

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي
الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دورالتدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الإقتصادية

مقدمة من طرف الطالب:

كـ - عبد الصدوق إدريس

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة
مقرا		أستاذ	جامعة
مناقشا		أستاذ	جامعة

السنة الجامعية: 2021/2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي
الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دورالتدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الإقتصادية

مقدمة من طرف الطالب:

كـ - عبد الصدوق إدريس

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة
مقررا		أستاذ	جامعة
مناقشا		أستاذ	جامعة

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمَ لا؛ فلقد ضحّت من أجلي

ولم تدّخر جهداً في سبيل إسعادي على الدّوام

(أُمِّي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه

صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.

فلم يبخل عليّ طيلة حياته

(والدي العزيز).

إلى إخوتي وأخواتي وكل أصدقائي الأعزاء

إلى جميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون، وفي أصعدة كثيرة

إلى الأستاذ المشرف "مقراد عبد الله"

إلى كل من لم يخطئه قلبي سهوا

أُهدي لكم هذا البحث.

عبد الصدوق إدريس .

شكر و عرفان

قال تعالى: ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾ سورة ابراهيم الآية 07

قال الرسول ﷺ: (من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

أول من يشكر أناء الليل و أطراف النهار، هو العلي القهار، الأول و الآخر و الظاهر و الباطن الذي أغرقنا بنعمه التي لا تعد و لا تحصى، و أغدق علينا برزقه الذي لا يفتى، هو الذي أنعم علينا إذ أرسل فينا عبده و رسوله "محمد بن عبد الله" عليه أزكى الصلوات و أطهر التسليم أرسله بقرآنه المبين، فعلمنا ما لم نعلم و حثنا عل طلب العلم أينما وجد.

وأتقدم بالشكر والعرفان لكل الذين أسهموا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر الدكتور الفاضل: "مقراد عبد الله".

إلى أساتذتنا الأفاضل في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بصفة عامة وقسم علوم المالية والمحاسبة بصفة خاصة.

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد، و الرشاد، العفاف و الغنى وحسن الخاتمة.

عبد الصدوق إدريس .

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	إهداء
	شكرو عرفان
II-I	الفهرس
III	قائمة الأشكال وقائمة الجداول
3-1	مقدمة عامة
الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي	
4	تمهيد
10-5	المبحث الأول: مدخل عام إلى التدقيق
7-5	المطلب الأول: نبذة تاريخية حول التدقيق ومفهومه
9-7	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق
10-9	المطلب الثالث: معايير التدقيق
22-11	المبحث الثاني: الاطار النظري للتدقيق الداخلي
15-11	المطلب الأول: مفاهيم وتعريف حول التدقيق الداخلي وأنواعه
18-16	المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي و أهدافه
22-18	المطلب الثالث: موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري و مهمته
31-23	المبحث الثالث: مراحل وأدوات التدقيق الداخلي ومعايير
25-23	المطلب الأول: مراحل التدقيق الداخلي
29-26	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
31-29	المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي
32	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: مساهمة التدقيق في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية	
33	تمهيد:
42-34	المبحث الأول: أساسيات حول أداء المؤسسة
36-34	المطلب الأول : مفهوم الأداء و أنواعه
38-37	المطلب الثاني : أبعاد و مستويات الأداء
42-38	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء
50-43	المبحث الثاني: تقييم و تحسين الأداء
45-43	المطلب الأول: قياس و تقييم الأداء
48-45	المطلب الثاني: أسس تقييم الأداء, مراحل و متطلبات نجاحه
50-49	المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء
60-51	المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية
52-51	المطلب الأول : إجراءات التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة
54-53	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية
56-54	المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في تقييم و إدارة المخاطر
59-57	المطلب الرابع: تقرير المدقق الداخلي ومساهمته في تحسين الأداء المالي
60	خلاصة الفصل الثاني
62-61	الخاتمة العامة
70-63	قائمة المصادر المراجع
72-71	الملخص باللغتين العربية والإنجليزية والكلمات المفتاحية

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	أنواع التدقيق الداخلي	01-I
18	أهداف التدقيق الداخلي	02-I
19	تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي	03-I
21	ورقة ابراز وتحليل المشاكل	04-I
35	مثلث الأداء	01-II
41	القوى الخمس لبورتر	02-II
44	مستويات تقييم الأداء	03-II
56	الأدوار المختلفة للتدقيق الداخلي في ادارة المخاطر	04-II

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	عناصر ورقة التغطية	01-I

مقدمة

عامّة

مقدمة عامة :

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات خلال القرن الماضي، حيث أن هذا التحول مس حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكبرها وتعدد الوظائف المكونة لها وتشابكها مما نتج عن ذلك بعد الملكية عن الإدارة وحاجتهم إلى معلومات أكيدة عن مستوى الأداء في مؤسساتهم. وقد أبرزت الفضائح المالية ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من هاته المؤسسات مما حدا بها إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية لما لهما من دور بالمؤسسات الحديثة، وقد عزا الكثير من الباحثين هذا الضعف إلى عدم اعتماد هذه المؤسسات بشكل كاف على وظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطائها الأهمية اللازمة كأداة تسعى إلى تفعيل النظم الرقابية، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في مؤسسات اليوم، وبالتالي لا بد من وجودها داخل المؤسسة توكل لشخص كفاء ومستقل يحكم على صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة ويبين مستوى أداء المؤسسة حيث أن التدقيق الداخلي يعد من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات لما له من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، وقد شهدت الجزائر خلال نهاية القرن العشرين إفلاس العديد من المؤسسات نتيجة لسوء التسيير وانعدام آلية الرقابة داخل هاته الأخيرة وكذا الأداء في المؤسسة يعتبر أمرا حيويا لأنه بدونها لا تعرف المؤسسة أين توجد أو أين تتجه لذلك فإن تحسين الأداء يعد امر ضروري لاستمرار المؤسسة في نشاطها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة وذلك من خلال المساهمة في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم الحلول المثلى لإدارتها كونه مستقل وبالتالي تحقيق درجة كبيرة من الكفاءة في إدارة المؤسسة مما ينعكس بشكل ايجابي على تحسين الأداء. وعلى هذا الأساس وللإلمام بكامل جوانب الموضوع ارتأينا ان يكون التساؤل الجوهري والمتمثل في الإشكالية التالية:

الإشكالية :

❖ إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي ان يساهم في تحسين اداء المؤسسة ؟

من هذا السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وما هي أنواعه وأهدافه في المؤسسة؟
- هل للتدقيق الداخلي دور في تفعيل الرقابة على الأداء؟
- ما المقصود بالأداء ماهي مستوياته و العوامل المؤثرة فيه؟
- كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية ؟

من أجل معالجة إشكالية الدراسة تم اقتراح فرضيات البحث التالية:

- التدقيق الداخلي هو وظيفة فحص مستقلة داخل المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة العامة لأنشطتها، من بين أبرز انواعه التدقيق المالي، وتدقيق الالتزام، والتدقيق التشغيلي .
- يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.
- يعمل المدقق الداخلي على اكتشاف وإبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.
- مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها.

دوافع اختيار الموضوع:

إن الدوافع التي جعلتنا نختار هذا الموضوع عديدة نذكر منها:

- أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.
- يندرج البحث ضمن اختصاصنا وتكويننا.
- المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي والذي يركز على الأدوار المختلفة التي يقوم بها، فالتدقيق اليوم لا ينحصر فقط في الناحية المالية للمؤسسة بل أصبح يشمل مختلف نواحي المؤسسة.
- المؤسسة الجزائرية اليوم بحاجة ماسة لتحسين أدائها من أجل الاستمرار.

أهمية البحث:

- ✓ إبراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة.
- ✓ تظهر أهمية الموضوع في كون أن التدقيق الداخلي يساهم في ضبط الأداء بالمؤسسة.
- ✓ يستمد البحث أهميته من خلال تسليط الضوء على ضرورة العناية بوظيفة التدقيق الداخلي والدور الذي يكتسبه في تحسين أداء المؤسسة والتوصيات و الاقتراحات والخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة لضمان حسن سيرها.

اهداف البحث:

- ✓ التعرف على دور التدقيق الداخلي في الرفع من كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- ✓ تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة التدقيق تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية، أي اهتمامها بالجانب المالي فقط.
- ✓ توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي وفعالية الأداء في المؤسسة.
- ✓ إبراز حتمية تطبيق المؤسسة للتدقيق الداخلي إذا أرادت تحسين وتقييم ضبط الأداء.

المنهج المستخدم :

لغرض التحليل الجيد للموضوع تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي كونه يتوافق مع سياق الموضوع، والذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية .

هيكل خطة البحث:

من أجل طريقة أفضل للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون "مدخل إلى التدقيق الداخلي" الى مدخل عام الى التدقيق في المبحث الأول، أما المبحث الثاني تطرقنا الى الإطار النظري للتدقيق الداخلي وفي المبحث الثالث مراحل و أدوات التدقيق الداخلي و معاييرها .

أما الفصل الثاني المعنون ب " مساهمة التدقيق في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية " إلى أساسيات حول أداء المؤسسة في المبحث الأول، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى تقييم و تحسين الأداء وفي المبحث الثالث مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية .

