف يؤدون الأعمال الصعبة دون ملل أو ضجر 6- الابتكارية:

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

7- اللياقة: تنطوي صفة اللياقة على الطريقة الإيجابية التي يتعامل بها المدققون مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق و كذلك القدرة على إبداء الملاحظات و أحيانا الانتقادات البناءة دون استشارة غضب الشخص المنتقد 8- قوة الشخصية:

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

9- الأمانة و الموضوعية:

يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقيماً و أميناً و مخلصاً في عمله و عليه أن يتوخى العدالة و أن يكون متحيزاً، و أن يكون ذو استقامة حقيقية، و غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة 10- السرية في العمل:

يجب على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله و أن لا يستخدم هذه المعلومات لغايات شخصية أو بطريقة تؤدي إلى إيذاء مصلحة المنشأة. | أولاً : إجراءات اختيار تقييم المدققين الداخليين:

1- إجراءات اختيار المدققين الداخليين

- يتم اختيار المدققين الداخليين من عدة مصادر مثل: الجامعات و الكليات حيث يجب أن يكون المدقق حاصل على شهادات جامعية أو مهنية..... وغيرها. وقد يكون اختيار المدققين من داخل الشركة أو من خارجها.

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

- يجب حسم قبول أو عدم قبول طالب الوظيفة خلال أو في نهاية الفترة التجريبية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلي جمعة، " مدخل إلى التدقيق الحديث " ، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2005، ص 55

<sup>2</sup> أحمد حلي جمعة. " التدقيق الداخلي و الحكومي"، مرجع سبق ذكره، ص 50

- 2- كيفية تقييم المدققين الداخليين: من الأهمية وجود سياسة واضحة لتقييم موظفي التدقيق الداخلي حيث يجب أن يراعي التقييم الآتية - تحديد معايير وطرق التقييم
- أن يتم التقييم دوريا مرة في السنة على الأقل وقد يكون بعد إنهاء كل مهمة تدقيق.
  - تحديد عناصر الأداء بوضوح.
  - الأخذ بعين الاعتبار العناصر الشخصية.
  - توضيح فوائد وإيجابيات البرنامج مثلا:
  - يكشف نقاط الضعف ويعمل على معرفته بأنفسهم وبإمكانياتهم.
  - التحفيز واكتشاف الإمكانيات والطاقات لدى المدققين.
  - وضوح الرؤية المستقبلية للمدقق وإمكانيته على ضوء ذلك التقدم والرقى. - تقييم الأمور العملية:
- 1- الأهداف التي تم تحديدها ومدى كونها واقعية بالنسبة للأنجاز.
  - 2- الالتزام بدليل التدقيق الداخلي. 3- عدد التوصيات التي تم تقديمها وتمت متابعتها .
  - 4- القدرة على إنجاز الأعمال ضمن أوقات الموازنات التقديرية.
- تقييم الموظف ( المدقق الداخلي) لنفسه:
- إن عملية تقييم أداء المدقق عملية ذات اتجاهين يعني تقييم الموظف المعني بواسطة المسؤول عن تقييم و بحث أدائه معه بحثا عملا صريحا وللمساعدة في تنفيذ العملية وإنجازها تحتوي نماذج التقييم قسما خاصا لتقييم الموظف لنفسه الهدف هو توفير الفرصة لكل موظف لتقييم نفسه بنفسه على أساس توفير المعلومات بصورة واقعية لكي<sup>1</sup> يتمكن المسؤول عن التقييم من مقارنة رأيه بالرأي الشخصي يساعد على تحديد المناطق التي تثير الخلافات في الرأي.

<sup>1</sup> أحمد حلي جمعة" التدقيق الداخلي والحكومي" مرجع سبق ذكره ص 52

## خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نستخلص مكانة التدقيق بصفة عامة و التدقيق الداخلي بصفة خاصة في المؤسسة مهما كان نوعها أو أكبر حجمها، لذلك فإن التدقيق الداخلي هو وظيفة ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة، بحيث يقوم على أساس تقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية المختلفة من إدارات وأقسام، يساعد كذلك جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بأسلوب فعال و منظم وفق إجراءات وسياسات متفق عليها بمعايير دولية لإضافة قيمة للمؤسسة، لذا يمكننا القول بأمن التدقيق الداخلي هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف أنشطة المؤسسة، وضمان السير الجيد السياسات منها وزيادة فعاليتها للوصول إلى الأهداف المرغوب فيها.

# الفصل الثاني

فعالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء

مقدمة الفصل الثاني :

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية و المحور الأساسي الذي يدور حوله أي اقتصاد حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى بلوغ وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة .  
و من هذا ارتأينا في فصلنا هذا التعرض أولاً إلى مفهوم المؤسسات الاقتصادية ووظائفها وأهدافها بصفة عامة

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول : تعريف المؤسسة الاقتصادية:

إن عملية إعطاء ووضع تعريف موحد وواضح للمؤسسة الاقتصادية يعتبر أمر بالغ الصعوبة، فقد تعددت وتباينت آراء الإقتصاديين حول مفهوم المؤسسة الاقتصادية، وهناك جملة من أسباب التي أدت إلى عدم الوقوف على تعريف موحد للمؤسسة الاقتصادية أهمها :

- التطور المستمر الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية في طرق تنظيمها، وفي أشكالها القانونية منذ ظهور وخاصة في هذا القرن .

-تسعب و اتساع نشاط المؤسسة الاقتصادية، سواء الخدماتية منها أو الصناعية ، وقد ظهرت عدة مؤسسات تقوم بعدة أنواع من النشاطات في نفس الوقت، وفي أمكنة مختلفة مثل المؤسسات المتعددة الجنسيات .

- اختلاف الاتجاهات الاقتصادية والإيديولوجية، حيث أدى ذلك إلى اختلاف نظرة الإقتصاديين في النظام الاشتراكي إلى المؤسسة عن نظرة الرأسماليين، و عليه إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة.

ومن هنا جاءت تعاريف شاملة تشمل مختلف أنواع المؤسسات ، سواء من ناحية الأنظمة الاقتصادية و أنواعه النشاط والأهداف<sup>1</sup>.

وفيما يلي ندرج بعض التعاريف الشاملة الخاصة بها : - تعرف على أنها " اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين . و هذا في إطار قانوني و مالي اجتماعي معين ، ضمن شروط.

تختلف تبعاً لمكان وجود المؤسسة وحجم و نوع النشاط الذي تقوم به ، و يتم هذا الاندماج لعوامل الإنتاج بواسطة تدفقات نقدية حقيقية و أخرى معنوية و كل منها يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأفراد، وتتمثل الأولى في الوسائل و المواد المستعملة في نشاط المؤسسة ، أما الثانية فتتمثل في الطرق و الكيفيات و المعلومات المستعملة في تسيير و مراقبة الأولى<sup>2</sup>

وتعرف كذلك على أنها " شكل اقتصادي و تقني و قانوني و اجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الإجتماعي بهدف إنتاج سلع " أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة كما تعرف " أنها مجموعة من الطاقات البشرية و الموارد المادية ( طبيعية كانت أو مادية أو غيرها ) و التي تشغل فيها بينها وفق تركيب معين و تولفية محددة قصد انجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع "

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون " اقتصاد المؤسسة"، دارالمحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية . 1998، ص 8

<sup>2</sup>ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 3- صمويل عبود ، " اقتصاد المؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية ، 1982 ، ص 58

### المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة الاقتصادية

أولاً: أهداف المؤسسة الاقتصادية :

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

1- الأهداف الاقتصادية:

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

. عقلنة الإنتاج :

أي الاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجيتها من خلال التخطيط المحكم و الدقيق للإنتاج و التوزيع ثم مراقبة تنفيذ الخطط والبرنامج و ذلك بهدف تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية و المالية و الإفلاس في أحر المطاف نتيجة لسوء استعمال عوامل الإنتاج

- تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمع : وهذا من خلال تحقيق كامل عناصر الإنتاج لتلبية الحاجات المتزايدة ، و يجب أن يحقق الإنتاج ما يلي:<sup>1</sup>

- مستوى عالي من المرونة .

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

- أن يتم تسليمه لطالبيه في الوقت المحدد. 2- الأهداف الاجتماعية

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

- ضمان مستوى مقبول من الأجور

يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا و شرعا و عرفا، إذ يعتبر العمال العنصر الحيوي و الحي في المؤسسة إلا أن مستوى و حجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض و الارتفاع حسب طبيعة المؤسسة و طبيعة النظام الاقتصادي و المستوى المعيشي.<sup>2</sup>

- تحسين مستوى معيشة العمال :

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

- توفير تأمينات و مرافق للعمال :

<sup>1</sup> أحمد طرطار، "تقنيات المحاسبية العامة في المؤسسة" ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999، ص 15. 2 - مرجع السابق، ص 17-  
<sup>2</sup> عمار زتوني، " مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة التمويل البنكي "، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بسكرة العدد 09 . مارس 2006.

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

- تأهيل العمال حيث يتم تدريب و تطوير العاملين و رفع مستويات مهارتهم المهنية ، وهذا عن طريق اخضاع العمال إلى دورات تكوين و تدريب من أجل رفع المستوى المهني و التخصص حسب القدرة المهنية للعمال.

