

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



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية  
( دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام – مستغانم - )

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالبة:

- أزمور رشيد

- حمو حفيظة

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	مخالدي يحي	أستاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	أزمور رشيد	أستاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	عثمان عبد اللطيف	أستاذ مؤقت	جامعة مستغانم

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

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

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

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

وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

صدق الله العظيم

سورة البقرة 286.



أهدي ثمرة جهدي إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها

و أقترن رضاها برضا الرحمان ، وارتبطت طاعتها بطاعة الحق

"والدتي"

حفظها الله وبارك في عمرها ، و إلى من يسر لي طريق العلم و علمني حب العمل

والصبر و المثابرة

"والدي"

حفظه الله وبارك في عمره، و إلى أخي الوحيد وأختي العزيزتين

وإلى كل الأهل و الأقارب و كل زملائي و زميلاتي إلى الساهرين على حمل مشعل النور

ليضيئوا للأجيال طريق الهدى و التقدم

وإلى الأستاذ المرحوم "بن يمينة كمال" أرجو من الله أن يغفر له و يسكنه فسيح

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

# شكر و عرفان

الحمد والشكر أولاً و أخيراً لله عز وجل على عظيم نعمه التي لا تعد و على فضله وكرمه الذي لا يرد و على أن هدانا و جعلنا مسلمين، و له الحمد و الشكر أنه وفقني لإتمام هذه المذكرة و الصلاة و السلام على نبينا الكريم محمد بن عبد الله آل بيته الطيبين الطاهرين و صحابته أجمعين و من تبعهم بإحسان الى يوم الدين " و ما توفيقى إلا بالله عليه توكلت و إليه أنيب ."

كما و أتقدم بالشكر الجزيل لجميع من قدم لي المساعدة في انجازي لهذه المذكرة، و أخص بالذكر الأستاذ المؤطر العظيم / **أزمور رشيد** على تفضله بالإشراف على هذا البحث و ملاحظاته القيمة و ما قدمه لي من نصح و إرشاد جعله الله في ميزان حسناته .

كما أرفع خالص الشكر و العرفان إلى قسم العلوم المالية و المحاسبة جامعة مستغانم بدأ برئيس القسم إلى كل الأساتذة المحترمين

كما لا ننسى أن نشكر عمال المكتبة بجامعة خروبة و كذلك بالجامعة

المركزية.

# الفهرس

I.....البسمة

II.....إهداء

III.....شكر

الفهرس

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

قائمة المختصرات

2.....مقدمة

07.....الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق والتدقيق الداخلي

8.....المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

8.....المطلب الأول: تعريف التدقيق:

9.....المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق:

13.....المطلب الثالث: التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي:

15.....المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي:

15.....المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي وتطوره:

16.....المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي:

17.....المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق الداخلي:

19.....المطلب الرابع: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته:

23.....الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي:

24.....المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي وآليات تطبيقه:

24.....المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي:

25.....المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير في ممارسة التدقيق الداخلي:

28.....المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي وأهميته.

30.....المطلب الرابع: مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات اختياره وتقييمه:

33.....	خاتمة الفصل الأول.....
35.....	الفصل الثاني :فعالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.....
36.....	المبحث الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية.....
36.....	المطلب الأول : تعريف المؤسسة الإقتصادية:.....
37.....	المطلب الثاني: أهداف ووظائف المؤسسة الإقتصادية.....
41.....	المبحث الثاني : مفاهيم حول الأداء :.....
41.....	المطلب الأول : تعريف الأداء.....
42.....	المطلب الثاني : أنواع الأداء ومجالاته :.....
46.....	المطلب الثالث : مكونات الأداء والعوامل المؤثرة فيه.....
48.....	المطلب الرابع : مستويات الأداء ومقايسه :.....
53.....	المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.....
54.....	المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء.....
56.....	المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة :.....
57.....	المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.....
59.....	المطلب الرابع تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة:.....
63.....	خاتمة الفصل :.....
65.....	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام.....
66.....	المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.....
66.....	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.....
67.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
69.....	المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر.....
72.....	المبحث الثاني: فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة.....
72.....	المطلب الأول: تدقيق الإدارة العامة والموارد البشرية.....
79.....	خاتمة الفصل.....
81.....	خاتمة.....
84.....	قائمة المراجع.....

## قائمة الأشكال:

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

## قائمة الجداول:

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

## قائمة المختصرات:

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

مقدمة

1- تمهيد:

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

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

2- مشكلة الدراسة:

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

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

- 1- ما المقصود بالتدقيق الداخلي و ما هي المعايير التي تحكمه ؟
- 2- هل للمدقق الداخلي دور في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة ؟ و ما هي المنهجية التي يتبعها المدقق الداخلي في عمله؟

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

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

3- فرضيات الدراسة :

- في ضوء إشكالية الدراسة و تساؤلاتها الفرعية يمكننا أن نقدم بعض الإجابات المؤقتة لأسئلة البحث كما يلي:
- التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية يساعد على تحسين الأداء و ترشيد القرارات و يتوقف نجاحه على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.
  - للمدقق الداخلي دور هام وفعال في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة .
  - يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء في المؤسسة بحيث يلعب دورا معتبرا في ذلك بإتباعه لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية ر المحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها.
  - قيام التدقيق الداخلي بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة .

#### 4- منهجية الدراسة :

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

#### 5- دوافع الاختيار الموضوع:

- تم اختيار هذا الموضوع نظرا للأسباب التالية :
- اندراج الموضوع ضمن تكويننا و تخصصنا.
- مفهوم الحديث للتدقيق الداخلي التي يركز على الأدوار المختلفة التي يقوم بها، قلم يعد ينحصر في الناحية المالية للمؤسسة بل انتقل لجميع النواحي.
- حاجة المؤسسات الجزائرية الى التدقيق الداخلي قصد تحسين أدائها.
- الرغبة الشخصية في التعرف أكثر على التدقيق الداخلي و المواضيع المتعلقة به.
- تقديم قيمة مضافة للمكتبة قصد إثرائها من أجل إفادة الباحثين مستقبلا.

#### 6- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في إظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال اعتباره الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات و المعلومات في المؤسسة و هذا من خلال التوصيات و الاقتراحات و الخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة، كما يساعد على نجاح هذه الأخيرة و ضمان استقرارها واستمراريتها مما يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني .

#### 7- أهداف الدراسة: نهدف من وراء هذه الدراسة إلى:

- التنبيه إلى ضرورة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة و العمل على تطويرها من خلال كل الأساليب الحديثة .
- التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة و فاعلية الأداء .
- إبراز الخدمات أو المهام التي يقدمها التدقيق الداخلي و التي من شأنها أن تساهم في تحسين الأداء.
- التحقق من وضعية المؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق الأرباح و ضمان البقاء و الاستمرارية.

#### 8- هيكل الدراسة:

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

أما الفصل الثالث : خصص للدراسة الميدانية و اكتشاف واقع مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة تغذية الأنعام وتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين رئيسين ، المبحث الأول خصص لتقديم مؤسسة تغذية الأنعام و المبحث الثاني تطرقنا فيه الى فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة.

#### 9- حدود الدراسة :

- الحدود الموضوعية: سنتطرق إلى موضوع " دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال تسليط الضوء على الأداء مع التركيز على التدقيق الداخلية أهميته و دوره الفعال في المؤسسة..

- الحدود المكانية : قمنا بتطبيق دراستنا في مؤسسة اقتصادية "وحدة تغذية الأنعام UAB".

- الحدود الزمنية : تمت هذه الدراسة خلال الفترة ما بين 02/01 إلى غاية 05/01 من السنة الحالية وفترة التريص كانت لمدة 3 أشهر من خلال إجراء مقابلة مع مسؤول في المؤسسة (السيد بن شهيدة يوسف)

#### 10- مرجعية الدراسة :

اعتمدنا على مجموعة من المراجع تتمثل في الكتب و المقالات العلمية و مذكرات الماجستير و الماجستير..... الخ.

#### 11- الدراسات السابقة :

لإنهاء هذا البحث استعنا ببعض الدراسات و التي نوجزها في النقاط التالية:

1-أحمد كاروس، "تصميم إدارة للمراجعة كأداة لتحسين أداء و فعالية المؤسسة – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، فرع المحاسبة و التدقيق، كلية علوم الاقتصاد و التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010. و توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

➤ التدقيق الداخلي وظيفة يقوم بها موظفون داخل المؤسسة و تتناول التقييم المستمر للخطط الإدارية و مدى تطبيقها.

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

➤ نشاط التدقيق الداخلي يشمل التدقيق المحاسبي و المالي و تدقيق العمليات.

➤ يعتبر التدقيق أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة.

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

2- قسميه إكرام، " دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة أوماش بسكرة " مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص الفحص المحاسبي، كلية علوم الاقتصاد و التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، 2015/2016. توصلت هذه الطالبة إلى النتائج التالية:

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

➤ حتى يكون المدقق الداخلي مستقلا و موضوعيا في عمله و يجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يدققها.

➤ يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العليا للمؤسسة.

ما يميز دراستي عن باقي الدراسات السابقة:

هو التعرف على التدقيق الداخلي و دوره في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مما استخلصنا جملة من الأهداف:

- أن المدقق الداخلي هدفه الرئيسي حماية أصول المؤسسة من الأخطاء و الغش و التلاعبات.
- أن المدقق الداخلي مهمته تقديم التوصيات و الاقتراحات التي يرى فائدتها في إدارة المؤسسة.
- أن تقييم الأداء و تحسينه في المؤسسات الاقتصادية يساعده في التعرف على الوضع الحقيقي لهذه المؤسسة.