الفصل الأول :

مدخل إلى التدقيق الداخلي

تمهيد:

يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في الحياة الإقتصادية، فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية والمالية وتدارك كل التلعبات والاطفاء الناجمة وراء العمليات المتسلسلة داخل المؤسسة وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا. كما أن التدقيق الداخلي يخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمه، ويتبع منهجية معينة للقيام بمهمته بحيث يمكن استعمال أسلوب العينات لتحقيق أهدافه نظرا لتعدد العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة. حيث يعدّ التدقيق بمثابة العين الساهرة في المؤسسة ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي، سنحاول في هذا الفصل عرض دراستنا على ما يلي:

المبحث الأول: مدخل عام إلى التدقيق

المبحث الثاني: الاطار النظري للتدقيق الداخلي

المبحث الثالث: مراحل و ادوات التدقيق الداخلي و معايير

المبحث الأول: مدخل عام إلى التدقيق

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة، يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء وكشف التلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول التدقيق ومفهومه

1-1 نبذة تاريخية حول التدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ إن الفراعنة والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات. كما أن الخليفة عمر ابن الخطاب رضي الله عنه قد جعا مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة " هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية ". ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم والبيانات المحاسبية لأجل منع و اكتشاف الغش و الخطأ، و التغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد، و قد نص صراحة عن ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، و ضرورة وجود أشخاص مؤهلين و مدربين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات، ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصا بعد قضية البنك العام General Bank في بريطانيا سنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية. وبالتالي فإنه : في حالة عدم وجود شك في العمليات، فإن الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة، ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول إن الحالات الأخرى صحيحة. وفي الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من اعترف بهذه الأهمية¹

1-د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، سنة 2006، ص 17.

الأستاذ دكسي (Dicksee) الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي ومن بين الأهداف الرئيسية للتدقيق :

- اكتشاف الغش و الخطأ ،- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ،*- اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، وأن التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي والعينات التي يعتمد عليها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية، ولهذا على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولاً. أما في الوطن العربي فان فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919. وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني. وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات، أما في امارة شرق الأردن فقد كانت الخدمات المهنية تقدم لها من فلسطين ولغاية سنة 1944، اذ أنشئ أول مكتب لشركة جورج خضر، ومن سنة 1948 انتقلت مؤسسة سابا وشركائهم من القدس الى عمان، بالإضافة الى انشاء فروع لمؤسسات تدقيق بريطانية. أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصور قانون لسنة 1909 وبموجبه اكتسب المدقق تقديراً واحتراماً، وفي سنة 1946 تم انشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية. وفي منطقة الخليج العربي قد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الإنجليزي، ولغاية استقلال هذه الأقطار، اذ أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة على أساس المطبقة في البلدان المتقدمة. أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فان المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا، ويجب الإشارة هنا الى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905، وبالأخص من قبل شخص إسكتلندي اسمه Waterhouse ومازال هذا الاسم معروفاً عالمياً باسم Waterhouse Copper Price¹

2-1 مفهوم التدقيق

يوجد عدة تعاريف للتدقيق، نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق بأنه: "عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق

التعريف الثاني: "عرفه خالد أمين بأنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة معلومة، ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة²-
التعريف الثالث: " التدقيق هو فحص للمعلومات من طرف شخص ثالث - غير الذي أعدها أو الذي يستخدمها ويحتاجها قصد إثبات مصداقيتها، من خلال مطابقتها لمعايير موضوعية نوعية، وإعداد تقرير حول نتائج هذا الفحص مع الرغبة في الرفع من فائدة هذه المعلومات"³

1- د.هادي التميمي، نفس المرجع السابق، ص 17

2- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، بدون طبعة، عمان، الاردن، 2000، ص 17

3- من الموقع الالكتروني: <http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/rouabhioggi/section2.html> يوم 2021/05/06 على الساعة 09:01

من خلال هذه التعاريف نستخلص ما يلي: "التدقيق هو عبارة عن فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصاً دقيقاً، حتى يطمئن المدقق من أن التقرير المالي سواء كان تقرير نتيجة المشروع خلال فترة زمنية، أو تقرير عن المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية، أو أي تقرير آخر يظهر صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير"¹.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

1-2: أهداف التدقيق²:

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى مجموعتين:

أ. الأهداف التقليدية و يدرج تحتها:

1. التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
2. إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين على شفافية القوائم المالية.
3. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات محاسبية من أخطاء وغش.
4. التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
5. مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
6. مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
7. مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطن.

ب. الأهداف الحديثة

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
2. تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
3. تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.

حتى يؤدي التدقيق دوره كله يجب أن يحقق أهداف أخرى والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي 1:

- 1- عرض القوائم (الإفصاح): يعني أن المدقق يحقق من العناصر المالية لمقدمة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيتخذ إجراءات عملية التحقق من صحة جميع البيانات وبما أن الإفصاح يجب أن يشتمل على كل ما جاء من القوائم المالية، وما ألحق بها، فإن هدف عرض القوائم يجب أن يستوفي جميع العناصر الجوهرية فيها.
- 2- شرعية وصحة المعلومات المالية: يقوم المدقق بالتحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس فعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة ومن ثم كان يجب أن تكون تلك العمليات والبيانات المدعمة بالنظام الجيد للرقابة الداخلية وعلى المدقق أن يقيم ذلك النظام حتى يسهل عليه معرفة طبيعة وتوقيت ومدى الاختيارات الأساسية الواجبة أداؤها حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل موضوعي وعادل وصادق وفعال، ومن جهة أخرى يتعين على المدقق التأكيد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعملية.

1- عبد الفتاح الحصن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1994، ص4.

2- رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق، مصر، 1987، ص319 ص320.

3- الملكية: يجب التحقق من ملكية (الحقوق والالتزامات) العديد من الأصول وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر التي تملكها المؤسسة فعال، وعلى الإجراءات المتبع غالباً للتحقق من هذه الملكية يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية .

4- التقويم: عادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية أو السوق أو أيهما أقل وذلك طبقاً لمبادئ المحاسبة المتفق عليها كما تفرض بعض النشرات الحديثة الإفصاح عن التكاليف الخارجية المعدلة بمستوى الأسعار و التكاليف الجارية المخزون و المباني والمعدات بالمؤسسات الكبيرة وقد يتم مراجعة التكاليف التاريخية والتحقق منها بفحص الأدلة والإثبات المستمد كما يجب التحقق من قيم سوق الأوراق المالية المتداولة بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلن عنها في الصحف المالية أو عن قيم السوق لبعض الأصول الأخرى كالمخزون الراكد فإنها تقدر عن طريق التقديرات المحايدة.

5- الوجود: يقوم المدقق بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول والحقوق، ومن جهة أخرى فيما يتعلق بحسابات الخصوم، التأكد من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود أنها تعتمد على العنصر و فعالية التكلفة والحصول على الدليل .

6- استقلال الفترة المالية: ويتركز هذا الهدف على التحقق من أن الإيرادات والتكاليف خصصت بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ومن هنا يتعين على المدقق النظر في كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية والتي يجب أن تكون مسجلة، كما يجب أن يتحقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تندرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضوع التدقيق، وهذا الهدف يتطلب أيضاً إعادة حساب قيمة معينة فضلاً عن تحديد كافة الإيرادات و المصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فإن الهدف يجب أن يتحقق ويطبق على كل عناصر القوائم المالية لكنه غالباً ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للعناصر الأخرى .

2-2 أهمية التدقيق:

تدرج أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظراً لاستخدام الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية، ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة المعلومات الاقتصادية التي تنجم عن النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة، وعموماً فأهمية عملية تدقيق الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي¹:

1- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات

1- فاتح غلاب: تطور وظيفة التدقيق في مجال حكومة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسير ، تخصص ادارة اعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2001 ، ص51.

2- يستلزم اتخاذ قرارا معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة .

3- تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج المرغوب فيها .من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فإنه يمثل دورا آخر في الاتصال ويرمي هذا النوع من الاتصال (ويسمى الاتصال الموجه إلى الداخل) إلى تحقيق الأهداف التالية:

1 -خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكتب التدقيق.

2 -تعليم المدققين التطورات الهامة والتي تؤثر على مكتب التدقيق.

3 -زيادة فعالية المدققين القائمين بالاتصال في المجتمع .

4-إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.¹

المطلب الثالث: معايير التدقيق

المعايير هي إرشادات عملية يتم وضعها من طرف الدولة أو الجمعيات المهنية لمعالجة قضية ما وتقاس على ضوءها نتائج الأعمال. إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحاييد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، هذه المعايير تعتبر المستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم. المعايير التي سنقوم بتعدادها وشرحها هي المعايير الموضوعية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين علما أن معظم أقطار العربية تقوم بتطبيق معايير التدقيق الدولية والتي سنقوم بتعدادها لاحقا – إن لم يكن معظم المعايير البريطانية - مطابقة لمعايير 1التدقيق الدولية، وتقسم إلى ثلاث فئات (مجموعات رئيسية) وهي:²

1-المعايير الشخصية: وهي معايير تخص شخص المدقق والمتعلقة بتأهيل المدقق ونوعية عمله وهي :

التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات. هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وإن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير كيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.

بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، فعلى المدقق أن يحافظ على استقلالته الذهنية الظاهرية والفعلية، فرأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا، أما الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات وفي حالة الشك باستقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة لذلك

1- فاتح غلاب: تطور وظيفة التدقيق في مجال حكومة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية، نفس المرجع السابق ، ص51 .

2- د. هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص30.

على المدقق أن يبذل عناية الرجل لعائلته أثناء إجراء التدقيق وعند تحضير التقرير. هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير. العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز (النتائج) من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي. وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالتطبيب الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك.

2- معايير العمل الميداني: وهي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي عليه إنجازها وتشمل:

يجب التخطيط الكافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين، إن وجدوا .

يجب أن يكون هنالك فهم ودراسة وتقييم لنظام رقابة الداخلية ليكون أساساً لتخطيط عملية التدقيق وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي سيقوم به .

الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية .

3- معايير التقرير: تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير المدقق وتشمل على:

يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً .

التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة (أي مبدأ التماثل والثبات)

تعتبر الايضاحات والمعلومات الملحقه مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلافاً لذلك من قبل المدقق

يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل (من جميع جوانبها المادية) أو إعطاء رأي متحفظ، رأي [سلبي] أو عدم إعطاء الرأي وفي حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب.