### 3- الأهداف التكنولوجية:

من بين الأهداف التكنولوجية التي تؤدها المؤسسة :

- البحث و التنمية :

حيث مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل و الطرق الإنتاجية علميا، و ترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهميته لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح، و يمثل هذا البحث نسب عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة، و خاصة في السنوات الأخيرة،<sup>1</sup> و إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية و أحسن وسيلة ، تؤدي إلى التأثير على الإنتاج و رفع المرد ودية الإنتاجية في المؤسسة. - كما أن المؤسسة الاقتصادية تؤدي دورا مساندا للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث و التطور التكنولوجي نظرا لما تمثله من وزن في مجموعها و خاصة الضخمة منها من خلال الخطة التنموية العامة<sup>2</sup> للدولة المتوسطة الأجل، التي يتم من خلالها التنسيق بين العديد من الجهات إبتداء من مؤسسات البحث العلمي و الجامعات ، و المؤسسات الاقتصادية. ثانيا: وظائف المؤسسة الاقتصادية :

للمؤسسة عدة وظائف تمكنها أداء دورها الاقتصادي و الاجتماعي:

### 1- الوظيفة المالية:

تعتبر الوظيفة المالية من أهم الوظائف في المؤسسة فالمؤسسة لا تقوم بنشاطها من إنتاج و تسويق ...دون توافر الأموال اللازمة لتمويل أوجه النشاط المختلفة و أوجه الإنفاق .

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

### 2- وظيفة التموين:

التموين كمجموعة من مهام و عمليات ، يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل من خارج المؤسسة، بكميات و تكاليف و نوعيات مناسبة طبقا لبرامج و خطط المؤسسة. و من هذا التعريف يتضح لنا أن وظيفة التموين تنقسم إلى مهنتين فرعيتين هما : مهمة الشراء و مهمة التخزين. 1- مهمة الشراء:

<sup>1</sup> إبراهيم بخني . " دور الانترنت و تطبيقاتها في مجال التسويق"، دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، غير منشورة . كلية العلوم الإق و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002-2003، ص 05

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 21

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

### 3. مهمة التخزين:

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

### 3- وظيفة الإنتاج :

يعتبر الإنتاج الوظيفة الأساسية للمؤسسات الإنتاجية فهو المبرر لوجودها و الحافز على استمرارها وبقائها كون الإنتاج يرتبط بإشباع الحاجات الإنسانية و بالتالي فإنه يستمر مادامت الحاجة الإنسانية قائمة . و يمكن تعريفها بأنها " عملية إنتاج المنفعة أو المنافع الذي يقام العمل من أجل خلقها وبيعها كوسيلة لتحقيق الربح .

### 4- وظيفة التسويق :

يعد التسويق من المفاهيم التي استقطبت انتباه و اهتمام العديد من الاقتصاديين و الباحثين خلال العقود الأربعة الأخيرة و يركز هذا الاهتمام حول كيفية تعريف مفهوم التسويق. ويعرف التسويق على أنه مجموع العمليات و الجهود التي تبذلها المؤسسة من أجل معرفة أكثر لمتطلبات السوق و ما يجب انجازه في مجال مواصفات المنتج الشكلية و التقنية حتى تستجيب أكثر لهذه المتطلبات متجهة ، و كل ما يبذل من جهود في عملية ترويج و توفير المنتج للمستهلك في الوقت المناسب و بالطريقة الملائمة حتى تبيع أكبر كمية ممكنة منه و بأسعار ملائمة تحقق أكثر أرباحا لها. 5- وظيفة الموارد البشرية<sup>1</sup> تحتل وظيفة الموارد البشرية مكانة هامة في المؤسسة، فهذه الأخيرة لها أموال ، زبائن تكنولوجيا، أسواق. ولتشغيل كل هذا فهي بحاجة إلى محرك أساسي وهو الأفراد. وتعرف وظيفة الموارد البشرية على أنها مجموعة النشاطات المتعلقة بحصولها المؤسسة على احتياجاتها من الموارد البشرية، وتطويرها وتحفيزها و الحفاظ عليها بما يمكن من تحقيق الأهداف بأعلى مستويات الكفاءة و الفعالية .

<sup>1</sup> جمال الدين محمد المري " الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية " ، الدار الجامعة الإسكندرية ، 2003، ص 36

المبحث الثاني : مفاهيم حول الأداء

المطلب الأول : تعريف الأداء

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء، وتجدر الإشارة بداية إلى أن الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية ( to perform ) و اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية ( performer ) و الذي يعني : تنفيذ مهمة أو تأدية عمل " .

أما اصطلاحاً يمكننا تقديم مجموعة من التعريف بما يفي بالغرض من الدراسة :

- عرف عبد الحلیم عبادة الأداء بأنه " يعبر عن نشاط شمولي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس ومعايير معينة تضعها بناء على أهداف طويلة الأجل " . أما حسب ( A-KHERAKHE ) من وجهة نظر هذا الكتاب فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة " .

- ويرى Roblin & Wierseman بأن الأداء هو : " قدرة المشروع على تحقيق الأهداف طويلة الأجل " تمكن أهمية الأداء في تحقيق الأهداف طويلة الأجل و المتمثلة في البقاء و النمو و التمييز إضافة إلى الأهداف الأخرى المخطط لها.<sup>1</sup>

- أما حسب MEYER & WIT فالأداء هو: "المستوى الذي تتمتع به مخرجات المنظمة بعد إجراء العمليات على مداخلاتها ، فالأداء هو مخرجات الأنشطة و الحملات التي تشكل داخل المنظمة " . و عرف الأداء من طرف bernard & danil بأنه : " يعتمد في مراحله القصيرة والمتوسطة دائماً على مستويين و هما : الفعالية و تعني درجة بلوغ الأهداف مهما كانت الوسائل المستعملة والكفاءة التي تمثل العلاقات بين النتائج المتحصلي عليها و الوسائل المستعملة للوصول إليها؟<sup>2</sup>

أي أن الأداء مرتبط بمفهومي الكفاءة و الفعالية ، بحيث قد يكون الأداء كفو و فعال في نفس الوقت، وقد تحقق أي منهم دون الآخر.<sup>3</sup>

5-

<sup>1</sup> وهيبية ديجي " دور إستراتيجية التمييز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية " مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة . 2013 ، ص 51

<sup>2</sup> مجلة الباحث. " دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية " ، جامعة ورقلة العدد السابع ، 2010 ، ص 218 . 3- فلاح حسن الحسيني، إدارة المشروعات الصغيرة ، مدخل استراتيجي للمنافسة والتمييز " دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان . 2006 ، ص

<sup>3</sup> طاهر محسن منصور الغالي ، وائل محمد صبيحي ، إدريس " الإدارة الإستراتيجية ، منظور منهجي متكامل " دار وائل و التوزيع ، عمان ، ط.1، 2017 ، ص 478

. الأداء الاجتماعي : و يتمثل في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تقديم الخدمات للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة و الوفاء بالتزاماتها اتجاهه و أداء مستوياتها ، ويرى البعض أن فعالية المؤسسة تكمن في قدرتها على تحقيق درجة من الرضا لدى الفئات المطلوبة دعمها للمؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية أو الخارجية.<sup>1</sup>

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

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

. الأداء التكنولوجي : يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي معين و في أغلب الأحيان تكون هذه الأهداف التي ترسمها المؤسسة إستراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا

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

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

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

. أداء الوظيفة المالية: و يتمثل في قدرة المؤسسة على توليد إيرادات مالية سواء كانت من أنشطتها الجارية، الرأسمالية أو الاستثنائية، وتحقيق الفوائض المالية من خلال الابتعاد عن العسر المالي وظاهرة الإفلاس بواسطة توفير السيولة و تحقيق معدل المردودية الجيد بتكاليف منخفضة ، و البحث عن المصادر المالية اللازمة لتغطية احتياجاتها بأقل تكاليف و الاستخدام الكفؤ لهذه الموارد المتاحة.<sup>2</sup>

- أداء وظيفة الموارد البشرية : يتجلى في قدرة الفرد على القيام بالأنشطة و المهام المختلفة التي يكون منها عمله تبعا لما يناسب قدراته وطبيعته عمله، ف ضمان استخدام موارد المؤسسة بكفاءة وفعالية لا يتم إلا من خلال الأفراد، وهو ما يعطي أهمية كبيرة للدور الذي يلعبه المورد البشري في المؤسسة، و من ثم يجب على

<sup>1</sup> Bernard Martory, Danniell Crozet, « Gestion des ressources humaines, pilotage social et performance », dunod, Paris, 2005,

هذه الأخيرة أن تقوم بجلب و استخدام الموارد البشرية ذات الكفاءة والمهارة العالية و أن تقوم بتسيير تسييرا فعالا.

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

- أداء وظيفة البحث و التطوير : يقصد بها قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة و مدى مواظبتها للتطورات التكنولوجية الحديثة مع استخدامها في الإنتاج و التسويق و كذا توفير جو ملائم للاختراع ، الابتكار و الإبداع من خلال تحفيز العاملين على التجديد و خلق جو المنافسة بينهم في هذا المجال .

4- حسب معيار المصدر:

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

- الأداء الداخلي :

وهو أداء الناتج عن كل من الموارد البشرية و المالية و التقنية الضرورية لتسيير نشاط المؤسسة و يشمل هذا الأخير ما يلي : الأداء البشري : وهو أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة ، و تحقيق الأفضلية باستخدام مهاراتهم و خبراتهم . - الأداء التقني : و يمثل قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال<sup>1</sup>.

- أداء المالي : و يكمن الأداء المالي في فعالية تعبئة و استخدام الوسائل المالية المتاحة .