# الفصل الأول

## 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 . وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة التي تعمل على تقييم أداء المؤسسة. لذلك سنتطرق في هذا الفصل على العناصر التالية:

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي وآليات 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 و تشعب أنشطتها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير مؤسساتهم في ظل الأخطار التي تواجهها.

و سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفاهيم حول التدقيق، تتمثل في تعريفه، أهدافه، أهميته و التمييز بين نوعية الداخلية و الخارجية.

#### المطلب 1: تعريف التدقيق:

نظرا لكثرة التعريفات التي تناولت التدقيق نوجز في النقاط الموالية أهم التعاريف التي اتفقت عليها الهيئات المهنية و الأكاديميين و هي:

#### التعريف الأول:

هو فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي جرت و النظم المقدمة التي أنتجت تلك المعلومات".<sup>1</sup>

#### التعريف الثاني:

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

#### التعريف الثالث:

و عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على انه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا إلى معايير التقييم ، و تقديم مصادقة و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"<sup>3</sup>.

#### التعريف الرابع:

تعريف معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية IIA: يعرفه بأنه " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع و تتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات

1 - محمد مصطفى سليمان ، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر 2014 ص 14

2- عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن"أسس المراجعة" الدار الجامعية ، الإسكندرية 2004 ص 13.

3 - محمد الهامي طواهر مسعود صديقي " المراجعة و تدقيق الحسابات" ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003 ص 10.

الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية ، ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية و التحقق من أنّ مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة و كافية<sup>1</sup>.

#### التعريف الخامس:

و عرفها Germond bonnall التدقيق على أنه " اختبار تقني صارم و بناء من طرف مهني مؤهل و مستقل يمكنه إعطاء رأي محايد و معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة

و على مدى احترام المعايير في إعادة هذه المعلومات في كل الظروف"<sup>2</sup>.

و يمكن أن نصنف مسار التدقيق من خلال الآتي:

- الفحص

- التحقيق

- التقرير

#### المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق:

##### أولاً: أهداف التدقيق

إن المتتبع للتطور التاريخي للتدقيق المحاسبي يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على أهداف التدقيق، فقديمًا كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب ، لكن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء البريطاني عام 1897م 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 فني محايد، لكن هذا الهدف تغير حيث أصبح من واجب المدقق تقديم تقرير يتضمن رأي فني محايد عن نتيجة الفحص للمساهمين و الأطراف ذات المصلحة<sup>3</sup>. و يهدف إعطاء صورة أكثر وضوحًا على التطور التاريخي لأهداف التدقيق نورد الجدول الموالي:

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

2 - عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة 2006 ص6.

3 - خالد أمين عبد الله، "تدقيق الحسابات"، الشركة العربية المتحدة للتسويق الطبعة الأولى مصر 2014 ص 8.

الجدول رقم 1 - التطور التاريخي لأهداف التدقيق

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

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

بتحليل الجدول أعلاه يمكن القول أن للتدقيق أهداف عامة و أهداف ميدانية نلخصها كما يلي:<sup>1</sup>

### 1- الأهداف العامة:

تتمثل الأهداف العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة.
  - مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
  - التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و إبداء 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 و رسم السياسات الاستثمارية.
  - اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية.
  - التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد و إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه و أوجه القصور فيه
  - حماية جميع أصول المؤسسة من الاختلاس .
  - و مؤخرا أصبح التدقيق المحاسبي يهدف إلى ما يلي:
  - مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات .
  - تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعية.
  - اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت.
  - المصادقة على الوثائق و التقارير المالية المودعة من طرف الإدارة و إعطاءها مصداقية أكبر.
- ### 2- الأهداف الميدانية:

و تتمثل الأهداف الميدانية للتدقيق المحاسبي في :

- عرض القوائم المالية (الإفصاح)

- شرعية و صحة العمليات المالية.

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

- الملكية ( الحقوق و الالتزامات )

- استقلال الفترة المالية.

- التقويم و التخصيص.

- الوجود أو الحدوث.

- إبداء الرأي الفني المحايد.

ثانيا: أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات و رسم خطط مستقبلية و من بين المستفيدين من التدقيق نجد:<sup>1</sup>

1- إدارة المؤسسة:

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

2- الملاك و المساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي و انفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد 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 و الموردين:

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.

1- محمد أمين مازون، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تكييفها في الجزائر " مذكرة نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، عام 2011 ص 10.

4- الزبائن:

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

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 لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، و تعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صنف القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7- الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الحكومة (الدولة) على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، و هذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية و سليمة، و قد 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 و فعالية .

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 و إجراءات 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 أجل التمييز بين التدقيق الداخلي و الخارجي، ألا و هو من حيث القائم بعملية التدقيق الواردة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 1- 02 : التمييز بين التدقيق الداخلي و الخارجي:

أوجه التشابه والاختلاف	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
من حيث الهدف من التدقيق	1- خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظم المحاسبي 2- اكتشاف و منع الأخطاء و الغش و التلاعب	1- كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لها. 2- اكتشاف التلاعب و الأخطاء و الغش 3- ابداء الرأي في صحة القوائم المالية
من حيث القائم بالتدقيق	1 – موظف من داخل المؤسسة يعين من طرف الإدارة	1- متخصص مهني مستقل من خارج المؤسسة
من حيث توقيت أداء التدقيق	1- يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية	1- يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية 2- قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة (مستمر)
من حيث نطاق العمل	1- يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة، وفقا للصلاحيات و المسؤوليات المعلقة له.	1- يتحدد نطاق العمل عن طريق العقد الموقع معه و العرف السائد و ما تنص عليه التشريعات و المعايير.
من حيث الاستقلالية	1- يوجد لديه استقلال جزئي حيث أن يخدم الإدارة و يعين من قبلها	1- يتمتع المدقق باستقلالية تامة لأنه شخص محايد و من خارج المؤسسة.
من حيث المسؤولية (من يقوم بتعيينه)	1- يعني من قبل الإدارة المؤسسة و يقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة	1- يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمامهم ليقدم التقرير النهائي لهم

## المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص و تقييم كافة أنشطتها و ذلك للمحافظة على موضوعيته و إصدار 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، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة ، وكان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها و لقد أدى التقدم العلمي و التكنولوجي 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 و تأخير 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 و اطمئنان مجالس الإدارة من سلامة العمل و حاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب و اللازم لتصحيح الانحرافات و رسم السياسة المستقبلية<sup>1</sup>.

إن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر عملية سلوكية نظرا لارتباطها بالسلوك و التصرف الإنساني حيث أن طرفها 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 (Institute of internal auditors. iia) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941. و جاء هذا المعهد بعد انتشار مفهوم التدقيق الداخلي و الاعتراف كمهنة لأنه فرض نفسه و بجدية كحاجة ملحة أساسية للأعمال و في مختلف الأنشطة و تعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي. حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة و اقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي ، و في عام 1977 انتهت اللجان من أعماله و قدمت تقريرا بنتائج دراستها ، و تم

1- خلف عبد الله الواردات، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، عمان 2014 ص 23.

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 غالبية ممارسي المهنة و روادها الممثلين في معهد التدقيق الداخلي و الجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة و بزوغ مهنة جديدة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي:

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

"على أنه نشاط تأكيد استشاري مستقل و موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة و تحسين عملياتها.

و هو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و صارم لتقييم و تحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، و التوجيه(التحكم)<sup>2</sup>.

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>3</sup>.

عرفت لجنة المنظمات الداعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل، التدقيق الداخلي "بأنه عمليات تتأثر بإدارة المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية كفاءة العمليات و فعاليتها و الاعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها<sup>4</sup>.

و التدقيق الداخلي هو أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية ، و يمكن تعريفه بأنه:

"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، و ذلك حق يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى<sup>5</sup>.

### المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق الداخلي:

#### أولا : أنواع التدقيق الداخلي:

- 1 - خلف عبد الله الواردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، دار الوراق للنشر و التوزيع الطبعة الأولى عمان 2006 ص 31، 30.
- 2- المرجع السابق، ص 36.
- 3- أحمد حلي، "جمعة التدقيق الداخلي والحكومي" دار الصفاء للنشر و التوزيع عمان الطبعة الأولى 2011 ص 16
- 4- عثمان عبد اللطيف، "دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء" مذكرة ماستير التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير الجزائر جامعة مستغانم 2015 ص 4.
- 5- خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العملية الطبعة الأولى عمان دار وائل 2000 ص 181.

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>1</sup>.

### 1- التدقيق المالي:

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

### 2- تدقيق العمليات التشغيلية:

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

### 3- تدقيق نظام المعلومات:

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

### 4- تدقيق الأداء:

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية و الكفاءة و الاقتصادية لأداء الموظفين و مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات و الأساليب 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:

1 - خلف عبد الله الواردات، " التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية" مرجع سبق ذكره ، ص 55.

2 - المرجع السابق، ص 59.