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مفاهيم وتعريف حول التدقيق الداخلي وأنواعه

1-1 مفاهيم وتعريف حول التدقيق الداخلي

تعددت وتنوعت التعاريف التي تناولت موضوع التدقيق بتعدد المتخصصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة حيث توجز البعض منها فيما يلي:

التعريف الأول:

- يعرف أحمد حلمي جمعة التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة إدارية تابعة لإدارة الشركة، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة، أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية القصوى ".¹

التعريف الثاني:

- أما التعريف المتقدم من قبل المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين: IFACI: " التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وهادف، يوفر للشركة ضمانا بخصوص درجة التحكم في عملياتها، ويقدم نصائح لتحسينه، كما يساهم في خلق القيمة فهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عمليات إدارة المخاطر، الرقابة و الحوكمة وتقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة ".²

التعريف الثالث:

- من جهة أخرى وحسب لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل (COSO) فإن التدقيق الداخلي هو " عملية تتأثر بمجلس إدارة الشركة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها".³

التعريف الرابع:

كما عرفه الدكتور محمد بوتين " هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف

1- أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص61.

2-بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، جامعة 20 أوت، سكيكدة، الجزائر 12/11 أكتوبر 2010، ص 03.

3- من الموقع الإلكتروني: www.iaa.org.sa، يوم 2021/05/06، على الساعة 22:32.

4- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 3، 2008، ص 15.

الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها وتتضمن الضمانات الكافية.¹

وفي الأخير نستعرض آخر تعريف الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IAA) وهو التعريف الأكثر قبولاً حيث عرف بأنه " نشاط رقابي مستقل موضوعي واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق من قيمة مضافة وتزيد من فعالية الشركة وتؤدي إلى تحسين أدائها، ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف الشركة بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من: إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات".¹

ويتضمن التعريف الأخير وبمحتواه الواسع جملة من الخصائص تتمثل في:

-التدقيق الداخلي نشاط مستقل داخل الشركة: ويعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها بعيداً عن أي ضغوطات وأن يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

- التدقيق الداخلي نشاط موضوعي أي أن المدقق يلتزم بأعلى مستويات الموضوعية في أداء الأعمال الموكلة إليه بعيداً عن أي تحيز.

- التدقيق ذو طبيعة استشارية: أي تقديم خدمات استشارية بما يضيف قيمة للشركة ويساهم في إدارة المخاطر وعملية الرقابة، بدون أي مسؤولية إدارية للمدققين الداخليين، مثل ذلك النصيحة.

- التدقيق الداخلي نشاط يهدف إلى تقييم عمليات إدارة الرقابة، الحوكمة والمخاطر ليساعد الشركة للوصول إلى أهدافها المرجوة.

ويلاحظ كذلك من خلال التعريف الأخير لمعهد المدققين الداخليين بأنه لم تكن هناك إشارة للتدقيق الداخلي على أنه نشاط داخلي، بل اكتفى بتعريفه بأنه نشاط رقابي مستقل، وتم التوضيح أكثر في هذا الشأن من خلال المقال الذي أصدره المعهد والمرسوم بالمصادر المشتركة وبالاعتماد على المدققين الخارجيين في وظيفة التدقيق الداخلي، بين فيها أن خدمات التدقيق الداخلي يمكن أن تنفذ من خارج الشركة، حيث يوجد ثلاثة مصادر لأداء نشاط التدقيق الداخلي:

- داخلياً: حيث يتم القيام بخدمات التدقيق الداخلي بالاعتماد على قسم التدقيق الداخلي الموجود داخل الشركة.

- الاستعانة بالمصادر الخارجية: حيث يتم القيام بخدمات التدقيق الداخلي بالاستعانة بمكاتب التدقيق دون الاعتماد على قسم التدقيق الداخلي الموجود بالشركة.

- المصادر المشتركة: بمعنى قيام إدارة التدقيق الداخلي داخل الشركة بأداء بعض أعمال التدقيق مع الاستعانة بمصدر أو طرف خارجي للقيام بمهام أخرى، على أن يظل الإشراف من قبل إدارة التدقيق الداخلي الموجودة بالشركة، وألا تكون هناك ازدواجية في العمل، وأن يكون هناك تنسيق وتعاون بينهما.

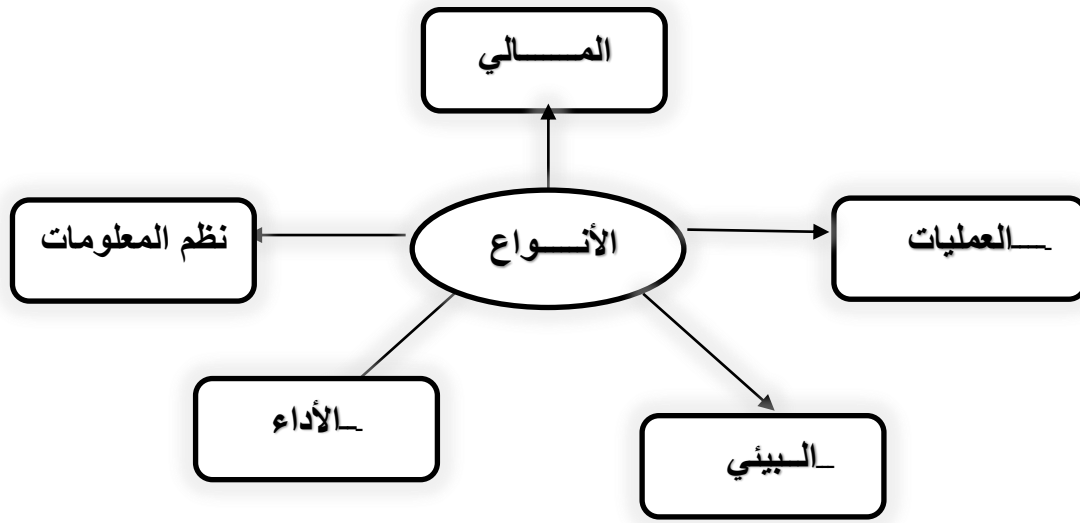
1-Louis vaurs. *Audit interne. enjeux et pratique à l'international*. Edition d'organisation. Paris, 2007, Page 21.

ومن خلال التعاريف والمفاهيم السابقة يمكن القول أن: "التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، تقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية وغير المالية داخل المؤسسة وتقديم النصح والإرشادات للمؤسسة"

2-1 أنواع التدقيق الداخلي:

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، ولهذا، فقد عمد معهد المدققين على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق وهذه الأنواع تتمثل في:

الشكل رقم (01-1): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، السنة 2014، ص56.

1-التدقيق التشغيلي:¹

يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك ونهج عمل واقعي. ويعرف التدقيق التشغيلي ب (تدقيق العمليات) بأنه " الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب ان يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

2-التدقيق المالي :

يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول. وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على:

1- خلف عبد الله الواردات، نفس المرجع السابق، ص55.

- 1-التأكد من ان الصرف يتماشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.
 - 2-التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها.
 - 3-المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والإيصالات والكشوف الأصلية.
 - 4-التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي لا ينفي وجود مراجعة مالية متخصصة قبل الصرف مسؤولية الإدارات والأقسام اتجاه واجبات التدقيق الداخلي.
- 3-تدقيق نظم المعلومات:
- انّ الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.

وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

- ❖ فصل المهام: يؤدي التشغيل الآلي للعمليات الى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام وهذه الزيادة في المخاطر يمكن تعويضها بسهولة بإجراءات رقابية بديلة.
- ❖ اختفاء مسار التدقيق: تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية، تطلب ذلك الى ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية.
- ❖ تشغيل موحد للعمليات: تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية، وفي المقابل فإنّ بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلا في بناء البرامج.¹
- ❖ مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات: يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.
- ❖ تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات: تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي على زيادة فرصة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة:

- إمكانية الوصول من على بعد الى الحاسب الآلي الى بيانات الحاسب وخاصة في بيئة شبكات الحاسب.

-تركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، على عكس الحال في بيئة العمل اليدوي

- عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل ممّا يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء

- إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم، او صيانة الحاسب.

1- خلف عبد الله الواردات ، نفس المرجع السابق ، ص55-56.

❖ -زيادة فرصة المتابعة والإشراف الإداري: تمنح برامج الحاسب الآلي فرصة أكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفضيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

❖ -اعتماد عناصر الضبط والمتابعة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب: حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي

❖ -الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية: نظرا لوفير الحاسب الآلي لكمية أكبر من البيانات والتقارير، فإنّ الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.¹

4-تدقيق الأداء:

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

1 -تقييم الأداء: من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة).

2-الحكم على الكفاية وترشيده الإنفاق: حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكثف وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

5- التدقيق البيئي:

الهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي الى تدهورها ومواردها وكذا حمايتها من الاستنزاف، أو الانقراض. وتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية:

الأغبرة، الضجيج، المياه العادمة، حرق المخلفات، المواد المستنزفة لطبقة الأوزون، التدخين الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج، هدر الطاقة الكهربائية، المخلفات الصلبة... الخ.

فعلى التدقيق الداخلي أن يتأكد من أنّ المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئة الهامة لضبطها والسيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة وكذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها.²

1-خلف عبد الله الواردات، نفس المرجع السابق،ص58.