. الأداء الخارجي ( الظاهري) :

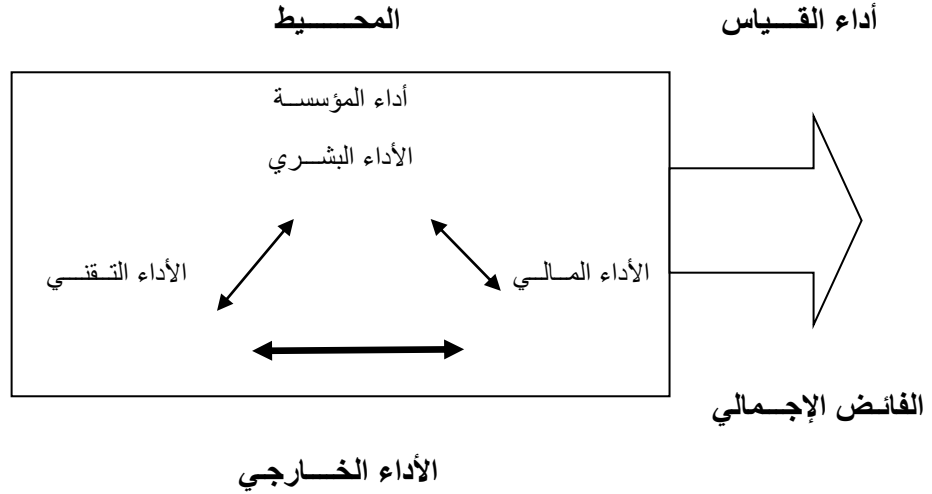
هو الأداء الناتج عن التغييرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة ، وهناك عدة عدة متغيرات تنعكس على أداء المؤسسة. فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة الإرتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين ، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد و اللوازم و الخدمات فكل هذه التغييرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب<sup>2</sup>.

إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا سهل إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن قياسها و تحديدها و لعل من أهم طرق تحليل الظواهر طريقة الإحلال المتسلسل . و يمكن توضيح النوعين السابقين في شكل التالي :

<sup>1</sup> عادل عشي ، " تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية " . رسالة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010 ص 06

<sup>2</sup> عبد الملوك مزهودة، مرجع سبق ذكره ، ص 89

شكل رقم II-1 الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة



المصدر: عادل عشي ، " تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية " .رسالة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010 ص 06-2- عبد المليك مزهودة، ص 06  
ثانيا: مجالات الأداء

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

#### 1- مجالات ميدان الأداء المالي :

بعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القادم المشترك بين الكاتب والباحثين والمدراء سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية و النظرية في عمليات تقييم الأداء ضمن الواقع العلمي في مختلف مؤسسات الأعمال حيث يرى « lynch » بأن الأداء المالي يبقى المقياس المحدد المدى نجاح المؤسسات وأن عدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها للخطر ويذهب بعض الكتاب إلى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الأداء المالي ، و ذلك إلى حد اعتباره الهدف الأهم في المؤسسة، وضمن التوجه يعبر « HUNT M- ORGAN

« عن تلك الأهمية بالقول إن الأداء المالي يعد هدف المؤسسات الأساسي ، وأن الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمنا من خلال تحقيق الأداء المالي ، وضمن المنظور الاستراتيجي للأداء المالي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>فلاح حسن عداي الحسني " الإدارة الإستراتيجية " ، دار وائل للنشر، ط 1 عمان 2000، ص، ص 58-59.

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

- كالحصة السوقية ، تقديم منتجات جديدة ، نوعية المنتج و الخدمة المقدمة فاعلية العملية التسويقية و الانتاجية، ويرى « macmenamin

أن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بنسب أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال في المؤسسة. كما يرى « vonkatraman- ramanujam

« أن" الاعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العلمانية ، يعد ميدان للأداء الذي يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الاستراتيجية الحديثة".

3- مجال مبيدات الفاعلية التنظيمية : يمثل المفهوم الأوسع و الأشمل الأداء الأعمال و الذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي و العملياتي ، ويرى cameran – whetnte

أنه في المناسب اعتماد هذا الميدان بمفاهيمه و مقاييسه عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية ، خاصة في مجال بحوث الإدارة الإستراتيجية ونظرية المؤسسة نظرا لما تتطلبه من اهتمام ، إذ يعطي هذا الميدان أن أهداف أصحاب المصالح في المؤسسة و يجد القياسات المناسبة لأهداف مختلف الأطراف " وضمن منطق آخر يؤكد porter: على مفهوم الفعالية و قدرتها كميدان أداء تستطيع المؤسسة من خلاله التفوق و التنافس ".<sup>1</sup>

المطلب الثاني : مكونات الأداء و العوامل المؤثرة فيه ثانيا : مكونات الأداء:

يتكون الأداء من ثلاث مكونات رئيسية هي الفعالية و الكفاءة و الإنتاجية، أي أن المؤسسة التي تتميز بأداء أفضل هي التي تجمع بين هذه العوامل و تسيرهما بشكل جيد ، وعليه سنتطرق لمفهوم هذه العوامل:<sup>2</sup>

1- تعريف الفعالية حسب plauchet vincent : ينظر الكاتب الى فعالية على أنها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب و الوصول إلى النتائج المرتقبة.<sup>3</sup>

تعريف آخر : نقصد بالفعالية مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن العلية تعبر عن درجة بلوغ المؤسسة لأدائها المسطرة ، مما يدل على المقارنة بين عنصرين وهما

الأهداف المخططة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والأهداف المنجزة فعليا وتقاس بالنسبة

= RP/RM حيث :

<sup>1</sup> الشيخ الداوي ، " تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء " ، مجلة الباحث العدد السابع ، الجزائر، 2009، ص 218  
<sup>2</sup> الهام يحيواوي " الجودة كمدخل لتحسين الأداء الأنتجاي للمؤسسات الصناعية الجزائرية " دراسة ميدانية بشركة الإسمنت ( عن توتة ( باتنة مجلة الباحث ، العدد الخامس ، ورقلة ، 2007، ص 46.  
<sup>3</sup> الشيخ الداوي ، المرجع سبق ذكره ، ص 219.

RM: هي قيمة المخرجات الفعلية ( الأهداف المنجزة )

RP : قيمة المخرجات المتوقعة ( الأهداف المخططة) :

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

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

من خلال التعريفين السابقين يتضح لنا أن الكفاءة تعني كيفية استخدام المؤسسة المدخلات هم من الموارد مقارنة بمحل حمايتها . ويتمثل جوهر الكفاءة في تعظيم الناتج وتدنية التكاليف و تقاس بالعلاقة التالية :

$$\text{الكفاءة} = \text{Mr/Rm}$$

حيث : RM = مخرجات

MR = المدخلات<sup>1</sup>.

3- الانتاجية : تعرف بأنها استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات و هي تستعمل لتباين مدى نجاعة المؤسسة في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة . - تعريف آخر: تعتبر الإنتاجية مقياس للكفاءة التي تسمح بها المؤسسة في عملية تحويل المخلات إلى مخرجات و بالتالي هي تعبر عن كمية الإنتاج المنسوبة لعنصر أو عدة عناصر من الإنتاج خلال فترة زمنية محددة .

ثانيا : العوامل المؤثرة على الأداء :

يتأثر الأداء بالعديد من العوامل المختلفة منها ما هو ذو طبيعة داخلية يمكن للمؤسسة التحكم فيها، ومنها ما هو صادر عن المحيط الخارجي يصعب التحكم فيه و بالتالي على المؤسسة التكيف معها ، و نفصل كل من العوامل الداخلية و الخارجية فيما يلي:<sup>2</sup>

1- العوامل الخارجية : تتمثل في مجموعة من متغيرات و القيود التي تخرج عن نطاق التحكم في المؤسسة و عليه فإن أثارها قد تكون في شكل فرص ، كما تصنف هذه العوامل الى:<sup>3</sup>

- العوامل الإقتصادية : تؤثر بشكل كبير على المؤسسة الإقتصادية ، خاصة الصناعية منها ونظرا الطبيعة المؤسسة من جهة ومن جهة ثانية لكون البيئة الإقتصادية هي مصدر لمختلف الموارد المؤسسة و المستقبل المختلف منتجاتها ، وتنعكس أثارها على أداء المؤسسة في المدى القصير.

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

<sup>1</sup> بدر الله قويدر الواحد وناصر دادي عدون . " مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية الجزائرية)"، دار

المحمدية ، الجزائر ، ص 16

<sup>2</sup> مجيد الكرخي ، "تقويم الأداء باستخدام المالية" ، دار المناهج للنشر و التوزيع الأردن . 2007. ص 32.

<sup>3</sup> زهير ثابت ، " كيفية تقييم أداء الشركات و العاملين "، دار النهضة العربية ، مصر ، 2001، ص 14.

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

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

2- العوامل الداخلية : تنتج هذه العوامل عن تفاعل مختلف العناصر الداخلية للمؤسسة لذا فهي خاضعة للحكم المؤسسة وتشمل مختلف المتغيرات التي تؤثر على أداء المؤسسة سواء سلبا أو إيجابا وتصنف إلى عدة عناصر نذكر منها :

- العنصر البشري : يشكل أهم مورد في المؤسسة فنمو تنافسية و تطور المؤسسة مرهون بمدى استقطابها العناصر البشرية متميزة في مهاراتها و معارفها و قدراتها على الانسجام في الجماعة، ومدى تعاونها كما تعمل على بذل جهد أكبر وتحقيق أداء أفضل. - الإدارة: إن لها مسؤولية كبيرة في تخطيط و تنظيم و تنسيق و قيادة ورقابة جميع الموارد التي تقع ضمن نطاق مسؤولياتها و سيطرتها فهي بذلك تؤثر على جميع الأنشطة في المؤسسة ومنه فهي مسؤولة بنسبة كبيرة عن زيادة معدلات الأداء داخل المؤسسة.