تطورت أهداف التدقيق الداخلي مع تطور الزمن و اختلف مفهومه بحيث تمكن من التمييز بين الأهداف التقليدية و الأهداف الحديثة.<sup>1</sup>

### 1- الأهداف التقليدية :

قد انحصرت في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب و ضاق نطاقه في العمليات المالية ، أي التحقق من سلامة السجلات و البيانات المالية . بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل نشاط تقييمي و وقائي و إنشائي إلا أن هذه النظرة قد تطورت و أصبحت ذات صبغة تأكيدية و استشارية لإضافة قيمة 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 تادية عملهم بفعالية. و يتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات و التقويمات و التوصيات و المشورة و المعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها.

و يتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال:

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

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

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

- التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية.

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

- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.

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

**المطلب الرابع: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي وهيكلته:**

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

أولاً: مراحل تطبيق التدقيق الداخلي:

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

المرحلة الأولى: التخطيط:

- يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الأقل مرة في السنة وفق ما ورد في نص البند 2000 من معايير الأداء ( على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة 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<sup>1</sup> 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 التنبه بأن الرقابة تكون كافية و مفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين ، و الهدف من الرقابة الداخلية هو الحصول على توكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها حيث نص معيار الأداء على نشاط تدقيق داخلي تقييم كفاءة و فعالية الرقابة شاملة و أنظمة التوجيه، العمليات و المعلومات ، يجب أن يتضمن ذلك على صحة المعلومات و قابليتها للاعتماد عليها ، و الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين ، حماية الأصول، استغلال موارد المنشأة بكفاءة و اقتصادية .

المرحلة الثانية: العمل الميداني (المعاينة):

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

- العينة في أدلة التدقيق:

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

- يتم استخدام العينة في تدقيق الاختبارات الضوابط و الإجراءات الجوهرية .

- كذلك اختبار الأرصدة و التي تتضمن إجراءات تحليلية و اختبارات تفصيلية لمعاملات و أرصدة تتضمن الاختبارات إجراءات للحصول على دليل ، و تعتمد على الأساليب التالية أهمها: الملاحظة

التفتيش، التثبيت، التحليل، الاحتساب، الاستفسار.

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

- أوراق العمل:

يجب أن يقوم المدقق الداخلي بإعداد أوراق العمل التي تشكل الإثبات الداعم الآراء و 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 و تخزين أوراق العمل.

- هناك ملفات لأوراق العمل، ملفات السنة الحالية و هي ملفات أعمال التدقيق الجارية ، و الملفات 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.

1- أحمد حلي جمعة ، " مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق "، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2015، ص 290

- برامج التدقيق .
- طلبات اعتماد المهمات.
- خطط التدقيق.
- الاتفاقيات المهمة و العقود و القرارات و القوانين و الأحكام طات العلاقة بالنشاط .
- النماذج المستخدمة لدى النشاط.
- ملخص تقارير التدقيق الداخلي و أهم التوصيات الرئيسية.
- ملخص لأعمال التدقيق القادمة.
- الملف الجاري:

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

و يعد 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<sup>1</sup>. هذه الملفات الثلاث هي الملفات الأساسية للتدقيق الداخلي ، قد يكون له ملفات أخرى قد تكون لدى مسؤول أو الرئيس التنفيذي للتدقيق.

المرحلة الثالثة: النتائج و التوصيات:

1 - أحمد حلبي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص. 291، 292.

بعد إتمام تقييم نظام الرقابة الداخلية و إجراء 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 و التوصيات، و كذلك خطة عمل لتطبيق تلك التوصيات.

- التوصيات: هي عبارة عن رأي المدقق الداخلي عن مدى تقييمه لتأثير الملاحظات و التوصيات على النشاطات المختلفة، و يتم ترتيبها بمدى تأثيرها على سير أعمال المنشأة.

- المرحلة الرابعة: المتابعة:

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

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

- خطوات المتابعة:

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

2- تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق المباشرة في تنفيذ التوصيات.

3- يقوم التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل 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 و عند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة عن ذلك و يرفع لجميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي:

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

يكون موقع قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الإدارات التشغيلية من أجل تنفيذ مختلف أعماله باستقلالية أكبر و شمولية أكثر ، كذلك مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المؤسسة 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 و طبيعة 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 و الاستفادة منه في الوقت المناسب.

#### - مدير التدقيق الداخلي:

يقوم بإدارة شاملة واسعة النطاق بغية تحديد الأهداف السنوية لقسم التدقيق الداخلي و التي تبنى على أساس خطط و سياسات 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 و الموافقة على أوراق العمل النهائية و يقوم برقع تقريره مباشرة إلى مدير التدقيق الداخلي<sup>1</sup>.

#### - المدقق الرئيسي:

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

#### - المدقق المساعد:

1 - شرقي أحلام حسنية، "دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير ، جامعة مستغانم ، 2014 / 2015 ، ص20

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>.

**المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي وآليات 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 الامتياز المطلوب لغرض معين كمقياس أو وزن ، و على الآخرون معه و مسابرة فهو ما يتم بواسطته الحكم على دقة أدائهم<sup>2</sup>. و يعرف معيار التدقيق على انه " أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية و درجة الانساق التي يصل إليها المدققين عند أدائهم لوظائفهم"

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

**المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير في ممارسة التدقيق الداخلي:**

**أولا: أهمية معايير التدقيق الداخلي:**

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي<sup>1</sup>:

1- شرقي أحلام حسنية، "دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص 21.  
2- عبد الغني فضل علي، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك"، مذكرة ماجستير، جامعة البرموك، عمان، 2003، ص 51.

- 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 لحقيقة الدور والمسؤوليات المرتبطة بالتدقيق، و تعزيز إدراكها الأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي.

#### ثالثا: 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:
- 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 تقييم أداء تلك الأنشطة.

#### الجدول رقم 1 - 3: معايير التدقيق الداخلي الحديثة:

معايير السمات	المجموعة الأولى
الهدف و السلطة و المسؤولية	1000

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

1100	الاستقلالية و الموضوعية
1110	الاستقلال التنظيمي
1120	الموضوعية الفردية
1130	العوامل التي تمدد الاستقلالية و الموضوعية
1200	الكفاءة و العناية المهنية اللازمة
1210	الكفاءة المهنية
1220	العناية المهنية اللازمة
1230	التطوير المهني المستمر
1300	تأكد الجودة و برنامج التحسين
1310	تقويم برامج الجودة (داخلي و خارجي)
1320	التقرير عن برامج الجودة
1330	استخدام عبارة (لقد دققنا وفقا للمعايير)
1340	الإفصاح عن عدم الإدمان
2000	إدارة أنشطة التدقيق الداخلي
2010	التخطيط
2020	الاتصال و الموافقة
2030	إدارة الموارد

المجموعة الثانية	معايير الأداء
2040	السياسات و الإجراءات

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

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

المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي وأهميته.

أولاً: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:  
تتمثل في ما يلي:<sup>1</sup>

- 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 و ذلك من خلال التأمين عليها.
- 4- الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية:

- يتحقق التدقيق الداخلي بقيام موظفي المنشأة بما هو مطلوب منهم من إتباع السياسات و الخطط 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 و الغايات:

يتم وضع الأهداف و الغايات 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.

#### 6- تحديد مواطن الخطر:

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

#### 7- منع واكتشاف الغش والاحتيال :

تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المنشأة و على المدقق الداخلي فحص و تقييم كفاءة

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

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 افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق كما ليس له افتراض الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة و بدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية ، و عليه الاهتمام بالظروف و الأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه أخذ الحيطة و الحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

ثانيا- أهمية التدقيق الداخلي:

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

و من العوامل التي أدت إلى الاهتمام أكثر بالتدقيق الداخلي هي كالاتي<sup>1</sup>:

- تطور حجم المؤسسات و انتشارها على نطاق واسع ، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة و كافة العاملين.
- ظهور شركات المساهمة و حاجتها للمعلومات من أجل سلامة استثمارها و صحة و عدالة الإفصاح عن البيانات و القوائم المالية المنشورة.
- 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 و القوانين المعمول بها .
- حاجة المجتمع إلى البيانات و المعلومات المثبتة في التقارير من أجل التأكد من سلامة نظام التدقيق.

المطلب الرابع: مواصفات المدقق الداخلي و إجراءات اختياره و تقييمه:

1 - عثمان عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره ، ص 08.

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

أولاً: ومن هذه الصفات ما يلي:<sup>1</sup>

### 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 ، و يوازن بين المهارات الوظيفية و الإدارية ، و يحلل الوضع الداخلي للمنشأة في ظل البنية الاقتصادية الخارجية.

### 2- الدافع الشخصي:

يعبر عن تطلعات و رغبات المدقق الداخلي في تحسين نوعية عمليات التدقيق التي يقوم بها ، و هذا الدافع الذي يجعل المدقق تواقا إلى القيام بأعمال إدارية عالية المستوى، و تقديم 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 و عندما يختتم عملياته لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها و يعكف على دراسته أسبابها لكي يستفيد من دروسها مستقبلا.

### 4- القدرة الاتصالية:

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

### 5- المثابرة:

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

### 6- الابتكارية:

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

### 7- اللياقة:

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

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 مستقيما 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<sup>1</sup>:

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

و قد 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.

2- كيفية تقييم المدققين الداخليين:

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

- تحديد معايير و طرق التقييم

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

- تحديد عناصر الأداء بوضوح.

- الأخذ بعين الاعتبار العناصر الشخصية.

- توضيح فوائد و إيجابيات البرنامج مثلاً:

- يكشف نقاط الضعف و يعمل على معرفته بأنفسهم و بإمكانياتهم.

- التحفيز و اكتشاف الإمكانيات و الطاقات لدى المدققين.