2--خلف عبد الله الواردات، نفس المرجع السابق ،ص59.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي و أهدافه

1-2 أهمية التدقيق الداخلي:¹

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دور هام في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات والانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات وتعد صمام الأمان في يدها، إذ يكمن بيان أهمية التدقيق الداخلي وفقا لما موضح أدناه:

- ✓ . توافر جميع آليات الضمان المهمة لاستمرار الشركة من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة وله دورا هاما في تحسين الإدارة، إذ إنَّ التدقيق الداخلي نشاطا محوريا لتوفير ضمانات لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدير التنفيذي وأصحاب المصلحة بأن الشركة تدار بشكل فعّال
 - ✓ يلعب المدققون الداخليون دورا هاما في تقييم فاعلية أنظمة الرقابة والمساهمة في استمرار فاعلية هذا النظام، وذلك بسبب ارتباط قسم التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في التنظيم مما يعطيه سلطة أقوى وتأثيرا أكبر في اتخاذ القرارات.
 - ✓ خفض تكاليف التشغيل من خلال تحسين الكفاءة وزيادة الإنتاجية وتحسين عملية التخطيط وتقليل التلف، فضلا عن تحقيق عوائد سنوية تتحقق نتيجة لوجود هذه الوظيفة في الشركات.
 - ✓ تحليل نقاط القوة والضعف للشركة مع مراعاة الثقافة التنظيمية والقرارات الإدارية وما يرتبط بها من فرص وتهديدات لغرض تحسينها.
 - ✓ إفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي من خلال توجيه الاستفسارات المناسبة للأفراد المناسبين ضمن القسم والتي يمكن أن يحصل بواسطتها على معلومات مفيدة تساعده في فهم بيئة الشركة وتحديد وتقييم مخاطر التدقيق وذلك لأن قسم التدقيق الداخلي يمكن أن يحصل على مثل هكذا معلومات أثناء قيامه بمهامه الاعتيادية. بالإضافة إلى التنسيق مع الجهات المسؤولة عن الحوكمة كمجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
- ومن العوامل التي ساهمت في تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي كالاتي²:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وكافة العاملين
- ظهور الشركات المساهمة وحاجتها للمعلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم الحسابات الختامية المنشورة
- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها

1-د. محمد زامل فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الداخلي، دار عشتار الأكاديمية IAG للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بغداد العراق، 2019، ص 17-18.

3-خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ص 127.

- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير.

2-2 أهداف التدقيق الداخلي:¹

من خلال التعريف المقدم من طرف معهد المدققين الداخليين يتبين أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أطراف الشركة في تنفيذ مهامهم ومسؤوليتهم، وبصفة عامة يسعى التدقيق الداخلي لتحقيق الأهداف التالية:

- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها؛ وذلك من أجل اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات المستعملة بقصد التعديل والتحسين اللازمين، فعلى سبيل المثال يجب أن يتعدى التدقيق الداخلي رؤية وضع الأشخاص الأمناء على الخزينة إلى مراقبة طريقة التعامل بالنقدية والإجراءات المتبعة في القبض والصرف، وفي جميع الحالات على المدقق الداخلي إطلاع إدارة المشروع على مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف.

- التحقق من قيم الأصول ومطابقتها بالدفاتر: وذلك من أجل حماية أموال الشركة، وهذا النشاط الوقائي يتطلب ضرورة إحكام الرقابة على العمليات النقدية وعمليات المخازن والقيام بأعمال الجرد، وضرورة التأكد من وجود التأمين اللازم وبالقائمة الكافية وتفادي الخسائر الناجمة عن الإهمال أو عدم الكفاية، ومن الأمثلة على ذلك خسائر التخزين غير السليم للموارد أو البضائع مما يعرضها للتلف.

- التحقق من صحة البيانات المحاسبية وتحليلها: ويتطلب هذا الأمر من المدقق الداخلي القيام بعملية تدقيق مستمر مستندياً وحسابياً ومشابهاً، للتأكد من صحة البيانات والأرقام وملاءمتها للأغراض التي تستخدم فيها، كذلك على المدقق الداخلي أن يقوم بتحليل تلك البيانات بالربط والمقارنة وماشابه لاستنتاج علاقات معينة بين تلك البيانات وأنه يمكن الاستفادة منها في توجيه المشروع بالإضافة إلى وجود أهداف أخرى:

- المساهمة في تحديد وتقييم المخاطر الهامة وتقديم التوصيات لتحسين برنامج إدارة المخاطر

- المساهمة في تقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

- تقييم عمليات الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالعدالة والمساواة والمساءلة وفعالية

التواصل بين المكلفين بالرقابة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.

- مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في ضمان جودة التقارير المالية.

- كما أنه ومن خلال استقرار التعريف الحديث لمعهد المدققين الداخليين والمعايير الصادرة عنه يمكن إضافة هدف مهم

وهو إضافة قيمة للشركة من خلال توفير أكيد موضوعي والمساهمة بكفاءة وفعالية في عمليات إدارة المخاطر والرقابة

والحوكمة وتحقيق نتائج تتوافق مع ما نصت عليه معايير التدقيق الداخلي الدولية.

- ومن خلال مما سبق فإن نطاق وأهداف نشاط التدقيق الداخلي ازدادت وتنوعت مع زيادة وتنوع النشاطات المختلفة،

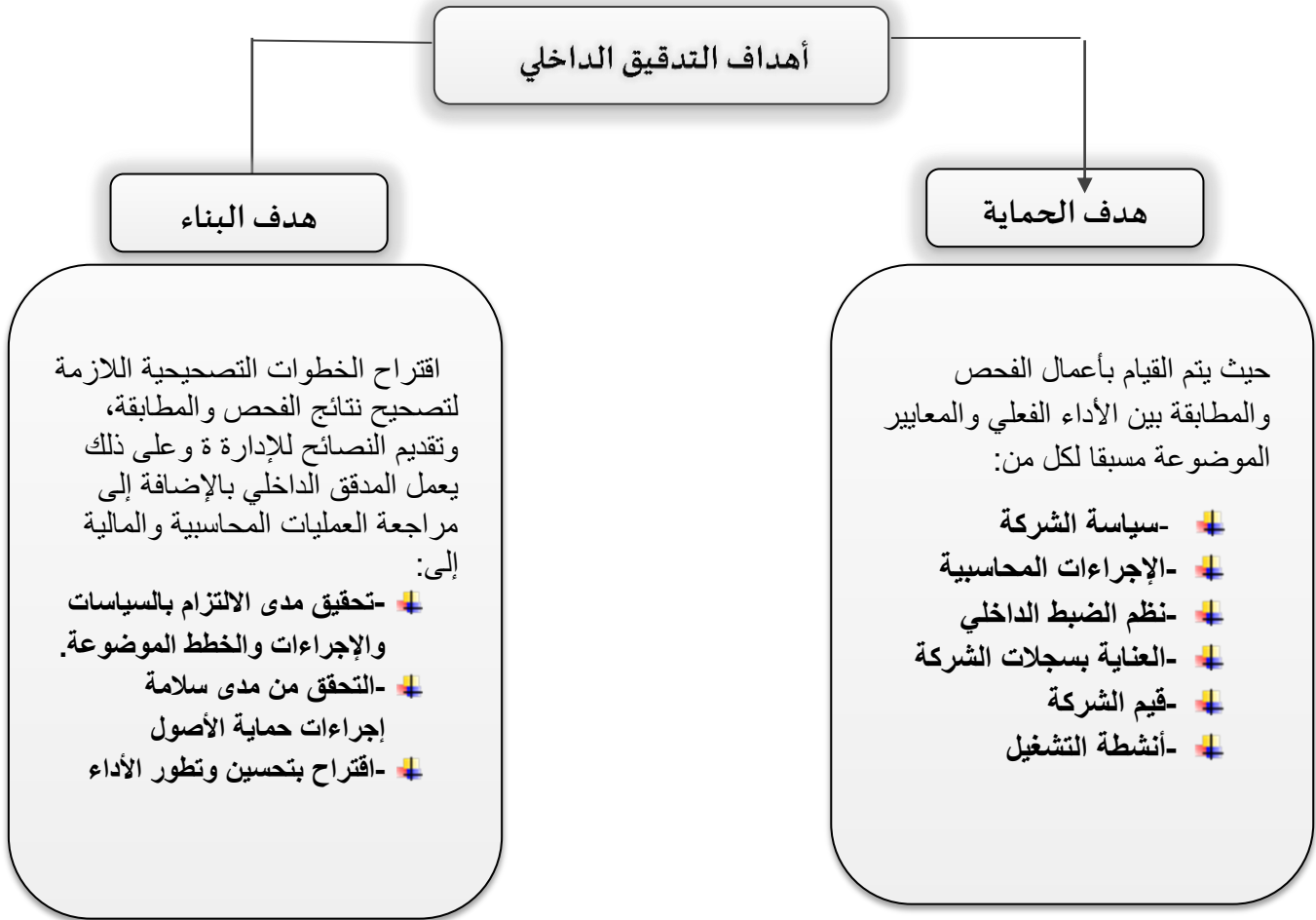
حيث أن وظائفه تتضمن خدمات وقائية لأنها تحمي أموال الشركة وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف والتأكد من

مدى توفر الوسائل الإجرائية الكفيلة بالمحافظة على أصول الشركة، كذلك هي إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات

1- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 9، الأردن، 2007، ص 181-182.

المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة للمشروع، وتدخّل التحسينات والتعدّيات اللازمة على الإجراءات الإدارية والرقابية لتحقيق أهداف الشركة وتحقيق قيمة مضافة والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل رقم (1-02): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: أحمد حلي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 27

المطلب الثالث: موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري ومهمته

أولاً: موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري :

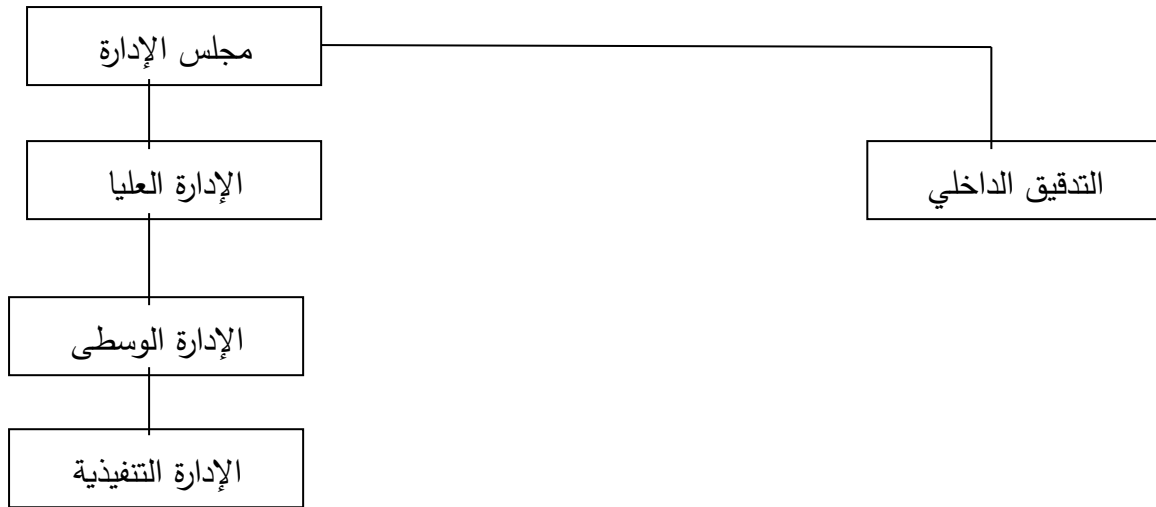
إن وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة تتناول المجال التقييمي وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، كما أن مجاله يتسع ويجعله أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمدقق الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسئولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم، فالمدقق الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من التماسح مع

السياسات والإجراءات والسجلات وفحصه بغرض مسؤولية المخطط، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل .