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

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

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

#### المطلب الثالث : مستويات الأداء ومقاييسه :

إن مؤسسة في مجملها عبارة عن مجموعة من الموارد المادية والبشرية و المالية، فكل مؤسسة تهدف عن طريق هذه الموارد الوصول إلى أفضل مستويات الأداء ، إلا أن ذلك لا يتم بصورة بسيطة و إنما يجب أن يكون هناك تقييم فعال للأفراد و إعطائهم لمتابعة و الإهتمام الكافيين ، لأن أداء المؤسسة ككل يعتمد على

أداء الفرد ، فإذا كان أداء هذا الأخير جيد أو ضعيف فإن أداء المؤسسة يكون بالمثل ، وبما أن المؤسسات وحدات جزئية من النظام الكلي (الدولة) . فإن الأداء العام يرتبط بأداء المؤسسة  
أولاً : مستويات الأداء : توجد ثلاثة مستويات للأداء هي كما يلي :

#### 1- تقييم الأداء العام

يهدف تقييم الأداء العام للدولة أو أي قطاع من قطاعات الإنتاج الأخرى إلى تقييم خطط التنمية الإجتماعية والاقتصادية للدولة لمعرفة ما لها وما عليها و بالتالي الوقوف على نقاط القوة والضعف والقصور لديها وهذا بهدف تحليلها ما يسمح لها بوضع اقتراحات تساعد في وضع الخطة القادمة في أي قطاع من القطاعات المكونة للدولة.<sup>1</sup>

#### 2- تقييم الأداء المؤسسي

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

وبصدد التحدث عن الأداء المؤسسي ، فهناك مستويات عديدة للأداء تفيد بالتعرف على مستوى الأداء الذي تم تحقيقه وهي كالآتي:

3- الأداء الإستثنائي : وهو بين تفوق المؤسسة ضمن الصناعة أي تفوق المؤسسة في أدائها مقارنة بالمؤسسات الأخرى ، وذلك من خلال امتلاكها لاستثمارات ناجحة ، وكفاءات بشرية غير سبلة التقليد ( رأسمال فكري) و كذلك ازدهار وضعها المالي<sup>2</sup> :

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

5- الأداء الجيد جدا: وهذا المستوى يتحقق بإمتلاك المؤسسة الإطارات كفاءة وتوفر الدلائل المستقبلية المتمتع بوضع مالي جيد:

<sup>1</sup> محمد الطعامة ، " معايير قياس الأداء الحكومية وطرق استنباطها : دراسة تطبيقية على وحدات الحكم المحلي " دون تاريخ ، ص 31  
<sup>2</sup> محمد الطعامة، المرجع سبق ذكره ، ص 32. 3. خالد محمد بن حمدان ، وائل محمد صبيح إدريس . " الاستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي " منبج معاصر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان ، ص 385.

6- الأداء الجيد:

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

7- الأداء المعتدل : و هذا المستوى بين أن أداء المؤسسة دون المعدل (أداء المؤسسة أقل من المستوى المرغوب) ويكون ذلك عندما تتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات و الخدمات و قاعدة العملاء و الكوادر البشرية كما أن المؤسسة تعاني أيضا صعوبة في الحصول على أموال اللازمة لتمويل نشاطها وذلك البقاء و النمو.

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

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

المستوى الثالث: تقييم الأداء الفردي:

ويتضمن تقييم الأداء لكل فرد من العاملين بإعتبار المورد البشري هو من أهم موارد المؤسسة ، ويتم التقييم من استعمال جملة من المعايير ( المؤشرات) وذلك لمعرفة مستوى أداء الأفراد على مستوى كل وظيفة . تتأثر المستويات السالفة الذكر ببعضها و تؤثر فيما بينها، و هذا نظرا لطبيعة العلاقة بين هذه المستويات فالفرد جزء من المؤسسة و المؤسسة جزء من القطاع العام فكلها تشترك في أهداف العامة لعملية التقييم، ونقاط الضعف الأداء الأفراد والمؤسسة أو القطاع العام، ومن ثم يمكن إيجاد الإجراءات التصحيحية أو التعزيزية و بما أنها عمليات تكاملية فإن تقييم أداء الدولة يتطلب تقيما لأداء مؤسساتها ، وتقييم أداء المؤسسات يتطلب تقييم أفرادها ولكن نقطة الاختلاف بين هذه المستويات في أن لكل منها مجالات ومؤشرات أداء خاصة به ولتدعيم ما سبق قوله فإنه من المستحيل أن تنجح المؤسسة في تحقيق أهدافها دون أن يتوفر لها أفراد أكفاءة قادرين على انجاز وظائفهم بدرجة عالية.

ثانيا : مؤشرات الأداء

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

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

1- كيف يختار مؤشرات الأداء؟<sup>1</sup>

- يجب أن تتوفر في مؤشرات الأداء سمتان رئيسيتان هما :

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

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

#### جدول رقم II-4: مؤشرات الأداء

نوع المؤشر	تعريفه	أمثلته
مؤشر المدخل	مقياس للموارد المستخدمة	*المعدات اللازمة *عدد الموظفين *التمويل المستخدم
مؤشر الكمية	كمية الخدمة المقدمة	*عدد المشاريع *عدد الأفراد الذي تقدم
مؤشر الجودة	نوعية الخدمة المقدمة بناء على المستخدم أو المعنيين	*الوقت المستغرق مدى رضا العملاء (الزبائن)
مؤشر الكفاءة	تكلفة وحدة المخرج والوقت المستغرق	*تكلفة وحدة الخدمة ووصولها للمستهلك *نسبة الإنجاز خلال فترة زمنية معينة
مؤشر الفعالية	مدى تحقيق الخدمة للهدف المرجو منها	*زيادة نسبة التوظيف *خفض معدل الأمراض

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

#### 3- مؤشرات الأداء و المؤشرات المساعدة:

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

<sup>1</sup> منظمة الصحة العالمية ، شعبة خدمات الإشراف الأداة رقم 02 ، مسرد مصطلحات التخطيط والمراقبة والتقييم ، آذار 2004.

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

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء

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

المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء

أولاً : مفهوم تحسين الأداء

إن تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات و انتاجية العمليات و تحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى ..

ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء هي :

- الوعي تحقيق احتياجات و توقعات الزبون ( الداخلي / خارجي).

- إزالة الحواجز و العوائق و تشجيع مشاركة جميع العاملين .

- التركيز على النظم والعمليات .

- القياس المستمر ومتابعة الأداء.

ثانياً : إجراءات تحسين الأداء

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

- الخطوة الأولى : تحديد الأسباب الرئيسية للمشاكل الأداء:<sup>1</sup>

لابد من تحديد أسباب الانحراف في أداء العاملين عن الأداء المعياري ، إذا أن تحديد الأسباب ذو أهمية لكل من الإدارة و العاملين ، فالإدارة تستفيد من ذلك في الكشف عن كيفية ، تقييم الأداء ، و فيما العملية قد تمت بموضوعية وهل أن انخفاض الأداء للعاملين و أن ندرة المواد المتاحة لهم هي السبب الرئيسي كما أن الصراعات بين الإدارة و العاملين يمكن تقليلها من خلال تحديد الأسباب المؤدية إلى انخفاض الأداء و من هذه الأسباب الدوافع و القابليات و العوامل الموقفية في بيئة العمل فالفعالية تعكس المهارات والقدرات التي يتمتع بها العاملون ، أما الدوافع فتتأثر بالعديد من المتغيرات الخارجية مثل الأجور و الحوافز إضافة إلى المتغيرات الذاتية ( الحاجات و العوامل الموقفية التي تتضمن الكثير من العوامل التنظيمية المؤثرة على الأداء سلباً و إيجاباً كنوعية المواد المستخدمة و نوعية الإشراف و نوعية التدريب وظروف العمل الخارجية أي غياب أحد العوامل قد يؤدي إلى ضعف الأداء لذلك لابد من دراسة هذه العوامل بدقة عند تحديد أسباب الانخفاض في الأداء .

- الخطوة الثانية: تطوير خطة العمل للوصول الى الحلول تمثل خطة العمل اللازمة للتقليل من مشكلات الأداء ووضع الحلول للتعاون بين الإدارة و العاملين من جهة و الاستثماريين من جهة في مجال تطوير وتحسين

<sup>1</sup> عبد الحكم أحمد الخزامي " تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين " مكتبة ابن سينا القاهرة ، 1999، ص 11.

الأداء فاللقاءات المباشرة والأداء المفتوحة والمشاركة في مناقشة المشاكل وعدم السرية في كشف الحقائق و المعلومات حول الأداء تساهم في وضع الحلول المقنعة للعاملين وتحسين أدائهم وإزالة مشكلات الأداء.

- الخطوة الثالثة: الاتصالات المباشرة إن اتصالات بين المشرفين والعاملين ذات أهمية في تحسين الأداء ولا بد من تحديد محتوى الإتصال وأسلوبه وأنماط الإتصال المناسبة ، ومن أمثلة الإتصال الفعالة في هذا المجال هو سؤال العاملين عن أسباب وانخفاض أدائهم في الفترة الأخيرة دون اللجوء إلى سلوكيات غير واضحة ، كذلك لا بد من استشارتهم حول كيفية الوصول إلى تحسين أدائهم .