- وضوح الرؤية المستقبلية للمدقق و إمكانيته على ضوء ذلك التقدم و الرقي.

1 - أحمد حلمي جمعة، " التدقيق الداخلي والحكومي"، مرجع سبق ذكره، ص 50

- تقييم الأمور العملية:

- 1- الأهداف التي تم تحديدها و مدى كونها واقعية بالنسبة للأنجاز.
- 2- الالتزام بدليل التدقيق الداخلي.
- 3- عدد التوصيات التي تم تقديمها و تمت متابعتها.
- 4- القدرة على إنجاز الأعمال ضمن أوقات الموازنات التقديرية.

- تقييم الموظف ( المدقق الداخلي) لنفسه:

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

و للمساعدة في تنفيذ العملية و إنجازها تحتوي نماذج التقييم قسما خاصا لتقييم الموظف لنفسه الهدف هو توفير الفرصة لكل موظف لتقييم نفسه بنفسه على أساس توفير المعلومات بصورة واقعية لكي يتمكن المسؤول عن التقييم من مقارنة رأيه بالرأي الشخصي يساعد على تحديد المناطق التي تثير الخلافات في الرأي.<sup>1</sup>

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

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

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

# الفصل الثاني

## مقدمة الفصل الثاني :

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية و المحور الأساسي الذي يدور حوله أي اقتصاد حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى بلوغ و تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية متعددة .

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

و من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: مفاهيم حول الأداء

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء

## المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

## المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية:

إنّ 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 الى عدم الوقوف على تعريف موحد للمؤسسة الاقتصادية أهمها<sup>1</sup>:

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

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

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

و من هنا جاءت تعاريف شاملة تشمل مختلف أنواع المؤسسات ، سواء من ناحية الأنظمة الاقتصادية و أنواعه النشاط و الأهداف .

و فيما يلي ندرج بعض التعاريف الشاملة الخاصة بها :

- تعرف على أنها " اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع وخدمات مع أعوان إقتصاديين 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 ، و تتمثل 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 و تشغيل أدوات الإنتاج و فق أسلوب محدد لقيم العمل الإجتماعي بهدف إنتاج سلع " أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة"<sup>3</sup>.

1- ناصر دادي عدون " اقتصاد المؤسسة"، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998، ص.8.

2- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 10.

3- صمويل عبود، " اقتصاد المؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982، ص.58.

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>

### 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 و التي تختلف و تتعدد، باختلاف أصحاب وطبيعة و ميدان نشاط المؤسسات، و يمكن تخلص هذه الأهداف في النقاط التالية:

#### 1- الأهداف الاقتصادية:

- تحقيق الربح:<sup>2</sup> 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 و الاستمرار في الوجود .

#### - عقلنة الإنتاج :

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

#### - تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمع :

و هذا من خلال تحقيق كامل عناصر الإنتاج لتلبية الحاجات المتزايدة ، و يجب أن يحقق الإنتاج ما يلي<sup>3</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 :

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

2- مرجع السابق، ص ، ص 17-18.

3- عمار زيتوني ، " مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة التمويل البنكي " ، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بسكرة العدد 09 ، مارس 2006 ، ص 43.

## - 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.

## - تحسين مستوى معيشة العمال :

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

## - توفير تأمينات و مرافق للعمال :

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

- تأهيل العمال<sup>1</sup>

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 تؤديها المؤسسة<sup>2</sup>:

## - البحث والتنمية :

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، وخاصة في السنوات الأخيرة، 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 للدولة

1- ابراهيم بختي ، " دور الانترنت وتطبيقاتها 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.

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

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

ثانيا: وظائف المؤسسة الاقتصادية :

للمؤسسة عدة وظائف تمكنها أداء دورها الاقتصادي والاجتماعي:

### 1- الوظيفة المالية:

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

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

### 2- وظيفة التمويل:

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

#### - مهمة الشراء:

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

#### - 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 المجهودات 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 ، وكل 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:

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 و تحفيزها و الحفاظ عليها بما يمكن من تحقيق الأهداف بأعلى مستويات الكفاءة و الفعالية<sup>1</sup>.

1- جمال الدين محمد المرسي، "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 الى أنّ 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 " <sup>1</sup> .

أما اصطلاحا يمكننا تقديم مجموعة من التعريف بما يقي بالغرض من الدراسة:

- عرف عبد الحليم 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 " <sup>2</sup> .

- ويرى Wierseman & Roblin بأن الأداء هو : " قدرة المشروع على تحقيق الأهداف طويلة الأجل " <sup>3</sup> تمكن أهمية الأداء في تحقيق الأهداف طويلة الأجل و المتمثلة في البقاء و النمو و التمييز إضافة الى الأهداف الأخرى المخطط لها.

- أما حسب WIT & MEYER فالأداء هو: "المستوى الذي تتمتع به مخرجات المنظمة بعد إجراء العمليات على مدخلاتها، فالأداء هو مخرجات الأنشطة و الحملات التي تشكل داخل المنظمة " <sup>4</sup> .

- و عرف الأداء من طرف Danniell & Bernard بأنه : " يعتمد في مراحله القصيرة والمتوسطة دائما على مستويين و هما : الفعالية و تعني درجة بلوغ الأهداف مهما كانت الوسائل المستعملة والكفاءة التي تمثل العلاقات بين النتائج المتحصل عليها و الوسائل المستعملة للوصول إليها " <sup>5</sup> .

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

- وعرفه أحمد سيد مصطفى على أنه: " درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو منظمة الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية " <sup>1</sup> .

1- وهيبه دبي، " دور إستراتيجية التمييز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 51.

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

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

4 - طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبيحي إدريس، " الإدارة الإستراتيجية منظور مهجي متكامل "، دار وائل و التوزيع، عمان، ط1، 2017، ص 478.

5 - Bernard Martory, Danniell Crozet, « Gestion des ressources humaines, pilotage social et performance », dunod, Paris, 2005, p, 164.

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

المطلب الثاني : أنواع الأداء ومجالاته :

أولاً : أنواع الأداء

إنّ الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الإقتصادية يطرح إشكالية إختيار المعيار الدقيق و العلمي و في الوقت ذاته يمكن الإعتماد عليه لتحديد هذه الأنواع و رغم هذه الصعوبة إلا أننا إعتدنا على المعايير التالية باعتبارها المعايير المناسبة.

1- معايير الشمولية: وتنقسم إلى<sup>2</sup> :

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

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

2- معايير الطبيعة:

يمكن تقسيم أداء المؤسسات حسب هذا المعيار تبعاً للأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها و التي تنقسم إلى<sup>3</sup> :

- 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 أنّ فعالية المؤسسة تكمن في قدرتها على تحقيق درجة من الرضا لدى الفئات المطلوبة دعمها للمؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية أو الخارجية .

1- أحمد سيد مصطفى، إدارة البشر "الأصول و المهارات"، مصر 2002، ص 415.

2- عبد الملوك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقسيم"، مجلة العلوم الإنسانية، عدد أول، جامعة، محمد خيضر بسكرة، 2010، ص 75.

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

- الأداء الاقتصادي : إنّ 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 الى حكم مناصب سياسية لاستغلالهم لصالح المؤسسة و التي لها البقاء و النمو في نفس الوقت.

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

3- معايير الوظيفة : يقسم الأداء حسب هذا المعيار تبعا للتنظيم المعتمد في المؤسسة (الهيكل التنظيمي) وتبعاً لهذا تم تقسيم الأداء إلى ما يلي<sup>1</sup> :

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

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

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

- أداء وظيفة الموارد البشرية : يتجلى في قدرة الفرد على القيام بالأنشطة و المهام المختلفة التي يكون منها عمله تبعا لما يناسب قدراته و طبيعته عمله، فضمان استخدام موارد المؤسسة بكفاءة وفعالية لا يتم إلا من خلال الأفراد ، و هو ما يعطي أهمية كبيرة للدور الذي يلعبه المورد البشري في المؤسسة، و من ثم يجب على هذه الأخيرة أن تقوم بجلب و استخدام الموارد البشرية ذات الكفاءة و المهارة 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 و الحرص على تطويره و دخول أسواق جديدة .

1- حفصي رشيد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، ص 17-18.

- 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 والإبداع من خلال تحفيز العاملين على التجديد و خلق جو المنافسة بينهم في هذا المجال .

4- حسب معيار المصدر<sup>1</sup> :

ينقسم الأداء وفقا لهذا المعيار الى نوعين و هما 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 ، وتحقيق الأفضلية باستخدام مهاراتهم وخبراتهم .

-الأداء التقني : و يمثل قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال .

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

- الأداء الخارجي ( الظاهري) :

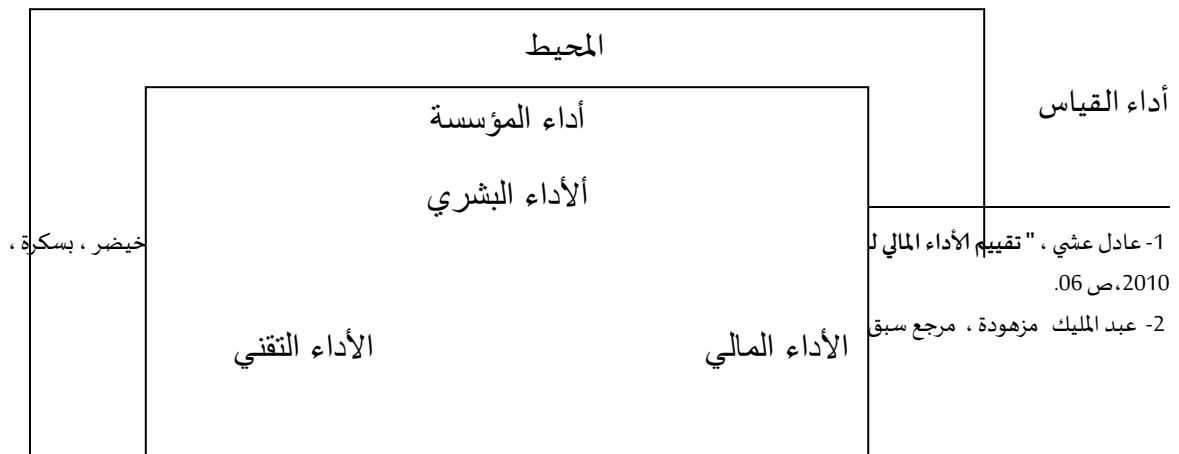
هو الأداء الناتج عن التغييرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة ، وهناك عدة متغيرات تنعكس على أداء المؤسسة. فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه و لكن المحيط الخارجي هو الذي يولده فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين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

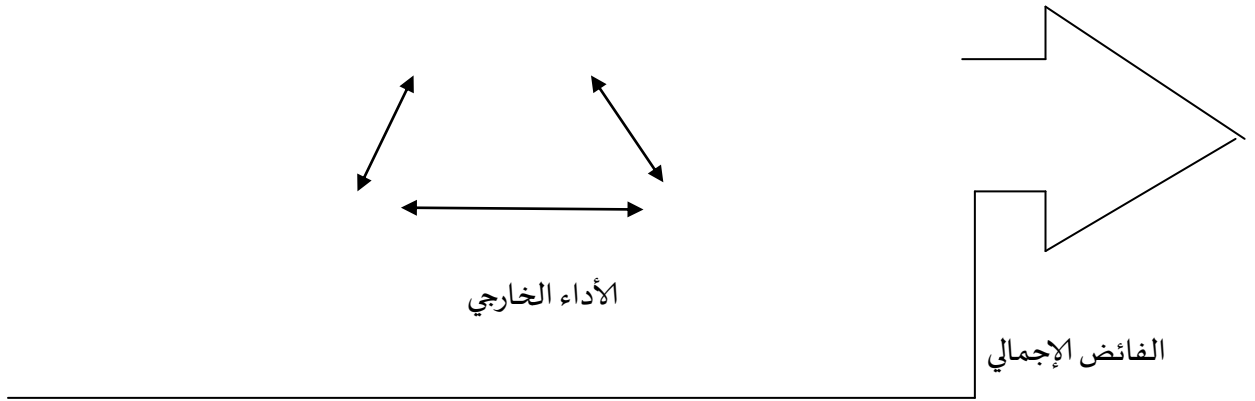
إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا سهل إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية

أين يمكن قياسها وتحديد أثرها ولعل من أهم طرق تحليل الظواهر طريقة الإحلال المتسلسل .

ويمكن توضيح النوعين السابقين في شكل التالي<sup>2</sup> :

شكل رقم II-1 الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة





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

### ثانياً: مجالات الأداء

تنوع وتختلف مجالات الأداء في المؤسسات و ذلك باختلاف أعمالها وطبيعتها نشاطها حيث يرى البعض أن هذه المجالات عبارة عن الجوانب الخاصة بالمؤسسات والتي يجب أن يعمل بفعالية لضمان تحقيق نجاح المؤسسة<sup>1</sup>.

#### 1- مجالات ميدان الأداء المالي :

بعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القادم المشترك بين الكاتب و الباحثين و المدراء 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 لمدى نجاح المؤسسات و أنّ عدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها للخطر و يذهب بعض الكتاب الى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الأداء المالي ، و ذلك إلى حد اعتباره الهدف الأهم في المؤسسة، وضمن التوجه يعبر « HUNT M-ORGAN » عن تلك الأهمية بالقول إنّ الأداء المالي يعد هدف المؤسسات الأساسي ، و أن الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمناً من خلال تحقيق الأداء المالي ، و ضمن المنظور الاستراتيجي للأداء المالي .

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

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

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

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

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

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

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

#### أولا: 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 تسييرهما بشكل جيد ، وعليه سنتطرق لمفهوم هذه العوامل:

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

تعريف آخر : نقصد بالفعالية مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها<sup>2</sup>

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن العالوية تعبر عن درجة بلوغ المؤسسة لأهدافها المسطرة ، مما يدل على المقارنة بين عنصرين وهما الأهداف المخططة التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها و الأهداف المنجزة فعليا و تقاس

$$\text{الفعالية} = \text{Rp/Rm}$$

بالنسبة التالية:

حيث: Rm: هي قيمة المخرجات الفعلية (الأهداف المنجزة)

Rp: قيمة المخرجات المتوقعة (الأهداف المخططة)<sup>3</sup>.

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

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

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

ويتمثل جوهر الكفاءة في تعظيم الناتج و تدنية التكاليف و تقاس بالعلاقة التالية :

$$\text{الكفاءة} = \text{Mr/Rm}$$

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

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

3- الشيخ الداوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 219.

حيث:  $Rm =$  مخرجات

$Mr =$  المدخلات

3- الإنتاجية: تعرف بأنها استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات و هي تستعمل لتباين مدى نجاعة المؤسسة في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة<sup>1</sup>.

- تعريف آخر: تعتبر الإنتاجية مقياس للكفاءة التي تسمح بها المؤسسة في عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات و بالتالي هي تعبر عن كمية الإنتاج المنسوبة لعنصر أو عدة عناصر من الإنتاج خلال فترة زمنية محددة<sup>2</sup>.

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>3</sup> :

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

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

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

- العوامل السياسية و القانونية: تظهر هذه العوامل عموما في الاستقرار السياسي و الأمني للدولة مثل طبيعة النظام السياسي للدولة ، العلاقات مع العالم الخارجي القوانين... الخ و تشكل هذه العوامل فرص تستفيد منها المؤسسة لتحسين أداءها ، كما يتأثر أداء المؤسسة بالسياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة و العلاقات الدولية و نوعيتها .

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

1- بدر الله قويدر الواحد وناصر دادي عدون، "مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية الجزائرية)"، دار المحمدية، الجزائر، ص 16.

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

3- زهير ثابت، "كيفية تقييم أداء الشركات و العاملين"، دار النهضة العربية، مصر ، 2001، ص 14.

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

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

- الإدارة: إن لها مسؤولية كبيرة في تخطيط و تنظيم و تنسيق و قيادة و رقابة 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 و المسؤوليات وفقا للتخصصات على العمال داخل المؤسسة أي تقسيم العمل عليهم وفق مهاراتهم و إمكانياتهم الخاصة، كما أن درجة التنظيم تؤثر على أداء المؤسسة ، لذا و جب أن تكون لأي مؤسسة مرونة ديناميكية في أي تنظيم بشكل تجعله قابلا للتغير وفق المستجدات الحالية .

- بيئة العمل : و تشير 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 الرابع : مستويات الأداء ومقاييسه :

إن المؤسسة في مجملها عبارة عن مجموعة من الموارد المادية و البشرية و المالية، فكل مؤسسة تهدف عن طريق هذه الموارد الوصول الى أفضل مستويات الأداء ، إلا أن ذلك لا يتم بصورة بسيطة و إنما يجب أن يكون هناك تقييم فعال للأفراد و إعطائهم لمتابعة 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

#### أولا : مستويات الأداء :

توجد ثلاثة مستويات للأداء هي كما يلي <sup>1</sup> :

#### 1- تقييم الأداء العام

1- محمد الطعانه ، " معايير قياس الأداء الحكومية و طرق استنباطها : دراسة تطبيقية على وحدات الحكم المحلي " دون تاريخ ، ص 31.

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

### - تقييم الأداء المؤسسي

و يتضمن تقييم أداء المؤسسة بشكل عام أو أي وحدة تنظيمية ضمن هيكلها التنظيمي بحيث تتم عملية التقييم من خلال مجموعة من مؤشرات الأداء التي تسمح بقياس مستوى الإنجاز الفعلي في ضوء مستويات محددة للأداء المرغوب<sup>1</sup>.

و بصدد التحدث عن الأداء المؤسسي ، فهناك مستويات عديدة للأداء تفيد بالتعرف على مستوى الأداء الذي تم تحقيقه و هي كالآتي<sup>2</sup> :

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

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

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

### - 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 و هو ما يميز الأداء الجيد عن الأداء الجيد جدا .

- الأداء المعتدل : و هذا المستوى بين أن أداء المؤسسة دون المعدل (أداء المؤسسة أقل من المستوى المرغوب) ويكون ذلك عندما تتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات و الخدمات و قاعدة العملاء و الكوادر

1- محمد الطعامة، المرجع سبق ذكره، ص 32.

2- خالد محمد بن حمدان ، وائل محمد صبحي إدريس ، " الاستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي " منهج معاصر ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع عمان ، ص 385.

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

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

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

### المستوى الثالث: تقييم الأداء الفردي:

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

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

### ثانيا : مؤشرات الأداء

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

- هو وسيلة كمية (نسبة ، معدل ، مقياس) لتحديد مستوى أداء المؤسسة بالنسبة لإجراءات أو مخرجات معينة<sup>1</sup>.