إن أداء المدقق الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف إذ تعد استقلالية المدقق الداخلي أحد المعايير الهامة للتدقيق، ويعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج التدقيق ولكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمدقق الداخلي وهو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمدقق الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل ومن ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي للمدقق الداخلي بالنسبة للإدارات والأقسام بالمؤسسة والوضع الأمثل هو أن يتبع المدقق الداخلي تنظيم الإدارة العليا للمؤسسة ومن مقتضيات الاستقلال أن يكون المدقق الداخلي بعيدا عن وضع السياسية والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي ان يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد وفي ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة .

ويمكن توضيح قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (3-1) : تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي



المصدر: عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة الكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002، ص3.

نلاحظ من خلال الشكل أن التدقيق الداخلي مرتبط مباشرة مع المستويات العليا في المؤسسة نظرا لحساسية هذه المهنة و لضمان مراعاة الاستقلالية في تنفيذ العمل.

ثانيا : مهمة التدقيق الداخلي

إن معايير التدقيق عامة و التدقيق الداخلي خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، و هذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية التدقيق التي تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة و الوجيهة، من خلال تحضير مهمة التدقيق الداخلي و من تم العمل الذي تقوم به هذه الأخيرة ميدانيا، و أخيرا إنهاء المهمة .

أولا : تحضير مهمة التدقيق الداخلي :

تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط أو الجهة التي ستخضع لعملية التدقيق ويتم هذا وفق ثلاث طرق و هي ¹ :

أ- الاختيار المنظم: أي اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للتدقيق استنادا إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة .

ب- الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا الحصول على معلومات بشأن وضع او مشكلة ما تحتاج إلى حكم أو رأي فيها، كمراجعة حساب أحد العملاء مثلا تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما .

ت- الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق : قد يحتاج بعض المدراء إلى المساعدة من المدقق الداخلي لتقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم .

ثانيا – العمل الميداني للتدقيق الداخلي :

يعتبر العمل الميداني الإنطلاقة الرسمية لعملية التدقيق ويتم وفق ثلاث خطوات و هي ² :

1 – تخطيط عمل التدقيق الداخلي :

يعمل تخطيط عمل التدقيق الداخلي على تنظيم مهمة التدقيق زمانا و مكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة.

2 – ورقة التغطية :

هي وثيقة يتم إعدادها لفترة قبل وبعد نهاية المهام المحددة في برنامج التحقيق وذلك لأنه ربما تتغير أو يتسع نطاق الإجراءات إذا كان هناك ضرورة لذلك، وتتضمن أهداف التدقيق الداخلي، شروط تنفيذ العمل، النتائج و الاستنتاجات بصورة واضحة ومفهومة.³

تتكون ورقة التغطية من العناصر التي يلخصها الشكل التالي:

¹ - عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستر، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008، ص72.

² - لطفي شعباني المراجعة الداخلية، مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسات، مذكرة ماجستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع ادارة الأعمال، جامعة الجزائر 2004/2003، ص79.

³ - lément Olivier /groupe de recherche, institut de l'audite interne, " la conduite d'émission d'audite interne » dunod, France, 1995 p64.

الجدول رقم (1-1) عناصر ورقة التغطية

التدقيق حول	برنامج الفحص	المحرر
-------------------	--------------	--------

ورقة التغطية	التعليقات
الهدف	
شروط تنفيذ العمل	
النتائج	
الاستنتاجات	

Source ; pierre schick « memento d'audit interne ; méthode de conduite d'une mission » dunod, campus, France, 2007, p10.

3 - ورقة ابراز وتحليل المشاكل :

تربط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين. و عند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل الملتقى به وكذلك الحلول المقترحة له .

الشكل رقم (4-1) ورقة ابراز وتحليل المشاكل

ورقة ابراز و تحليل المشكل	أوراق العمل:	وات م رقم :
	المشكل :	
	المعاينة :	
	الأسباب :	
	النتائج:	
الحلول المقترحة:	إعداد :	صالح ل
	يوم :	يوم
	المصادقة عليه	
	يوم :	

Source ; pierre schick « memento d'audit interne ; méthode de conduite d'une mission » dunod , campus, France p108.

ثالثا : إنهاء مهمة التدقيق الداخلي :

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي ويتم فيها وضع وإعطاء التقرير النهائي الذي يسلم الى طالب خدماتها ويمكن تلخيص خطوات هذه المرحلة في ما يلي¹:

1 - هيكل التقرير:

يتكون هيكل من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

2 - العرض النهائي

يتمثل العرض النهائي في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المدقق المسؤول بمهمة التدقيق الداخلي هامة و أساسية، لأهم المسؤولين في المصالح محل التدقيق، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المدقق للعمل الميداني.

3. التقرير النهائي للتدقيق الداخلي :

يرسل التقرير النهائي للتدقيق الداخلي لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة العليا لإعلامهم، بنتائج التدقيق المتعلقة بقدرة التنظيم محل التدقيق بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، و يعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة التدقيق الداخلي.

4. حالة أعمال التحسين :

بعد اقتراح المدقق الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، و تنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة.

¹ - لطفى شعباني، المراجعة الداخلية، مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسات، مرجع سبق ذكره ، ص 80.

المبحث الثالث: مراحل وأدوات التدقيق الداخلي ومعاييرها

المطلب الأول: مراحل التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل، فعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية وهي: مرحلة التحضير للمهمة، للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة) ، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).
أولاً: مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة.
أ. الأمر بالمهمة:

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العاقبة بين ألقائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

ب. خطة التقرب:

بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها. فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك لاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.¹

ج. جدول القوى والضعف:

هذا الجدول يُعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراستهم فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي. فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك

1- الوعلة عبد الرزاق، دور التدقيق الداخلي في ضبط الجودة بالمؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق

محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، سنة 2017 ص33-34.

حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلًا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

د. التقرير التوجيهي:

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق والمعنيين بها فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقًا من جدول القوى والضعف الذي يولد في نهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

و. برنامج التحقق: **Programme de vérification**

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك لتحقيق منها ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.¹

ثانيا: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى وصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي:

أ. **تخطيط عمل التدقيق: La planification de travail** يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق

زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

ب. **ورقة التغطية: La feuille de couverture** وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل

المعرف في برنامج التحقق، وبرز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج. ورقة إبراز وتحليل المشاكل

: **La feuille de révélation et d'analyse de problème**

ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعنده جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

1- الوعلة عبدالرزاق، نفس مرجع السابق، ص34.

ثالثاً: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي بإعطائها تقرير نهائي يسلم إلى إدارة العليا أو لطالب خدمتها وبدوره أيضاً تتضمن مراحل فرعية وهي:

أ هيكل التقرير:

يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساساً لتحضير التقرير النهائي للمهمة.¹

الاجتماع النهائي أو الإقفال:

يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، لاستماع إلى نتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية

• الكتاب المفتوح: لأن يتضمن التقرير النهائي إلى ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة و ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.

خطة الأنتظار: يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه.

- الترتيب: يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها إنطاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب.
 - مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل الأزمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق.
 - مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتجليل المشاكل مدعومة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح المشاكل
- تقرير- التدقيق الداخلي:

يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامية في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات وأنشطة المختلفة وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحي عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق مقبل كل التوصيات، من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول النصوص الرسمية، القواعد وإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيب.¹

1- الوعلة عبد الرزاق، نفس مرجع السابق، ص35.

المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي¹

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها وتتصف هذه الأدوات: بثلاث خصائص أساسية:

❖ لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة الأساسية لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.

❖ لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين والمستشارين...إلخ.

❖ يمكن أن يستخدم المدقق أدائين مختلفين في إطار عملية التدقيق واحد تخص نفس العنصر بحيث

تستخدم أداة الثانية لتحقيق من النتائج ثم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.

ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين:

أولاً: الأدوات الوصفية: وفيما يلي سنستعرضها بالتفصيل:

أ. السير الإحصائي: هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية من المجتمع محل الدراسة إلى تصميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاثة خطوات أساسية:

● تصور السير: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب

القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم بـ:

■ تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي ترغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.

■ تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

■ تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر

الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السير تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

- اختبار العينة: نميز بين نوعين من العينات:

1- العينات الإحصائية: ونستخدم في هذه الحالة:

العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات

العشوائية وهي توفر احتمالاً متساوياً لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها للعينة.

السير الترتيبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلاً: 25، 35، 45، 55، 65،...إلخ

1- محمد أمين عيادي، "مساهمة المرجعة الداخلية في تقييم نظاما لمعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007، ص119.

2- العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:

الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتمادا على مؤهلاته وخبرته،

3- إستغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:

- تحليل كمي للمنتج: بحيث يتأكد من الأخطاء والانحرافات.
 - تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات: التأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أولا في النهاية يتخذ المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله.
- ب-المقابلة: يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعات من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام خطة السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم
- التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها واعلام الطرف المستوجب بسبب وكيفية الاستجواب
- يقوم المدقق بعرض العيوب، المشاكل ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب.
- يجب أن يصادق الطرف المستوجب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها للمسؤولين.
- يتفادى المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم توجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.¹

ثانيا: الأدوات الاستفهامية:

ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال مخطط التدفق، فيما يلي سنتطرق لها بالتفصيل:²

أ. الملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة

للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

- الملاحظة المادية الإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات الى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.
- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، وانتقالها؛
- الملاحظة المادية لأصول: تهدف للتحقق من وجود الأصول وتطبيق أساسا على المخزون، التثبيتات، السندات، والنقدية؛
- ملاحظة التصرفات: ويتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.