#### الخطوة الرابعة : مراقبة و تقييم الأداء

يجب أن تكون هذه العملية مستمرة لأن بعض الأساليب و الحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين وتطوير الأداء ، كما يجب أن تكون هناك رسائل مراقبة متابعة تركز على قياس التغيير الحاصل لتوفير تغذية مرجعية ومبكرة لنتيجة تلك الوسائل ، و لتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد الفجوة في الأداء يجب المقارنة و بشكل مستمر مع التقييم بين الأداء الفعلي و المرغوب مما يساعد على الحصول على معلومات من التقييم يمكن استخدامها و الإستفادة منها في عمليات تقييم أخرى من جديد إن هدف تحسين الأداء لا يتحقق إلا من خلال الدراسة الشاملة لعناصر و مستوياته و تحليل العوامل التنظيمية المؤثرة فيه، والبحث عن الأساليب الفعالة لتحسين وتطوير تلك العوامل، وفلسفة تحسين الأداء تمثل سياسة عامة تنتجها المنظمات الحديثة حيث يسود الانتفاع بضرورة التحسين المستمر لكافة العوامل التنظيمية المتبعة في المنظمة التي تؤثر على الأداء العاملين فيها

#### المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة<sup>1</sup>

لقد كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء و ضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي أي التحقيق من سلامة السجلات و البيانات و المحافظة على أصول المؤسسة بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي فهو نشاط التقييم المساعدة الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كفاءته التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيسي برامج للتدقيق الداخلي من استقلاله التنظيمي لذلك ظهرت صورة جديدة للمدقق الداخلي اتجاه الأفراد الذي يراجع أعمالهم فهو ينصح ولا يأمر ويصحح ولا يفصح بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم و كذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا و التوجيه الإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها.<sup>2</sup>

لقد أخذت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و ارتباطه على مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية بل كنشاط تقييبي للتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي تساعد

<sup>1</sup> علي عباس . " الرقابة الإدارية على المال والأعمال " مكتبة الرائد العالمية الأردن الطبعة الأولى . 2000، ص 50.

<sup>2</sup> علي السلمي " السلوك في منظمات الأعمال " ، دار غريب للطباعة والنشر القاهرة ، 1995، ص 287.

على نموها و تطويرها و إزدياد أهميتها ووقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية و إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من الأنشطة المؤسسة و ذلك من خلال وضع برامج التدقيق إن التدقيق الداخلي في جوهره يهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة أنه يسعى إلى تحسين الأداء ، و ذلك في جميع مستويات سواء كانت عالية أو دنيا و ذلك من خلال التحليلات و التوصيات و المنشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين و العاملين في المؤسسة فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد والأ57س و التي يمكن تلخيصها فيما يلي .

- تدقيق و تقويم فعالية و كفاءة و تطبيق الرقابة المالية و الرقابة على العمليات الأخرى و العمل على جعلها أكثر فعالية و بتكلفة معقولة .

- التحقيق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر.

- التحقيق من إمكانية الإعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية.

- تحسين نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها و تقديم النوعيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة و تطويرها .

- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب بإقتراح اللازم منها<sup>1</sup>.

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

- إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة ببناء على طلب من الإدارة .

**المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات**

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

أولاً : تعريف القرار

عرف القرار على أنه " عملية الإختيار بين بدلين أو أكثر بينما عملية اتخاذ القرار هي ، تلك العلمية المبنية على دراسة و التفكير الموضوعي الواعي للوصول إلى القرار .

كما عرف على أنه " هو الإختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة و اختبار الحل الأمثل من بينها " 1- مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الرشيدة و الجيدة و تتمثل في تحليل و تشخص الموقف و تحديد البدائل ، تقييم البدائل إختيار البديل الأمثل تنفيذ البديل الذي تم اختياره و تقييم

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات . " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق "، دارالوراق الأردن الطبعة الأولى ، 2006، ص 29. 2- خلف عبد الله الواردات ، مرجع سابق، ص 30.

النتائج، كما يلعب التدقيق الداخلي أدواراً مهمة في كل خطوة من<sup>1</sup> خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وموصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات جودة وفعالية، وبالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرارات فإن التدقيق الداخلي له دوره حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية وتبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع وبذلك يتم تشخيص الوضع المحيط وتحديد ودرجة الخطر الناجم ومن ثم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلها وضع الخطة ومن ثم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلبيتها وضع الخطة اللازمة لذلك ليبدأ المدقق<sup>2</sup> بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا في كل مرة يتم إعداد تقرير حول كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات وتساوم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية .

حيث تكشف كل تقارير التي يعدها المدقق الداخلي أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات واقتراح التحسينات ، ويعطي هذه التقرير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الاستثمار والتمويل حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لاتخاذ قراراتها التي تكون في صالحها ، حيث أن اتخاذ الإدارة العليا التوصيات المدقق بعين الاعتبار وعلى أساسها يتم اتخاذ قراراتها هذا يساهم في التحسين من أداء المؤسسة ويعطها مركز تنافسي في السوق ويستوجب في ذلك أن يتمتع المدقق الداخلي في المؤسسة بالاستقلالية الكافية لقيام مهامه .

#### المطلب الرابع: تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة:

إن النتائج النهائية عن الانتهاء من عملية التدقيق تعتمد على نشاط الفعلي والأهداف والتي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة، فهو المسؤول عن متابعة كافة العمليات ومراقبة أنشطة المؤسسة وأقسامها ومن أهم مخرجاتها تقارير تقدم إلى مجلس الإدارة أو لجان التدقيق بهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد على الأداء مسؤولياتهم بكل دقة وكفاءة ذلك من خلال توفير لهم جو مناسب وتقديم لهم مختلف التحاليل والتوصيات التي تتعلق بأنشطة التي سيتم تدقيقها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نهاد اسحاق عبد السلام أبو هويدي " دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي إلى قسم المحاسبة والتمويل " مذكرة ماجستير، جامعة الإسلامية ، غزة ، 2011، ص 27

<sup>2</sup> ناصر محمد المجبلي ، " خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات " . مذكرة ماجستير تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير . جامعة لخضر ، باتنة، 2009، ص 111،

<sup>3</sup> عزيز لوجاني، " دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي "، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013،

يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص و تقييم فعالية الأداء و ذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط والمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية داخل المؤسسة.

و يعتبر هذا النوع من تدقيق الأداء هو تدقيق الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والخطط أجزاء من نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي التي تقوم به الإدارة و حتى يتمكن عنه أن يتسموا بالموضوعية و الاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق الداخلي و تمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي التقييم الإدارة دائما نظرا لأن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد.

ترتكز مراجعة تقارن على كفاءة والفعالية و يتطلب القيام بها وضح أهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء  
أولا : الخدمات الاستشارية :

تساهم مهنة التدقيق مساهمة كبيرة في هذه الخدمات الاستشارية التي تضمن لها قدرة على العمل في عدة من الأنشطة المتعلقة بها و تتمثل فيما يلي :

1- تطوير المؤسسة ووضع سياستها: فنظرا لخبرة المدقق يستطيع أن يحدد نواحي الضعف والقوة و تقديم النصح بشأن تكوين و تنظيم أي وظيفة في المؤسسة<sup>1</sup>

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

3- نظم المعلومات الإدارية ومعالجة البيانات: فنظر إلى برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختيار الجوانب التنظيمية في النظم المعلومات الخاصة لمعالجة البيانات و الإلمام الكبير بالعمليات المحاسبية لأن للمدقق القدرة والمعرفة في هذا المجال.

4- إدارة الموظفين و التعيينات : ليستطيع المدقق أن يساهم بفعالية وكفاءة في اختبار العاملين في الحسابات كما أنه يستطيع الإسهام في تطوير السياسة العامة و الخاصة بالموارد البشرية و نظام دفع الأجور و الرواتب .

ثانيا: مراحل خطوات الخدمات الاستشارية الإدارية .

1- تحديد المشكلة: وتعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية الإدارة وهي تحديد المشكلة و الهدف منها تقديم النتائج المتوقعة و العمل الذي ينبغي إنجازه .

2- إنجاز مهمة الخادمة الاستشارية : و الواقع يحتم إتباع المراحل التالية :

- تقصي الحقائق.

- تحليل الحقائق.

<sup>1</sup> رعد عبد الله الطائي وعيسى قداه ، " إدارة الجودة الشاملة " . داراليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2008 ، ص 80.

. صياغة الحلول و الاقتراحات.

- التنفيذ.<sup>1</sup>

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

2- **تحليل الحقائق**: و تحتوي على تطبيق الحقائق وتحليل الأساليب و العلاقات وإجراء المقارنة بالجميع بين العناصر.

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

4- **التنفيذ** : هذه الخطوة تتمثل في تنفيذ العمل و توزيع المسؤوليات و تحديد الزمن و التكلفة لكل عميل و إبداء النصح والتوجيهات الى موظفي المؤسسة و توفير المساعدة اللازمة .

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

- نصح الإدارة و تقديم المساعدة لها بخصوص تخطيط و تحليل و تنظيم و رقابة الوظائف المختلفة .
- القيام بالدراسات الخاصة مثل : الجوانب المحاسبية و الإدارية و إعداد التوصيات و إقتراح الخطط والبرامج و تقديم المساعدة لتنفيذها .
- العمل على تقييم وتطوير للسياسات والإجراءات و العلاقات التنظيمية .
- تقديم الأفكار والمفاهيم الحديثة للإدارة و ابتكار كل ما هو موجود في إدارة المؤسسة.
- تقديم خدمات التدقيق الداخلي لتلبية احتياجات المؤسسة.
- تشجيع الالتزام بالمعايير والإجراءات المهنية ، والمعايير الأخلاقية للمهنة و العمل على تطبيقها.