### 1- كيف يختار مؤشرات الأداء ؟

- يجب أن تتوفر في مؤشرات الأداء سمتان رئيسيتان هما :

- التركيز على الأهداف الإستراتيجية الأساسية : و ذلك بأن تقيس نتائج العمليات الأساسية و الأرقام الحساسة .

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

1- منظمة الصحة العالمية ، شعبة خدمات الإشراف، الأداة رقم 02 ، مسرد مصطلحات التخطيط و المراقبة و التقييم ، آذار 2004.

جدول رقم II-1: مؤشرات الأداء

نوع المؤشر	تعريفه	أمثلته
مؤشر المدخل	مقياس للموارد المستخدمة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المعدات اللازمة</li> <li>• عدد الموظفين المطلوبين</li> <li>• التمويل المستخدم</li> </ul>
مؤشر الكمية	كمية الخدمة المقدمة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدد المشاريع</li> <li>• عدد الأفراد الذي تقدم لهم الخدمة</li> </ul>

عدد الجلسات أو الساعات	•		
الوقت المستغرق مدى رضا العملاء (الزائن)	•	نوعية الخدمة المقدمة بناء على المستخدم أو المعنيين .	مؤشر الجودة
تكلفة وحدة الخدمة ووصولها للمستهلك	•	تكلفة وحدة المخرج و الوقت المستغرق	مؤشر الكفاءة
نسبة الإنجاز خلال فترة زمنية معينة	•		
زادة نسبة التوظيف	•	مدى تحقيق الخدمة للهدف المرجو منها	مؤشر الفعالية
خفض معدل الأمراض، الجريمة	•		

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

### 3- مؤشرات الأداء و المؤشرات المساعدة:

من الخطأ قياس أداء لكل مركز من مراكز المسؤولية اعتماداً على مؤشر واحد للأداء ولكن من الأفضل

مساندة المؤشرات الأساسية للأداء بمؤشرات مساعدة مثل:

1- المؤشرات التسويقية: نصيب المنظمة من السوق، درجة رضا العملاء، نسبة تسرب العملاء.

2- المؤشرات المالية: الإيرادات، نمو المبيعات، معدل السيولة.

3- المؤشرات التشغيلية: نسبة الطاقة المشغلة إلى الطاقة المعطلة، درجة الجودة.

4- المؤشرات البشرية: معدل دوران العمالة، ساعات التدريب لكل موظف، نسبة طلبات التقدم للوظائف إلى التعيين.

5- المؤشرات البيئية: المخالفات القانونية المجلة ضد المنظمة، الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها، موقف الأطراف المحيطة بها.

6- المؤشرات التنافسية: وشمل جميع مؤشرات المقارنة المرجعية.

### المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وإجراءات تحسين الأداء ، وأهمية التدقيق الداخلي في ضبط

الأداء ، كما أننا سنتطرق إلى أهم عنصر وهو دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسات

الاقتصادية و كذلك دوره في تحسين إدارة المخاطر.

المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء

أولاً: مفهوم تحسين الأداء

إنّ تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات و

تحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى<sup>1</sup>.

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 و العمليات .

- القياس المستمر و متابعة الأداء.

ثانياً : إجراءات تحسين الأداء

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

- الخطوة الأولى: تحديد الأسباب الرئيسية لمشاكل الأداء:

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

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

## - 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 و تحسين الأداء فاللقاءات المباشرة و الأداء المفتوحة و المشاركة في مناقشة المشاكل وعدم السرية في كشف الحقائق و المعلومات حول الأداء تساهم في وضع الحلول المقنعة للعاملين وتحسين أدائهم و إزالة مشكلات الأداء.

## - الخطوة الثالثة:الاتصالات المباشرة

إنّ إتصالات بين المشرفين و العاملين ذات أهمية في تحسين الأداء و لا بد من تحديد محتوى الإتصال و أسلوبه و أنماط الإتصال المناسبة ، و من أمثلة الإتصال الفعالة في هذا المجال هو سؤال العاملين عن أسباب و انخفاض أدائهم في الفترة الأخيرة دون اللجوء الى سلوكيات غير واضحة ، كذلك لا بد من استشارتهم حول كيفية الوصول الى تحسين أدائهم . **الخطوة الرابعة : مراقبة و تقييم الأداء**

يجب أن تكون هذه العملية مستمرة لأنّ بعض الأساليب و الحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء ، كما يجب أن تكون هناك رسائل مراقبة متابعة تركز على قياس التغيير الحاصل لتوفير تغذية مرجعية و مبكرة لنتيجة تلك الوسائل ، 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<sup>1</sup>

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 و تطوير تلك العوامل، وفلسفة

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

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<sup>1</sup>.

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

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

لقد أخذت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و ارتباطه على مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية بل كمنشآت تقييمي للتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها و ما كانت لتبليغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي تساعد على نموها و تطويرها و إزدياد أهميتها ووقائي من خلال تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية و إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من الأنشطة المؤسسة و ذلك من خلال وضع برامج التدقيق<sup>2</sup>.

إنّ التدقيق الداخلي في جوهره يهدف الى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية و كفاءة أنه يسعى الى تحسين الأداء ، وذلك في جميع مستويات سواء كانت عالية أو دنيا و ذلك من خلال التحليلات و

1- على السلي " السلوك في منظمات الأعمال " ، دار غريب للطباعة و النشر القاهرة ، 1995، ص 287.

2- خلف عبد الله الواردات ، " التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق "، دار الوراق الأردن الطبعة الأولى ، 2006، ص 29.

التوصيات و المنشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين و العاملين في المؤسسة فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد و الأسس و التي يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>.

- 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.

- 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 و الاختبارات الخاصة ببناء على طلب من الإدارة .

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

إنّ 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 الى القرار<sup>2</sup>.

كما عرف على أنه " هو الإختبار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين

حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة و اختبار الحل الأمثل من بينها"<sup>1</sup>

1- خلف عبد الله الواردات ، مرجع سابق، ص 30.

2- نهاد اسحاق عبد السلام أبو هويدي ، " دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي الى قسم المحاسبة والتمويل " مذكرة ماجستير ، جامعة الإسلامية ، غزة . 2011، ص 27.

## 1- مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول الى 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 النتائج، كما يلعب التدقيق الداخلي أدوارا مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة موصفات كاملة و كافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات جودة و فعالية، وبالموازاة مع خطوات علمية اتخاذ القرارات فإنّ التدقيق الداخلي له دوره حياة يكون آخرها الوصول الى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية و تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية و إعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع و بذلك يتم تشخيص الوضع المحيط و تحديد و درجة الخطر الناجم و من ثم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلها وضع الخطة و من ثم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلبيتها وضع الخطة اللازمة لذلك ليبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء و يتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي و يقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص و هكذا في كل مرة يتم إعداد تقرير حول كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات و تساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة و فعالية<sup>2</sup>.

حيث تكشف كل تقارير التي يعدها المدقق الداخلي أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات و اقتراح التحسينات ، ويعطي هذه التقرير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الاستثمار و التمويل حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لاتخاذ قراراتها التي تكون في صالحها ، حيث أن اتخاذ الإدارة العليا

1- ناصر محمد المجبلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة لخضر، باتنة، 2009، ص 111.

2- عزيز لوجاني، "دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي"، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 148.

لتوصيات المدقق بعين الاعتبار و على أساسها يتم اتخاذ قراراتها هذا يساهم في التحسين من أداء المؤسسة و يعطيها مركز تنافسي في السوق و يستوجب في ذلك أن يتمتع المدقق الداخلي في المؤسسة بالاستقلالية الكافية لقيام مهامه .

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

إنّ النتائج النهائية عن الانتهاء من عملية التدقيق تعتمد على نشاط الفعلي و الأهداف و التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة، فهو المسؤول عن متابعة كافة العمليات و مراقبة أنشطة المؤسسة و أقسامها و من أهم مخرجاتها تقارير تقدم إلى مجلس الإدارة أو لجان التدقيق. يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد على الأداء مسؤولياتهم بكل دقة و كفاءة ذلك من خلال توفير لهم جو مناسب و تقديم لهم مختلف التحاليل و التوصيات التي تتعلق بأنشطة التي سيتم تدقيقها.

يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص و تقييم فعالية الأداء و ذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط و المعايير و الأهداف و السياسات الموضوعية داخل المؤسسة.

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

ترتكز مراجعة تقارن على كفاءة والفعالة و يتطلب القيام بها وضع أهداف مقبولة تقارن بها نتائج

الأداء الفعلي، فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء<sup>1</sup>

أولاً: 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 و القوة و

تقديم النصح بشأن تكوين و تنظيم أي وظيفة في المؤسسة.

2- إدارة الإنتاج: وهنا يستطيع المدقق تحديد الآثار المالية للعمليات القائمة و تخطيط الإنتاج وسياسات

المخزون و الرقابة عليها.

3 - نظم المعلومات الإدارية ومعالجة البيانات : فنظر إلى برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختيار

الجوانب التنظيمية في النظم المعلومات الخاصة لمعالجة البيانات و الإلمام الكبير بالعمليات المحاسبية

لأنّ للمدقق القدرة و المعرفة في هذا المجال.

4- إدارة الموظفين و التعيينات : ليستطيع المدقق أن يساهم بفعالية و كفاءة 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-رعد عبد الله الطائي وعيسى قداه ، " إدارة الجودة الشاملة " ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2008، ص 80.

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 إنجازة .

2- إنجاز مهمة الخدمة الاستشارية : و الواقع يحتم إتباع المراحل التالية<sup>1</sup> :

- تقصي الحقائق.