1-محمد لبن عيادي ، نفس المرجع السابق.ص122 .

2- محمد لبن عيادي، نفس المرجع السابق،124.

ب. السرد: تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام، وتميز بين نوعين:

- السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.
- سرد يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المدقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف.¹

ج. مخطط الوظيفي: يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، ويسمح هذا المخطط بإثراء هذا المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وتحليل العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

د. جدول تحليل الأعمال: يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، ويقسم الجدول إلى:

- العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراءات بشكل مفصل ومتسلسل
- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي: الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، المراقبة
- الأعمدة الموالية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية.
- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.
-

هـ. خرائط التدقيق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، ومراكز المسؤولية ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها هذه وتهدف الخرائط إلى اختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.¹

و. قوائم الاستقصاء: وتسمى كذلك قوائم الاستبيان وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل مؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات وتصمم هذه

1 محمد أمين عيادي، نفس المرجع السابق، ص 125.

الأسئلة للحصول على إجابات ب: "نعم" أو "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية، وهذا الأسلوب يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال. الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلاً، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.¹

المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي

وتتمثل في وثيقة رسمية صادرة عن هيئة معايير التدقيق الداخلي، تحدد فيها متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي، وتقييم أدائه. وتعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم، حيث تنقسم إلى مجموعتين²

المجموعة الأولى: (المعايير الخاصة): وهي معايير الاستقلالية والموضوعية، معايير الكفاءة وبندل العناية المهنية الواجبة، معايير برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق، معايير أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي. المجموعة الثانية: (معايير الأداء): معايير إدارة سلطة التدقيق الداخلي، معايير طبيعة العمل، التي تهتم بمعايير تخطيط عملية التدقيق، معايير أداء وتنفيذ عملية التدقيق، معايير توصيل نتائج التدقيق الداخلي، معايير مراقبة تنفيذ التوصيات، معايير مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات أ- المجموعة الأولى (المعايير الخاصة):

المعيار الأول يتعلق بالاستقلالية والموضوعية: ويوضح هذا المعيار أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعيين في أداء 1 هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة من المعايير الفرعية:³

1- المعيار الأول: يتعلق بالاستقلال التنظيمي: حيث يفترض أن يرفع المدقق الداخلي تقريره إلى مستوى إداري مناسب داخل المؤسسة بما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة. و الثاني معيار يتعلق بالموضوعية الشخصية للمدقق الداخلي حيث يفترض به أن يكون محايداً وغير منحاز وبعيداً عن تضارب المصالح مع جميع الأطراف ذات العلاقة. والثالث

1- محمد أمين عبادي، نفس مرجع السابق، ص 126.

2- يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، الجزائر، السنة 2016، ص 62.

3- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 6.

يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية ويوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر يجب الكشف عنه فوراً للأطراف المناسبة وذات الاختصاص.

2-المعيار الثاني: يتعلق بمعايير الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة: حيث يشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية: الأول منها يتعلق بالاحترافية أو المهنية ويوضح هذا المعيار أن العمل يجب أن يتم بمنتهى الحرفية، والثاني معيار يتعلق بأن يبذل في أداء العمل العناية المهنية الواجبة والتي تضمن تحقيق النتائج والتي يتوقع أداؤها من قبل مدقق داخلي رشيد ومؤهل بنسبة كافية، والثالث يتعلق بالتطور المهني المستمر ويوضح هذا المعيار أن المدققين الداخليين يجب عليهم أن يعززوا معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر.

3-المعيار الثالث: يتعلق ببرنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق: حيث ينص هذا المعيار على أنه يجب على الرئيس التنفيذي أي المسؤول عن وحدة التدقيق الداخلي ان يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي، ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية: معيار يتعلق بتقديرات جودة هذا البرنامج: ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي بالمؤسسة. معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المقر: ويتطلب ذلك من المسؤول عن التدقيق الداخلي ابلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة. والمعيار الثالث هو معيار حول مراقبة اتساق العمل مع المعايير وينص على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير .

4-المعيار الرابع: ينص على الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير وهذا يقتضي من المسؤول عن التدقيق أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي-4. المعيار الرابع يتعلق بأهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي: حيث يوضح هذا المعيار الغرض والسلطات والمسؤوليات الممنوحة للمدقق الداخلي التي يجب أن يتم تحديدها من خلال مجلس الإدارة عبر النظام الخاص بالتدقيق الداخلي.

المجموعة الثانية: معايير الأداء :

هي المعايير التي تحرص على متابعة أداء الأفراد عموماً، والمدققين الداخليين 1 خصوصاً حتى يتم التأكد من توافق طبيعة أدائهم مع طبيعة عملهم وتشمل الأنواع التالية¹ :

إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة، إدارة الخطر، والرقابة وكذلك إتباع أسلوب مهجي منظم

تخطيط مهام التدقيق الداخلي: يجب ان يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توثيقها، والموارد المخصصة لها .

تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق اهداف المهمة .

تبلغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام .

مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام متابعة ما يتخذ اتجاه النتائج التي تم ابلاغها الى الإدارة.

حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، فيجب عليه ان يناقش تلك المسألة مع الإدارة، فاذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق الداخلي رفع المسألة الى مجلس إدارة الشركة لحسمها بمعرفته.

¹- صالحى محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016 ص 74.

خلاصة الفصل الأول :

عرف التدقيق الداخلي تطورات كبيرة باقتصاره في بداية الأمر على النواحي المالية والمحاسبية حماية لمصالح المؤسسات وممتلكاتها من أخطار الغش، السرقة، الضياع والتلاعبات الإدارية وغير الإدارية ليصبح يشمل العديد من الخدمات التي يقدمها للإدارة، وعليه فإن نجاح عملية التدقيق الداخلي لا تتوقف على العمل الذي يتم فحصه فقط بل كذلك على خصائص الأفراد الذين يقومون بهذا العمل والإجراءات والأساليب والخطط التي تنظم هذه الوظيفة والكيفية التي تمارس بها هذه المهنة من خلال الالتزام بالمعايير والمبادئ التي تنظم عملية التدقيق الداخلي حيث يقوم المدقق الداخلي بنشاطه التقييمي بهدف مساعدة الإدارة لتنفيذ انشطتها دون ان تكون له أي سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام التي يتولى إدارتها، إذا يمكن القول أن التدقيق الداخلي أصبح من المهن الأساسية لتحسن سير عمل أي مؤسسة .

الفصل الثاني:

مساهمة التدقيق الداخلي في

تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية

الفصل الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

تمهيد :

يعتبر أداء المؤسسة من أهم انشغالاتها وهي تسعى جاهدة إلى العمل على تحسينه وذلك لما له معنى في ضمان توازنها المالي واستمراريتها ولكي يكون الأداء جيد لابد من الطرق لتقييمه ومن ثم العمل على تحسينه، فقد أصبح الأداء في المؤسسة أمر ضروري لاستمرار أي نشاط، حيث أصبح لزاما على القائمين على إدارة المؤسسة العمل على تحسين أداءها للحصول على العوائد القصوى و ضمان استمرارها ونموها وتطورها من جهة اخرى كما أن النتائج التي تتحصل عليها المؤسسة تعتبر المرآة التي تعكس مختلف الحوادث التي جرت في هذه الأخيرة وهذا يبرز من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين أداءها سواء في اكتشاف المخاطر وإدارتها و العمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية لأن الأداء في المؤسسة هو عبارة عن نتاج جماعي أي ما ينتج عن مشاركة جميع الأطراف المشاركة التي تؤثر على أداء المؤسسة سواء كانت إنسانا أو آلة او مادة وحتى تتمكن من الإحاطة بآليات تحسين أداء المؤسسة وإبراز دور التدقيق الداخلي في ذلك تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: أساسيات حول أداء المؤسسة.

المبحث الثاني: تقييم و تحسين الأداء.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول : أساسيات حول أداء المؤسسة

المطلب الأول : مفهوم الأداء وأنواعه

يعتبر الأداء المحور الأساسي الذي تعتمد عليه المؤسسة وخاصة في الوقت الحالي الذي يتسم بكبر حجم الشركات ووجود منافسة شديدة، فهو عنصر هام تبنى عليه العديد من القرارات الهامة، ويحدد مدى الاقتراب أو الابتعاد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة وسوف يتم التطرق إليه بشيء من التفصيل.

1-1 مفهوم الأداء :

لقد أكد الكثير من الباحثين على أن الأداء هو القدرة على الإنتاج بفعالية (باستهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (الجودة، الأجل، الخيار، السعر) بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي¹

ويعرف الأداء على بأنه: "البحث عن تعظيم العلاقة بين النتائج والموارد، وفق أهداف محددة تعكس توجهات المؤسسة"² كما عرف (وصفي الكساسبة) الأداء بأنه: "النتيجة النهائية لنشاط مؤسسة ما، لذلك فهو يعبر عن قدرة المؤسسة على استخدام مواردها المالية والبشرية والتكنولوجية والمعرفية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها بطريقة كفؤة وفاعلة وتحقق توقعات وتطلعات أصحاب المصالح كالمستثمرين والعملاء والموظفين والموردين والحكومة والمجتمع بأكمله"³.

ويرى Bartoli بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين العناصر (نتائج – موارد – أهداف) والأبعاد (الكفاءة – الفعالية – الموازنة)⁴

¹ -بريش السعيد، يحيوي نعيمة، أهمية التكامل بين مراقي التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، 2011-2012، ص 31.