<sup>1</sup>خلف عبد الله، الواردات، مرجع سبق ذكره، ص35.

# الفصل الثالث

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن المعهد الاستعماري الموزعة عبر الوطن . تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الأسبانية « makala » ورممت من طرف الديوان القومي الأغذية الأنعام ب 4 / 04/1969

وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة .

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قرب 000 . 000 . 7000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت ب ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث ORAVIO و OREVI و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقررت ONAB دمجهم ليصبحوا شركة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80 % و الشركات الأخرى ساهمت ب 20 % من رأس المال وهذا كله كان بتاريخ ماي 1998 و حولت :

ORAVIO إلى GA0 تقع في ناحية الغرب. OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق. ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط. وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية (الشركة القابضة: ONAB) الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب ORAVIO. GA0. والذي أنشأ ب 19/01 / 1998 برأس مال قدره ب7000.000.000 دج و ارتفع إلى 703.000.000.000 دج مقرها مستغانم و توظف حاليا 144 عامل يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج و البيع و المديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر مستغانم، وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة و المتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة و معالجة أي طارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة.

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

## المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

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

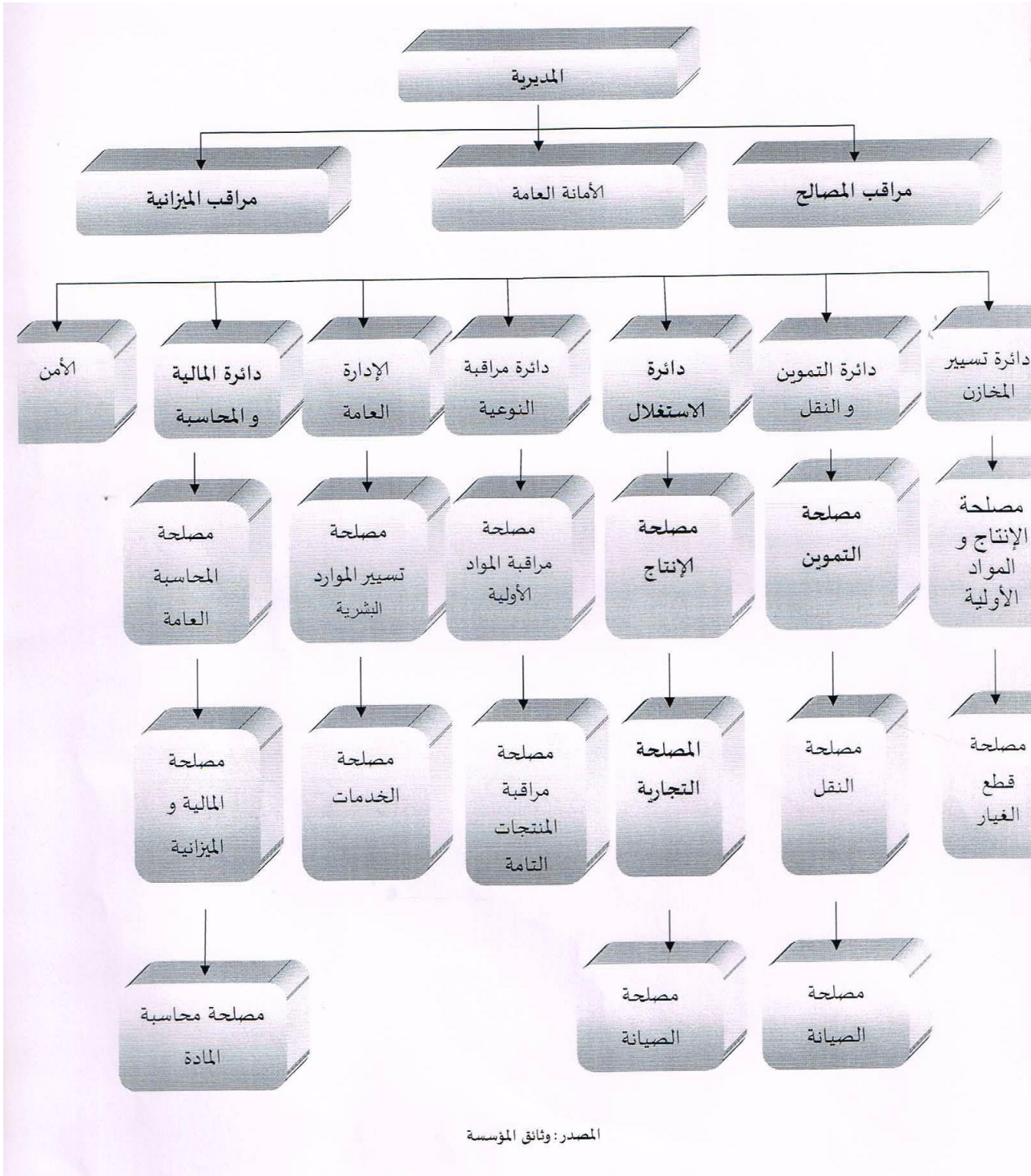
- المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف والسياسات

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

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

- الهيكل الخاص بالوحدة: تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح و مراقب الميزانية و أمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة إلى ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الآتي:

الشكل III-2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



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

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

الجدول رقم III-5 : عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم

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

#### المصدر: وثائق المؤسسة

#### التعليق:

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

المبحث الثاني: فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة

المطلب الأول: تدقيق الإدارة العامة والموارد البشرية

أولاً : الإدارة العامة والموارد البشرية

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

1- سجل العمال

2- السجل الخاص بالعمال الأجانب ( سجل المستخدمين الأجانب ).

3- سجل خاص بحوادث العمل .

4- سجل خاص بالإنذارات.

5- سجل الرواتب ( دفتر الأجور).

5- سجل العطل المدفوعة الأجر ( و الذي لوحظ فيه انعدام إجازات بعض الأعوان المستفيدين من العطل السنوية).

7- السجل خاص بالمراقبة التقنية و التركيبات و المعدات الصناعية .

8- سجل الجرد.

9- سجل الحضور (لوحظ فيه عدم احترام أوقات العمل من طرف بعض العمال وكذلك التأخر المتكرر).

10- تكاليف المهمة.

11- منحة الصندوق .

إن المراجعات و المراقبات التي قمنا بها عن طريق عينات عشوائية لبعض الملفات الإدارية للمستخدمين سمحت لنا بالتأكد من أن ملفات المعاينة سليمة وصحيحة من جهة، ومن جهة أخرى لاحظنا أن فحص ملفات المتعلق بالاقتطاعات الأجور و كذلك الحسابات المتعلقة بمصاريف المهام الثلاثي الأول 2017 وكذا قوائم منح المردودية الفرد لا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية.

ثانيا - إجراءات التسيير:

إجراءات جرد المخزونات والاستثمارات مطبقة بطريقة سليمة ولم تسجل بخصوصها أي ملاحظات أو احترازا في غياب صدور الإجراءات المتعلقة بعملية الشراء من طرف الجميع، فإن الوحدة تعتمد على المشتريات الجارية بواسطة الطلبية البسيطة عندما يتعلق الأمر بالمشتريات التي تقل قيمتها عن 1000.000.0 دج إلى أن العملية تتم بطريقة مغايرة عندما يتعلق الأمر بقيمة المشتريات التي تكون أكبر من 1000.000.0 دج حيث يتم إعداد دفتر الشروط بوضع تحت تصرف المكتتبين من أجل اختيار العرض أقل تكلفة مناقصة) عملية الشراء لا يتم تنفيذها إلا بعد مرافقة وتأشيرة القبول من طرف اللجنة المشتريات المخولة قانونيا بالوحدة أما بالنسبة بما يتعلق بجانب الاستثمار فإن تراحم مدى كفاءة المديرية العامة لمجمع

تربية الدواجن الغرب عملية تسيير الوقود على مستوى الوحدة المثبتة بواسطة الإرسالية رقم 134/2006/GAO/DAL المؤرخة في 12 فيفري 2006 وعليه وبعد الفحص والمراجعة الدقيقتين فإنه لم تسجل في هذا المجال " إجراءات التسيير" أي تجاوزات أو مخالفات غير قانونية وعليه فإن إجراءات التسيير المنتجة في الوحدة تتم بطريقة سليمة وفقا للقوانين المعمول

#### ثالثا: الوثائق والمستندات داخلية

المؤسسة تتوفر على نظام داخلي بالإضافة ثقافة جماعية من طرف المديرية العامة (GAO) مع مختلف التعليمات و التوصيات الجماعية وعليه لم تسجل أي احترازات من هذا الجانب أما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي فإن هذا الأخير يحتاج إلى المراجعة وإعادة النظر وذلك بسبب خروج بعض العمال والموظفين إما على تقاعد أو خروج تطوعي وهذا تحت تأثير النشاط وقدرة الإنتاج مقارنة بالطاقات الحقيقية للوحدة.

#### رابعا: الممتلكات

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

#### خامسا - مؤونات و النقل

1- المؤونات: المستندات المتعلقة بالتسيير المستعملة في هذه المصلحة مطابقة للإجراءات بقوة شديدة خاصة التعليمية رقم 591/06/96 المؤرخة في 22 أكتوبر 1996 من طرف المديرية العامة للديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB و التي تهدف إلى عقلنة تسيير المؤونات و المخزونات.