- تحليل الحقائق.

- صياغة الحلول و الاقتراحات.

- التنفيذ.

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

2- تحليل الحقائق: و تحتوي على تطبيق الحقائق وتحليل الأساليب و العلاقات و إجراء 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 و اختيار الحل المناسب، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالخبرة و الإبداع و القدرة على قياس البدائل لمناسبة و تقديم النصح و الإرشاد كذلك.

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

1- خلف عبد الله ، الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 35.

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 إقترح الخطط و البرامج و تقديم المساعدة لتنفيذها .
- العمل على تقييم و تطوير للسياسات و الإجراءات و العلاقات التنظيمية .
- تقديم الأفكار و المفاهيم الحديثة للإدارة و ابتكار كل ما هو موجود في إدارة المؤسسة .
- تقديم خدمات التدقيق الداخلي لتلبية احتياجات المؤسسة .
- تشجيع الالتزام بالمعايير و الإجراءات المهنية ، و المعايير الأخلاقية للمهنة و العمل على تطبيقها .

#### خاتمة الفصل :

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

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

# الفصل الثالث

## مقدمة:

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري ، سنحاول خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد و إبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعيشي داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية ، هذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات و المتمثلة في مؤسسة تغذية الأنعام بمستغانم حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين يتضمن الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيتضمن دراسة تطبيقية لعملية التدقيق الداخلي في مختلف الأقسام.

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 لأغذية الأنعام ب 1969/04/04 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

7000 . 000 . 000 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 و إفلاس فقررت ONAB دمجهم ليصبحوا شركة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80 % و الشركات الأخرى ساهمت ب 20 % من رأس المال وهذا كله كان بتاريخ ماي 1998 و حولت :

ORAVIO إلى GAO تقع في ناحية الغرب.

OREVI إلى GAE و تقع ناحية الشرق.

ORAC حولت إلى GAC و تقع هذه الأخرى في الوسط.

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

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

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج و البيع و المديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر مستغانم، و تعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة و المتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتوج معين أو تغييره و هي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة و معالجة أي طارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة.

هذه الوحدة تنتهي إلى الغرب و تضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض و ستة مراكز 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 و هو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

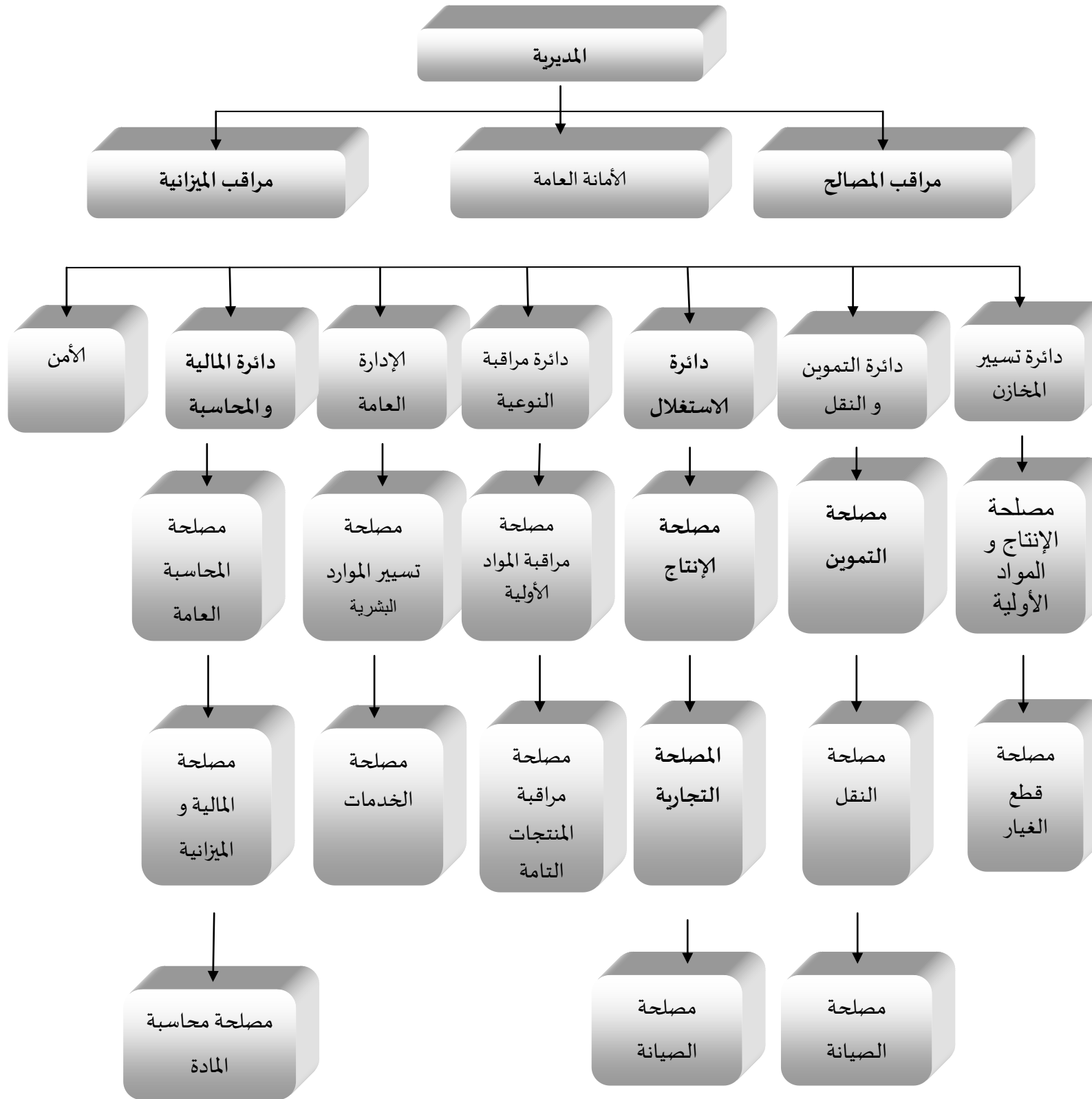
- المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف و السياسات .

رؤساء الإدارة و المصالح: وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بانجاز الأهداف والسياسات المسطرة.

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

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

شكل رقم 1-III الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

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- 1 عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم :

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

- المصدر: وثائق المؤسسة

#### التعليق:

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

#### المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر

أولا: دائرة تسيير المخازن تحتوي على مصلحتين هما :

##### 1- مصلحة الإنتاج التام والمواد الأولية

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

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

المادة الأولية	قيمة مخزون أول السنة (دج)	القيمة السنوية للمدخلات (دج)	القيمة السنوية للمخرجات (دج)	قيمة مخزون آخر السنة (دج)
الذرى	11659421	353132626	359272457	5519590
الصوجا	16740728	215595027	244512903	7822852

- المصدر: وثائق المؤسسة

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

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

## 2- مصلحة قطع الغيار:

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

ثانيا: دائرة التموين والنقل: و تتفرع إلى ثلاث مصالح:

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

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

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

ثالثا: دائرة الاستغلال: تتكون من ثلاث مصالح وكل مصلحة مرتبطة بالأخرى:

1- مصلحة الإنتاج: تصنع في هذه المصلحة أغذية الأنعام والدواجن حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن.

## ملاحظة:

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

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

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

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

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

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

سادساً - دائرة المالية والمحاسبة: تتكون من ثلاث مصالح وهي:

1- مصلحة المحاسبة العامة: تشمل أقسام ثلاث

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

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

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

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

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

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

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

#### المبحث الثاني: فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة

سوف نحاول من خلال هذه الدراسة الميدانية الوقوف و لو بجزء بسيط على واقع حقيقة عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة قمنا من خلالها شخصياً بالإشراف على تدقيق داخلي على مستوى وحدة (UAB) مستغانم ( التاريخ 2018/02/01)و الذي من خلالها بفحص مجموعة من الوظائف العملية للوحدة.

#### 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 و المتمثلة في :

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

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

#### ثانياً - إجراءات التسيير:

إجراءات جرد المخزونات والاستثمارات مطبقة بطريقة سليمة ولم تسجل بخصوصها أي ملاحظات أو احترازات في غياب صدور الإجراءات المتعلقة بعملية الشراء من طرف الجميع، فإن الوحدة تعتمد على المشتريات

الجارية بواسطة الطلبية البسيطة عندما يتعلق الأمر بالمشتريات التي تقل قيمتها عن 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 2006/GAO/DAL/134 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 احترازا من هذا الجانب أما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي فإن هذا الأخير يحتاج الى المراجعة وإعادة النظر و ذلك 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 و كذلك الأمر بالنسبة لسجل 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 96/DG/591 المؤرخة في 22 أكتوبر 1996 من طرف المديرية العامة للديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB و التي تهدف إلى عقلنة تسيير المؤونات و المخزونات.

و لكن قمنا بتسجيل بعض التخفيضات نلخصها على نحو التالي :

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

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

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

- غياب ختم المديرية على بطاقات الموردين .

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

2- النقل : الوحدة تحتوي على شاحنة من نوع SCANAI حجم 20 طن في حالة جيدة و التي تستعمل لنقل المنتجات التامة الى مختلف مؤسسات تربية الدواجن و جلب المواد الأولية الى 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 و عليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة الى مسؤول المباشر من أجل تصحيح الأوضاع.

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

ثانيا: التسويق:

1- ملفات الزبائن: إن فحص مختلف ملفات الزبائن قادنا الى 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 تعيينها إجبارية.

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

الفواتير المحررة تمت استنادا إلى وجود الوثائق التالية:

- وصل الاستلام.