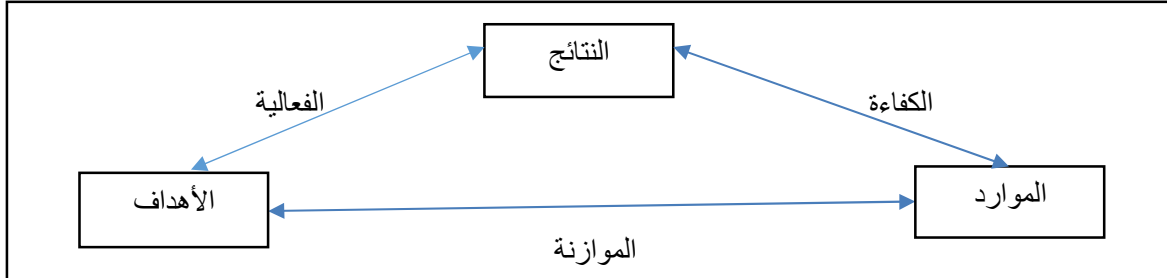
² -Alain Fernandez , les nouveaux tableaux de bord des décideurs ,Edition d'organisation ,paris ,2000,p 40

³ -وصفي الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 27.

⁴ -ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقي التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 13.

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم(II-01): مثلث الأداء



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، نفس المرجع السابق، ص 13.

إن هذه العناصر ليس لها أثر بمعزل عن بعضها، إلا إذا تم التوفيق فيما بينها، وإن أخذ كل منها بمعزل عن بعضها من شأنه أن يسمح بالوقوع في مخاطر لا يتم التحكم فيها أو تتبعها. إن هذا الاختلاف حول مفهوم الأداء ناتج عن اختلاف المعايير والمقاييس التي تستخدم في تقييمه وقياسه وعليه يمكن إعطاء تعريف شامل للأداء، وهو: الأداء هو نتيجة ومستوى قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وتحقيق الأهداف المخطط لها وذلك بالتوفيق بين العناصر (نتائج، موارد، أهداف) والأبعاد (الكفاءة، الفعالية، والموازنة).

2-2 أنواع الأداء: يتم تصنيف الأداء حسب عدة معايير نلخصها كما يلي:

01- حسب معيار الشمولية: الذي قسم الأداء إلى كلية وجزئية¹:

أ- الأداء الكلي: وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو، الاستقلالية، الريادة.

ب- الأداء الجزئي: وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى: أداء وظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التموين، أداء وظيفة الإنتاج وأداء وظيفة التسويق.

¹- عبد المليك مزموهده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، 2001، ص 89.

02 - حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى أداء داخلي وأداء خارجي¹:

- أ- الأداء الداخلي: وينتج من تفاعل مختلف أداء الأنظمة الفرعية للمؤسسة أي مختلف أداء الجزئية المتمثلة في الأداء البشري أي أداء الموارد البشرية في المؤسسة، والأداء التقني الذي يتعلق بجانب الاستثمارات، والأداء المالي الخاص بالموارد المالية المستعملة.
- ب- الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن تغييرات البيئة المحيطة بالمؤسسة فهو ينتج عن المحيط الخارجي للمؤسسة، وبالتالي فإن المؤسسة لا يمكنها التحكم في هذا الأداء، حيث قد يظهر هذا الأداء في نتائج جيدة تتحصل عليها المؤسسة، على سبيل المثال قد يزيد حجم مبيعات المؤسسة بسبب تحسن في الأوضاع الاقتصادية أو نتيجة إعانات تحفيزية من طرف الدولة، حيث أن هذه التغييرات قد تنعكس على أداء المؤسسة إيجابيا أو سلبيا، وبالتالي يجب على المؤسسة قيام وتحليل الأداء لأنه يمكن أن يشكل تهديدا عليها لذلك يجب أن تتحكم فيه كما هو الحال بالنسبة للأداء الداخلي .

03 - - حسب المعيار الوظيفي: حسب هذا المعيار يقسم الأداء إلى :

- أ- أداء وظيفة المالية: ويتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي وبناء هيكل مالي فعال، بالإضافة إلى تحقيق المردودية وتعظيم العائد على الاستثمار باعتباره أحد أهم أهداف المؤسسة لذا فهو يقاس من خلال تحقيق المردودية وتعظيمها
- ب- أداء ووظيفة التسويق: يتحدد هذا الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق منها حجم المبيعات، الحصة السوقية، رضا العملاء، شهرة العلامة ومدى تموقعها في ذهن المستهلكين .
- ج- أداء وظيفة الإنتاج: يتحقق عندما تحقق المؤسسة إنتاجية مرتفعة مقارنة بالمؤسسات الأخرى من خلال إنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف أقل تسمح لها بالمنافسة، بالإضافة إلى تخفيض في التعطلات الناتجة عن توقف الآلات أو التأخر في تلبية الطلبات
- د- أداء وظيفة الافراد: يعتبر المورد البشري أهم مورد في المؤسسة ومن خلاله يتم تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها بما يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا يعني أن بقاء واستمرار المؤسسة مرهون بأداء العامل البشري فيها وهذا الأداء يبني على الكفاءات واختيار ذوي المهارات العالية حيث أن فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب.

¹ - محمد جاسم الصميدعي، إستراتيجية التسويق، دار حامد، الأردن، 2000، ص 28.

المطلب الثاني : أبعاد ومستويات الأداء

أولاً: أبعاد الأداء :

أ- البعد الاقتصادي للأداء: تتمثل أدوات قياس الأداء الاقتصادي في استخدام التحليل المالي، حيث يتم الاعتماد على مقاييس الربحية بأنواعها المختلفة والنسب المالية، انطلاقاً من القوائم 1 المالية والتقارير التي تعدها، وكذا سجلات ودفاتر المؤسسة¹.

ب- البعد التنظيمي للأداء: يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمد عليها المؤسسة في المجال التنظيمي بعد تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، مع الإشارة أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكلية التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية.

ومنه نستنتج مما سبق أن هذه المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دوراً هاماً في تقويم الأداء، حيث تتيح للمؤسسة أدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم من خلال مظاهرها الأولى، قبل أن يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية .

ج - البعد الاجتماعي للأداء: يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشراً على ولاء الأفراد لمؤسستهم. وتتجلى أهمية ودور هذا الجانب في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلباً على المدى البعيد، إذا اقتصر على تحقيق الجانب الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، كما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية، لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي لكل ماله صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة (صراعات، أزمات...)².

¹ - الجيارية كحيلي، دور استراتيجية التصدير في تحسين الأداء المؤسسي، رسالة ماستر، جامعة محمد خبضر، بسكرة، 2014- 2015، ص 33.

² - الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، الجزائر، 2010/2009، ص 218.219.

ثانيا: مستويات الأداء

توجد مجموعة من المستويات لأداء يمكن للمؤسسة الاقتصادية من خلالها التعرف على مستوى أدائها، ولعل هذا الاختلاف يعود كما أشرنا لإختلاف المعايير والمقاييس التي يتبناها باحثي هذا المجال ، وتمثل هذه المستويات في¹ :
الأداء الاستثنائي: يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة والوضع المالي للمؤسسة.

الأداء البارز: يكون فيه الحصول على عقود عمل كبيرة، امتلاك إطارات ذات كفاءة، امتلاك مركز و وضع مالي متميز
الأداء الجيد جدا: يبين مدى صلابة الأعضاء، واتضاح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد .

الأداء الجيد: يكون فيه تميز للأداء وفق المعدلات السائدة مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات أو الخدمات وقاعدة العملاء، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر

الأداء المعتدل: يمثل سيورة أداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات وألخدمات وقاعدة العملاء، مع صعوبة الحصول على الأموال اللازمة للبقاء والنمو.

الأداء الضعيف: والذي يمثل الداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن صعوبات خطيرة في استقطاب الإطارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء

مما لا شك فيه أن هناك عوامل عديدة ومتنوعة يمكن أن تؤثر على أداء المؤسسات الاقتصادية، بعضها داخلي والآخر خارجي، بحيث يتحقق ذلك من قيمة المؤشرات الأداء العالية أو الأدنى، وبالتالي من الصعب حصرها وتناولها جميعا. إن دراستنا وتحليلها أمر ضروري لتحقيق منهجية سليمة في تقويم وتقييم الأداء، لهذا سيتم للتطرق إليها من خلال مصدرين وعاملين أساسيين هما:

¹-قوداش عبد الحميد، أثر التدقيق الداخلي على أداء المؤسسة، رسالة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة 2016-2017، ص.46.

1. العوامل الداخلية :

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف التغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغيرات تسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية¹، ومن أبرز هذه العوامل أو المتغيرات التي تخضع لسيطرة المؤسسة هي:

أ. العوامل التقنية: وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة، وتضم على الخصوص ما يلي²:

ب. نوع التكنولوجيا سواء المستخدمة في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات .

• نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال .

• تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورشات، التجهيزات والآلات.

• نوعية المنتج وشكله ومدى مناسبة التغليف له.

• التوافق بين منتجات المؤسسة ورغبة طالبها.

• التناسب بين طاقتي التخزين والإنتاج في المؤسسة.

• نوعية المواد المستخدمة في عملية الإنتاج.

• مستويات الأسعار .

• الموقع الجغرافي للمؤسسة.

ب. الهيكل التنظيمي: وهو الإطار الرسمي الذي يحدد درجة التخصص وتقسيم العمل بين الوحدات والأفراد، وعدد المجموعات الوظيفية، وكذا عدد المستويات الإدارية، ولمن يتبع كل شخص ومن هم الأشخاص الذين يتبعون له، وما هي السلطات ومسؤوليات كل منهم، وكيف يتم التنسيق بين وحداتهم أو أقسامهم³.

ج. الموارد البشرية :

هي مختلف القوى والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة، وتضم على الخصوص⁴:

• هيكل القوى العاملة.

¹ - بريش السعيد، يحيوي نعيمة، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 298.

² - عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، جامعة بسكرة، 2010، ص 94.

³ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل جودة الأداء المؤسساتي، 2009، ص 15، ص 16.

⁴ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع سابق، ص 19، ص 20.