ولكن قمنا بتسجيل بعض التخفيضات نلخصها على نحو التالي :

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

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

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

- غياب ختم المديرية على بطاقات الموردين .

ملاحظة : معالجة فوارق الأوزان المسجلة عند استقبال المواد الأولية مطابقة لعقد النقل المبرم بين المؤسسة و الناقل و الذي يلزم بتعويض الفارق بمقدار مرة و نصف عن قيمته. عندما يتعدى الفارق 60 كغ يستدعي الناقل لتسديد مبلغ الفارق .

2- النقل : الوحدة تحتوي على شاحنة من نوع SCANIA حجم 20 طن في حالة جيدة و التي تستعمل لنقل المنتجات التامة إلى مختلف مؤسسات تربية الدواجن و جلب المواد الأولية إلى الوحدة. المطلب الثاني : مراجعة الموارد المادية و المالية: أولا : تسيير المخزونات

- 1- على مستوى تسيير المخزونات: لقد قمنا بتسجيل ما يلي:
  - سجلات الخاصة بالتهوئة استقبالات المواد الأولية ليست معينة.
  - سجلات متابعة تسيير المخزونات ممسوكة بطريقة سيئة
  - بعض المستندات و الوثائق لا تتوفر على أختام مسير المخزونات، أمين المخزن و مسؤول محاسبة المواد وعليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى مسؤول المباشر من أجل تصحيح الأوضاع.

2- على مستوى تسيير الوقود: يتم من طرف مصلحة النقل ومصلحة قطع الغيار وهذا تطبيقا لإرسالية رقم GAO/DAL /134

2006/ المؤرخة في 12 جوان 2006 وهنا أيضا قمنا بتسجيل غياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطع الغيار.

ثانيا: التسويق:

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

2-بطاقة الزبون:

لقد سجلنا أن بطاقات الزبائن ليست صحيحة مقارنة مع الملف بالإعلام الآلي و عليه فإن عملية تعمي إجبارية 3-الفوترة (المبيعات): لقد سجلنا من خلال عملية فحص و مراجعة الفواتير المحررة في الثلاثي أول 17 لا تحتتمل أن تجاوزات غير قانونية، خاصة فيما يتعلق بسعر البيع خارج الرسم و المطابق للإرسالية رقم /455 GAO/DAL 2014/المؤرخة في 29 أوت . 2014 الفواتير المحررة تمت استنادا إلى وجود الوثائق التالية:

-وصل الاستلام وصل الميزان

- وصل خروج المنتج النهائي

تذاكر الميزان

- وصل التحاليل

- يجب إرفاق نسخ من وصل الطلب مع الفواتير .

وعليه فقد سجلنا غياب وصل الطلبات من طرف الزبائن الخواص كما سجلنا أيضا غياب حالة التقارب الأرقام الأعمال التجارية مع المحاسبة منه و التي يجب القيام بها تماشيا مع حالة التقارب للحقوق) الذمم نهاية كل شهر .  
ثالثا: (الذمم ) الحقوق: إن فحص الحقوق على زبائن و المغلقة بتاريخ 2017/03/31 تبرز أن الوحدة لا تقبل بالبيع الآجال إلى الشركات التابعة للمجمع و المرين الذين تم اختيارهم للعملية الثلاثية. ففي هذا الإطار فإن وضعية الحقوق كانت على نحو التالي:

الجدول رقم III-6: ذمم تابع للمجمع

النسبة	القيمة	إسم الزبون
%54	05.587.591.64 دج	SAP-MOSRATVI
%03	31.3771.155.19 دج	SAP-MAVIP
%16		SAP-SAO
%01	146.785262.11 دج	SPA-DAHRAVIP
%26	5826.510.09 دج	SPA-AVICAB
	249.108277.22 دج	
%100	938678796.25	المجموع

خلال الثلاثي الأول 2016 فإن تغطية الحقوق للشركات التابعة للمجمع قدرت بـ 62.051.236.97 دج و التي تمثل 72% من مجموع التنزيلات الداخلية للثلاثي الأول و المقدرة بقيمة إجبارية 86886992.70 دج باقي الذمم خارج المجمع بلغت 3892753434 دج و التي تمثل ديون قديمة في طور التحصيل و المصنفة في الجدول التالي:

جدول رقم III -7 : ديون قديمة في طور التحصيل

القيمة (دج)	اسم الزبون
16624.24	UNIVERSITE MOSTA
7430.1826	BEMALIA GHANEM
2956875.80	TOULA MILOUD
1359435.43	MERALBT MOHAMED
516726,54	BENYAGOUB ACH
411558.03	EURLFERME SIMOURAD
21571.86	GIPLAIT MOSTA
1964047.10	FERME PILOT SI FARID
1523718.96	GAHAM AL ABDELLAH
29664036.42	SARL ENAROU AVR
222995.28	MERID MILOUD
66885.70	AMMOUR ABDELLAH
35203.00	OUDAH BENOUDA
87526.43	DAHINI CHEIKH
728999.37	ATTARCHI CHEIKH.
38927534,34	المجموع

قيمة الحقوق مطابقة عند مقارنتها مع مصلحة الميزانية

رابعا : مصلحة المالية والمحاسبة: تدخلاتنا على مستوى هذه المصلحة سمحت لنا بتسجيل بعض النقائص التالية:

1- سجل الجرد متوقف عند 31/12/2015

2- السجل العام متوقف عند شهر فيفري 2017. 3- التقارب البنكي متوقف عند 31/03/2017 عند الرصيد 859046.13 دج.

- 4- التقارب البنكي متوقف عند 31/03/2017 عند الرصيد 859046.13 دج ، لم يتم تسجيل أي ملاحظة ما بين التقرب البنكي و ..... البنكي .
- 5- استكمالاً التحقيق في حالات البنكي لاحظنا وجود شيكات قديمة و المتمثلة في:
- الشيك رقم 948588 27/03/2017
- عند الرصيد 4700 دج. - الشيك رقم 1981761 ل 20/04/2015
- عند الرصيد 400 دج . 6- تدخلاتنا على مستوى الصندوق أعطت ما يلي :
- أ- تقارب الصندوق في 31/03/2017 عند الرصيد 2071.33 دج مراقبة حوالات الدفع ( البنك و الصندوق) سمحت لنا تبيان النقائص الخاصة بالمحاسبة لشهر فيفري :
- 1- الختم الندي و الإمضاء لنائب المدير 2- الختم الندي و الإمضاء لرئيس قسم المحاسبة.
  - 2- الختم الندي و الإمضاء للمستفيدين.
  - 3- و أمام هذه الحالة يجب معالجة كل النقائص الضرورية و احترام هذه الهوامش ( الختم الندي و الإمضاء) خاصة المستفيد في حوالات أخرى.
- 7- الحساب رقم 419 يحمل أرصدة إعادة الفتح بمعنى أرصدة قديمة قدرت قيمتها المالية (627.624.46 دج) كما يلي:

عصمان مولود	2120.40 دج
سرير سالم	1427.46 دج
شوارفية الشارف	141.59 دج
بن خواف فوزية	1962.61 دج
بوغازي محمد	12574.0 دج
بن علة خير الدين	132.50 دج
يحي باي محمد	14363.88 دج
بن قريش حسنية	455.88 دج
بلعربي مصطفى	6998709 دج
بكوش حسين	5651.10 دج
بوديسة بن محمد	3004.56 دج
ماحي محمد	801.31 دج
بلعربي مراد	13525.20 دج
بن زازة إسماعيل	11021.63 دج
داودي نوردين	7942.62 دج
شعبان تاز غايت	5213.83 دج
Sarl Moulain aChouak	15477.10 دج
مبروكة عبد الله	224.20 دج
عدة طاهر	46242.00 دج
بن زازة محمد	2143.00 دج
بن زازة خليل	18000.00 دج
بن زازة فتحي	18000.00 دج
جعفر خطاب	86290.27 دج
عرقوب رشيد	133662.30 دج
إيداع البيع: S/L	7471.73 دج

- يجب القيام بعملية تطهير للمعاملات التجارية ما قبل 2015

## خاتمة الفصل

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

- (1) - غياب وصف كتابي لمهام و أعمال الموظفين .
- (2) - الإهمال الكبير في تسجيل و توثيق العمليات المنجزة حين وقوعها أو تنفيذها هذا ما جعلنا تدق أمام اختلاف كبير في الأرقام لهذا نوصي بضرورة تحسين العمليات و تسجيلها في دفترها الخاصة بها.
- (3) - الإهمال الكبير لملفات الزبائن من جهة و كذا عدم توفر لها بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لهذا ننصح باستحداث حالة تقارب لوضعية الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر.