وصل الميزان :

- وصل خروج المنتج النهائي.

- تذاكر الميزان.

- وصل التحاليل.

- يجب إرفاق نسخ من وصل الطلب مع الفواتير.

و عليه فقد سجلنا غياب وصل الطلبات من طرف الزبائن الخواص كما سجلنا أيضا غياب حالة التقارب لأرقام الأعمال التجارية مع المحاسبة منه و التي يجب القيام بها تماشيا مع حالة التقارب للحقوق (الذمم) في نهاية كل شهر.

ثالثا: الذمم (الحقوق):

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

الجدول رقم III-3 ذمم تابع للمجمع

اسم الزبون	القيمة	النسبة
الزبون 01	505.587.59164 دج	%54
الزبون 02	313.771.155.19 دج	%03
الزبون 03	146.785.262.11 دج	%16
الزبون 04	582.6510.09 دج	%01
الزبون 05	249.108277.22 دج	%26
المجموع	938678796.25	%100

خلال الثلاثي أول من 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 لمجمع بلغت 3892753434 دج و التي تمثل ديون قديمة في طور التحصيل و المصنفة في الجدول

التالي :

## جدول رقم III – 4: ديون قديمة في طور التحصيل

القيمة (دج)	اسم الزبون
16624.24	الزبون 01
7430.1826	الزبون 02
2956875.80	الزبون 03
1359435.43	الزبون 04
516726.54	الزبون 05
411558.03	الزبون 06
21571.86	الزبون 07
1964047.10	الزبون 08
1523718.96	الزبون 09
29664036.42	الزبون 10
222995.28	الزبون 11
66885.70	الزبون 12
35203.00	الزبون 13
87526.43	الزبون 14
728999.37	الزبون 15
38927534.34	المجموع

قيمة الحقوق مطابقة عند مقارنتها مع مصلحة الميزانية

رابعاً : مصلحة المالية والمحاسبة:

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

- 1- سجل الجرد متوقف عند 2015/12/31.
- 2- السجل العام متوقف عند شهر فيفري 2017.
- 3- التقارب البنكي متوقف عند 2017/03/31 عند الرصيد 859046.13 دج.
- 4- التقارب البنكي متوقف عند 2017/03/31 عند الرصيد 859046.13 دج ، لم يتم تسجيل أي ملاحظة ما بين التقرب البنكي و ... البنكي .
- 5- استكمال التحقيق في حالات البنكي لاحظنا وجود شيكات قديمة والمتمثلة في :
  - الشيك رقم 948588 J 2017/03/27 عند الرصيد 4700 دج.
  - الشيك رقم 1981761 J 2015/04/20 عند الرصيد 400 دج .
- 6- تدخلاتنا على مستوى الصندوق أعطت ما يلي :
  - أ- تقارب الصندوق في 2017/03/31 عند الرصيد 2071.33 دج.
 مراقبة حوالات الدفع ( البنك و الصندوق) سمحت لنا تبين النقائص الخاصة بالمحاسبة لشهر فيفري :
  - 1- الختم الندي و الإمضاء لنائب المدير.
  - 2- الختم الندي و الإمضاء لرئيس قسم المحاسبة.
  - 3- الختم الندي و الإمضاء للمستفيدين.
 و أمام هذه الحالة يجب معالجة كل النقائص الضرورية و احترام هذه الهوامش ( الختم الندي و الإمضاء) خاصة المستفيد في حوالات أخرى.
- 7- الحساب رقم 419 يحمل أرصدة إعادة الفتح بمعنى أرصدة قديمة قدرت قيمتها المالية (627.624.46 دج) كما يلي:

الزبون 1	2120.40 دج
الزبون 2	1427.46 دج
الزبون 3	141.59 دج
الزبون 4	1962.61 دج
الزبون 5	12574.0 دج
الزبون 6	132.50 دج
الزبون 7	14363.88 دج
الزبون 8	455.88 دج
-الزبون 9	250700.00 دج
-الزبون 10	6998709 دج
الزبون 11	5651.10 دج
الزبون 12	3004.33 دج
الزبون 13	801.31 دج
الزبون 14	13525.20 دج
الزبون 15	11021.92 دج
الزبون 16	7942.62 دج
الزبون 17	5313.83 دج
الزبون 18	15477.10 دج
الزبون 19	224.20 دج
الزبون 20	46242.00 دج
الزبون 21	2143.00 دج
-الزبون 22	18000.00 دج
الزبون 23	18000.00 دج
الزبون 24	86290.27 دج
الزبون 25	133662.30 دج
إيداع البيع S/L	7471.73 دج

- يجب القيام بعملية تطهير للمعاملات التجارية ما قبل 2015

## خاتمة الفصل

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

- (1)- غياب وصف كتابي لمهام و أعمال الموظفين .
- (2)- الإهمال الكبير في تسجيل و توثيق 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

## الخاتمة العامة:

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

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 لأنظمة 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 نظريا 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 وظيفته 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 دورا معتبرا في ذلك.
- تحقق الفرضية الرابعة : التدقيق الداخلي يقوم بإعطاء نصائح تصحيحية لتخذي 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 اليه ، فبالإضافة الى تقديم النصائح للمديرين في محاولة التقليل من الأخطاء ومنع حدوثها ، يسعى التدقيق الداخلي أيضا الى الحد من الإسراف و ضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و يحسن الأداء ويزيد من الكفاءة و الفعالية ، و بتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة ؛

- تحتاج وظيفة التدقيق الداخلي لكي تحقق دورها المطلوب الى ركائز و دعائم أساسية و جملة من المعايير المتعارف عليها علميا لتحديد مسؤولياتها ، و المبادئ و القواعد المتحكمة فيها و بمهمة التدقيق الداخلي ، و القوانين و اللوائح التي تنظمها و تحكمها ، و قواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي و التقنيات و الأدوات 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 و الموارد المستخدمة للحكم على مكانة المؤسسة ووضعيتهما؛

### 3- التوصيات:

- ضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق الداخلي في الجزائري من خلال على إرساء معايير و إجراءات عمل خاصة بها و أخرى ترتبط بالشخص أي المدقق الداخلي ؛
  - ضرورة اعتماد معايير واضحة للعمل الميداني ترتبط بتخطيط عملية التدقيق الداخلي ، ضبط برنامجه ، أدلة الإثبات ، التحقق من سلامة السياسات المحاسبية ، وثائق العمل ، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة و موجهة لعمل المدقق ابتداء من مباشرته للعمل الى 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 المجمعات الاقتصادية، و هذا بصدد تحسين أدائها و متابعة مهمات التدقيق الداخلي بالمجمع؛

### 4- آفاق الدراسة :

- إن آفاق البحث في الموضوع مازالت مفتوحة فهي تتيح المجال أمام بحوث أخرى تتعلق بـ:
  - دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء في المؤسسات .
  - دور وظيفة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات .
- و في الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع وإصابة الهدف من دراسته ، و ما التوفيق إلا من عند الله عز وجل .

# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

➤ باللغة العربية:

- الكتب:

- 1- أحمد سيد مصطفى، "إدارة البشر (الأصول والمهارات)" ، مصر ، 2002.
- 2- أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق الحديث" ، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2005.
- 3- أحمد حلمي، "جمعة التدقيق الداخلي والحكومي"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
- 4- أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق و التأكيد 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 و العملية"، 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 صبحي إدريس، "الإستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي"، منهج معاصر، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان، 2007.
- 10- خلف عبد الله الواردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، 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 قدادة، "إدارة الجودة الشاملة"، دار اليازوري للنشر و التوزيع، 2008.
- 13- زهير الثابت، "كيفية تقييم أداء الشركات و العاملين"، دار النهضة العربية، مصر، 2001.
- 14- صالح العقدة و آخرين، "التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات"، بحوث محكمة منتقاة، مصر الجديدة القاهرة، 2012.
- 15- صمويل عبود، "اقتصاد المؤسسة"، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998.
- 16- طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي 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 السلي ، " 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 داداي عدون و بدر الله قويدر الواحد ، " مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية ( المؤسسة العمومية الجزائرية ) " ، دار المحمدية ، الجزائر .
- 28- ناصر داداي عدون ، " اقتصاد المؤسسة " ، دار المحمدية العامة ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 1998.

#### الرسائل الجامعية (أطروحات ومذكرات):

#### المذكرات:

- 1- بولنوار خيرة ، " التدقيق الداخلي كأداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2017.
- 2- بو ستة حمزة ، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2012.
- 3- حفصي رشيد ، " تقييم الأداء المالي للمؤسسات المصغرة " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2011.

- 4- شرقي أحلام حسنية، "دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص التدقيق و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2015/2014.
- 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 و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2015.
- 8- عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2006.
- 9- عزيز لوجاني، "دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
- 10- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2011.
- 11- ناصر محمد المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- 12- نهاد إسحاق عبد السلام أبو هويدي، "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي"، قسم المحاسبة 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 و تطبيقاتها في مجال التسويق"، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002.

- 2- عبد الوهاب محمد حنين، "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 المليك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقسيم"، 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 الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي و الأداء ، فالتدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق إجراءاتها و سياستها و بلوغ أهدافها بكفاءة و فاعلية ، كما أن تقييم الأداء يسمح لنا بالكشف عن بعض المشاكل و نقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها الدور الفعال الذي يؤديه تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية و المكانة التي وصلت إليها المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي؛ الأداء؛ و تقييم الأداء .

## Résumé:

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

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

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.