خاتمة

من خلال بحثنا هذا عرضنا مهنة التدقيق الداخلي و أبرزنا بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها وهي إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله، كأن يكون مؤهلاً علمياً و صاحب خبرة في المجال، حيث تضع فيه المؤسسة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها عن طريق الكشف عن مواطن الضعف و القوة و كذا تحديد الفرص و إلغاء الانحرافات و هذا ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها، و محاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة، و عليه بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها و طبيعتها نشاطها التدقيق الداخلي، فعلى المؤسسات الاقتصادية التي تسعى للنمو و البقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها ككل. و عليه حاولنا معالجة موضوع الدراسة المتمثل في دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، و ذلك بمعالجة إشكالية البحث التي تدور حول "إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية؟ و فيما يتمثل دوره؟ لما له من تأثير على السير الحسن الأنظمة الرقابة المتعلقة بالأداء، من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة التطبيقية من جهة أخرى، و التركيز على النقاط التي تساهم في تحسين أداء المؤسسات، و هذا بالتعرف على أساسيات الأداء و تبيان مختلف العناصر المعتمد عليها في التدقيق الداخلي، و بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع نظرياً و إسقاطها على واقع المؤسسة الوطنية في وحدة تغذية الأنعام - مستغانم - توصلنا إلى نتائج عامة مع وضع مجموعة من الاقتراحات و التوصيات

#### 1- اختبار صحة الفرضيات: توصلنا إلى النتائج التالية:

تحقق الفرضية الأولى: و ذلك لأن التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية و يساعد على تحسين الأداء و ترشيد القرارات و يتوقف نجاحه على اتباع مجموعة من المعايير المتعارف عليها . - تحقق الفرضية الثانية للمدقق الداخلي دور هام و فعال في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

تحقق الفرضية الثالثة: يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية بحيث يلعب دوراً معتبراً في ذلك. تحقق الفرضية الرابعة : التدقيق الداخلي يقوم بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار في

المؤسسة 2- نتائج الدراسة : من خلال هذا البحث نستعرض النتائج التالية :

- يعمل التدقيق الداخلي على منع و التقليل من حدوث الأخطاء و هذا ما يؤدي الحاجة إليه ، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة التقليل من الأخطاء و منع حدوثها ، يسعى التدقيق الداخلي أيضاً إلى الحد من الإسراف و ضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و يحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية ، وبتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة ؛ تحتاج وظيفة التدقيق الداخلي لكي تحقق دورها المطلوب إلى ركائز و دعائم أساسية و جملة من المعايير المتعارف عليها علمياً لتحديد مسؤولياتها ، و المبادئ و القواعد المتحكمة فيها و بمهمة التدقيق الداخلي ، و القوانين واللوائح التي تنظمها و تحكمها ، و قواعد السلوك المهنية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي و التقنيات والأدوات المؤطرة لعملية التدقيق الداخلي و الذي يعتمد عليها للقيام بأعماله بالكفاءة و الفعالية المطلوبة ؛ ، تقييم الأداء يقوم على تحديد وضعية المؤسسة من خلال

قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء المعايير المحددة مسبقا ، كذلك يقوم تقييم الأداء على تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة للحكم على مكانة المؤسسة ووضعيتها؛

### 3- التوصيات:

ضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق الداخلي في الجزائري من خلال على إرساء معايير وإجراءات عمل خاصة بها وأخرى ترتبط بالشخص أي المدقق الداخلي ؛

- ضرورة اعتماد معايير واضحة للعمل الميداني ترتبط بتخطيط عملية التدقيق الداخلي ، ضبط برنامج ، أدلة الإثبات ، التحقق من سلامة السياسات المحاسبية ، وثائق العمل ، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة ووجهة لعمل المدقق ابتداء من مباشرته للعمل إلى غاية الانتهاء منه ؛ أما فيما يخص وظيفة التدقيق الداخلي بوحدة تغذية الأنعام التابعة للمجمع فيمكننا إضافة بعض التوصيات:

- خلق لجنة للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة على طريقة أكبر المجمعيات الاقتصادية، وهذا بصدد تحسين أدائها ومتابعة مهمات التدقيق الداخلي بالمجمع

4. أفاق الدراسة : إن أفاق البحث في الموضوع مازالت مفتوحة في تتيح المجال أمام بحوث أخرى تتعلق ب: دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء في المؤسسات .

، دور وظيفة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات . وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع وإصابة الهدف من دراسته ، و ما التوفيق إلا من عند الله عز وجل .

## قائمة المراجع والمصادر

باللغة العربية:

-الكتب

- 1- أحمد سيد مصطفى، " إدارة البشر (الأصول و المهارات ) "، مصر، 2002. 2- أحمد حلمي جمعة، " مدخل إلى التدقيق الحديث "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2005.
- 3- أحمد حلمي، " جمعة التدقيق الداخلي و الحكومي "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
- 4- أحمد حلمي جمعة، " مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق "، دار الصفاء، الطبعة الثانية، عمان، 2015.
- 5- أحمد طرطار، " تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة "، ديوان مطبوعات الجامعة، 1999.
- 6- جمال الدين محمد المرسي، " إدارة الإستراتيجية للموارد البشرية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 7- خالد أمين عبد الله، " علم التدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية "، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- 8- خالد أمين عبد الله، " تدقيق الحسابات "، الشركة العربية للتسويق، الطبعة الأولى، مصر، 2014.
- 9- خالد محمد بن حمدان، وائل محمد صبيحي إدريس، " الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي "، منهج معاصر، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان، 2007.
- 10- خلف عبد الله الواردات، " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق "، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
- 11- خلف عبد الله الواردات، " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA "، دار الوراق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
- 12- رعد عبد الله الطائي وعيسى قداة، " إدارة الجودة الشاملة "، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008.
- 13- زهير الثابت، " كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين "، دار النهضة العربية، مصر، 2001.
- 14- صالح العقدة و آخرين، " التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات "، بحوث محكمة منتقاة، مصر الجديدة القاهرة، 2012.
- 15- صمويل عبود، " اقتصاد المؤسسة "، دارالمحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998.
- 16- طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبيحي إدريس، " الإدارة الإستراتيجية- منظور منهجي متكامل "، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
- 17- عبد الحكم أحمد الخزامي، " تكنولوجيا الأداء من التقييم الى التحسين "، مكتبة ابن سينا، القاهرة 1999.

- 18- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرين ، " أسس المراجعة " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2004.
- 19 - علي السلمي ، " السلوك الإنساني في منظمات الأعمال" ، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة ، 1995.
- 20- علي عباس ، " الرقابة الإدارية على المال والأعمال" ، مكتبة الرائد العالمية ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2000.
- 21- فلاح حسن عداي الحسني ، "الإدارة الإستراتيجية" ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى ، عمان ، 2000.
- 22- غسان فلاح المطارنة، " تدقيق الحسابات المعاصر"، دار المسيرة ، الطبعة الأولى ، الأردن، 2006.
- 23- فلاح الحسن الحسيني ، " إدارة المشروعات الصغيرة" ، مدخل الاستراتيجي ، للمنافسة والتميز" ، دار الشروق ، عمان ، 2006.
- 24- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، " المراجعة والتدقيق الحسابات" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003
- 25- محمد مصطفى سليمان . " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" ، الدار الجامعية ، مصر. 2014.
- 26- مجيد الكرخي ، " تقويم الأداء باستخدام النسب المالية" ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الأردن، 2007.
- 27- ناصر دادي عدون و بدر الله قويدر الواحد، " مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية ( المؤسسة العمومية الجزائرية)" ، دار المحمدية ، الجزائر. 28- ناصر دادي عدون ، " اقتصاد المؤسسة" ، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998.
- الرسائل الجامعية (أطروحات و مذكرات):

#### المذكرات:

- 1- بولنوار خيرة، "التدقيق الداخلي كأداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.
- 2- بوسنة حمزة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
- 3- حفصي رشيد، "تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
- 4- شرقي أحلام حسنية، " دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة النيل شهادة الماجستير، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2014/2015 .
- 5- عادل عشي، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010.
- 6- عبد الغني فضل علي ، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك " ، مذكرة الماجستير، جامعة اليرموك ، عمان ، 2007.

- 7- عثمان عبد اللطيف ، " دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء " ، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم ، 2015.
- 8- عزوز ميلود ، " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية "، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2006.
- 9- عزيز لوجاني، " دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي"، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.
- 10- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2011.
- 11- ناصر محمد المجالي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- 12- نهاد إسحاق عبد السلام أبو هويدي، "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي"، قسم المحاسبة و التمويل، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
- 13- وهيبة ديجي، "دور إستراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

#### الأطروحات:

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

#### المجلات:

- 1- إلهام يحيوي، "الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية"، دراسة ميدانية بشركة الإسمنت (عين التوتة)، باتنة، مجلة الباحث، العدد الخامس، ورقلة، 2007.
- 2- الشيخ الداوي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، العدد السابع، الجزائر، 2009.
- 3- عبد المللك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم و تقسيم"، مجلة العلوم الإنسانية، عدد أول، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.
- 4- عمار زيتوني، "مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد التاسع، مارس 2006. 5- مجلة الباحث، "دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية"، جامعة ورقلة ، العدد السابع، 2010.

باللغة الفرنسية:

1-Bernard Martory, Daniel Grozet, "Gestion des ressources humaines, pilotage social et performance", dunod, Paris, 2005.

2- Lionel Colline et Gérard Valine, "Audit et Contrôle interne", 4 édition, Dalloz, Paris, 1992.

## الملخص:

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

## Résumé:

Cette étude vise déterminer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration

De la performance de la base économique, et à travers l'identification des aspects les plus importants de l'audit interne et de la performance, la fonction d'audit interne aide les procédures d'application de gestion d'entreprise, des politiques et à atteindre ses objectifs de manière efficiente et efficace, et que l'évaluation de la performance. Cela nous permet d'identifier certains des problèmes et des faiblesses sont confrontés les objectifs de l'entreprise. Cette étude a rejoint les résultats les plus importants du rôle joué par l'évaluation de la performance de l'organisation et la position atteinte par l'institution. Mots-Clés : Audit Interne; Performance ; et l'Evaluation de la performance.