- نظام الاختبار والتعيين.
- التدريب والتأهيل والتنمية.
- نظام الأجور والكفاءات.
- نظم تقييم الأداء

2. العوامل الخارجية :

يقصد بالعوامل الخارجية "مجموعة التغيرات والقيود والمواقف التي هي بمنأى على رقابة المؤسسة، "وبالتالي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة وقرارات المؤسسة وتخرج على نطاق سيطرتها، ومن بين العوامل التي تؤثر بشكل غير مباشر على المؤسسة والتي تشكل الكلمة المختصرة 2 (PESTEL) ما يلي¹ :

العوامل السياسية: إن علاقة المؤسسة بالمتغيرات السياسية تشمل جانب القرارات السياسية كالحرب، التأميمات، الحظر على نشاط بعض المؤسسات، الانقلابات، كلها عوامل تؤثر على أداء المؤسسة.

العوامل الاقتصادية: تشمل كل من معدلات الفائدة، كمعدلات التضخم، معدلات البطالة، اتجاهات الأجور، توفر الطاقة وتكلفتها ... إلخ .

العوامل الاجتماعية: تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم ... إلخ

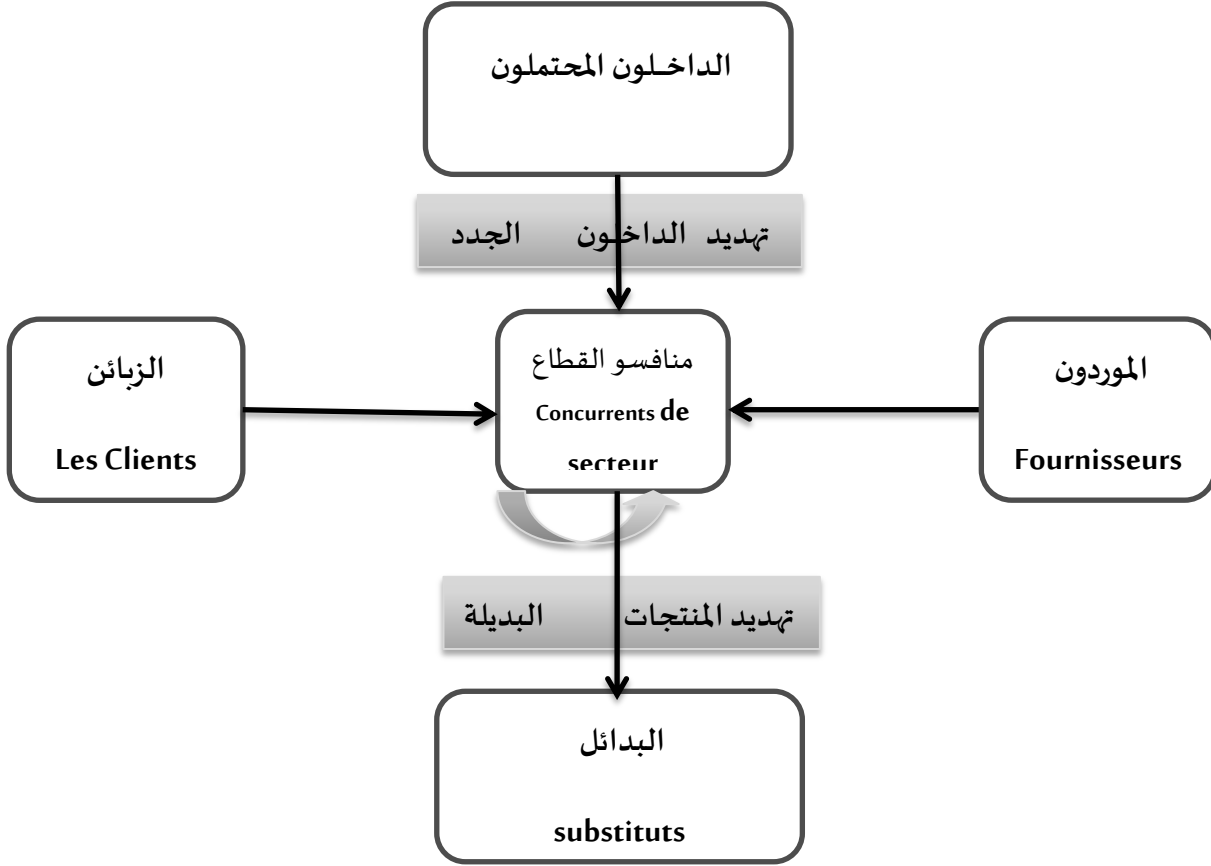
العوامل التكنولوجية: وتشمل معدلات الإنفاق على البحوث والتطوير، تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات، والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة.

العوامل البيئية والتشريعية: منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقة المؤسسة بالعاملين، القوانين المرتبطة بالبيئة التي تعمل على حمايتها والمحافظة عليها من التلوث، القوانين الخاصة بالدفاع عن حقوق المستهلكين.

أما العوامل الخاصة أو ذات التأثير المباشر على أداء وقرارات المؤسسة منها: العملاء أو المستفيدين من مخرجات المؤسسة، الموردين، النقابات، المؤسسات المنافسة وأصحاب المصالح الأخرى في المجتمع المحيط بالمؤسسة، وتتمثل هذه العوامل حسب بورتر في خمس قوى، كما يوضحها الشكل الموالي:

¹ - محمد أكرم العدلوني، الطبعة 1، دور النشر، الأبداع الخليجي، قرطبة للإنتاج الفني، دار ابن حزم، لبنان، 2000، ص 203.

الشكل رقم (02-II): القوى الخمس لبورتر



Source : Michael Porter, *l'avantage concurrentielle*, comment devancer les concurrent et maintenir son avance, Dunod Belgique, op, cit, 2003 p 17

المنافسة بين المؤسسات القائمة: وهي المتغير الأول في صياغة إستراتيجية المؤسسة، إذ أن هذه القوة تعبر عن كثافة وحدة المنافسة بين المؤسسات القائمة داخل الصناعة، وتشير المنافسة إلى الصراع التنافسي بين المؤسسات في صناعة ما للحصول على حصة أكبر من السوق، وعموما فإن وحدة المنافسة بين المؤسسات القائمة تتحدد من خلال العوامل التالية:

- نمو الصناعة - التكلفة الثابتة - تمييز المنتج - التوازن بين المنافسين - مركز العلامة.

خطر دخول منافسين محتملين: المنافسون المحتملون هم المؤسسات التي لا تتنافس حاليا في الصناعة، ولكن لديها القدرة على ذلك إذا ما رغبت، وتتمثل العوامل التي تعيق دخول منافسين جدد لصناعة ما فيما يلي¹:

حواجز الدخول المتمثلة في :

اقتصاديات الحجم - تمييز المنتج - مركز العلامة - تكلفة التبديل - احتياجات رأس المال.

¹-قوداش عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- حواجز الخروج المتمثلة في :

تكلفة الخروج.

- العلاقات المتداخلة مع وحدات نشاط أخرى.

- قيود حكومية واجتماعية .

- القوة التفاوضية للموردين: وهي المؤسسات التي توفر المدخلات في الصناعة، مثل المواد الأولية، الخدمات والعمالة ... إلخ، ويتوقف تأثير الموردين على العوامل التالية¹ :

-ضعف المنتجات البديلة التي يمكن أن يلجأ إليها المنتج في صناعة ما.

- تركيز الموردين.

-تميز منتجات المورد، وذلك من خلال ما يقدموه للمؤسسة من أهم المدخلات في نشاط أعمالها.

القوة التفاوضية للعملاء: يمكن النظر إلى العملاء على أنهم يمثلون تهديد من خلال قدرتهم على المساومة لتخفيض

الأسعار التي تفرضها المؤسسات في الصناعة. أو إلى رفع التكاليف التي تتحملها المؤسسة في صناعة ما من خلال طلبهم

منتجات أفضل و جودة عالية ، فالعملاء قد يكونون موزعين أو مستهلكين أو منظمات تصنيعية أو خدمية² .

تهديد المنتجات البديلة: تمثل المنتجات البديلة تلك السلع التي تبدو مختلفة ولكنها تشبع نفس الحاجات ، فوجود بدائل

قوية تمثل تهديدا تنافسيا كبيرا و ذلك من خلال النقاط التالية³ :

-توفر بدائل قريبة.

-تكاليف التبديل بالنسبة لمستخدم السلعة.

- تكاليف مصنعي السلعة البديلة ومدى تشددهم.

-سعر السلعة البديلة

¹ -نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص1.

² -فيليب سادلر، ترجمة أحمد صالح، الإدارة الاستراتيجية، ط1، مجموعة النيل العربية، مصر، 2008، ص1.

³ -قوداش عبد الحميد ، مرجع سابق، ص50-51.

المبحث الثاني : تقييم وتحسين الأداء

المطلب الأول : قياس وتقييم الأداء

أولاً: قياس الأداء:

01- مفهوم قياس الأداء:

تعتبر عملية قياس الأداء من أهم العمليات، لأنه بدونها لا يمكن القيام بعملية الرقابة، فهناك العديد من التعاريف لقياس الأداء نذكر منها :

التعريف الأول: القياس هو تحديد قيمة شيء بمقارنته بمعيار متفق عليه " ومعنى ذلك ان القياس هو مقارنة الشيء المراد قياسه بشيء آخر قدره ومتفق عليه.

التعريف الثاني: قياس الأداء هو المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المؤسسة وتوثيقها، ولا سيما مراقبة وتوثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقاً.

02-مقاييس الأداء :

يمكن تصنيف مقاييس الأداء إلى ستة مقاييس وهي كالآتي¹ :

الفاعلية: وهي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة مطابقة المخرجات لمتطلبات المؤسسة.

الكفاءة: هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة خروج عمليات المؤسسة بالنتائج المطلوب بأدنى تكلفة من الموارد.

الجودة: هي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات وتوقعات العملاء.

التوقيت: هذه الخاصية تقيس مدى إنجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له، إذ لا بد من وضع معايير لضبط أوقات الاعمال، وعادة ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء.

الإنتاجية: وهي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال وجميع المستلزمات المستخدمة في تحقيق هذه القيمة

السلامة: هذه الخاصية تقيس جانب القدرة العامة الكلية للمؤسسة وبيئة العمل للعاملين

¹- وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 7.

ثانياً: تقييم الأداء

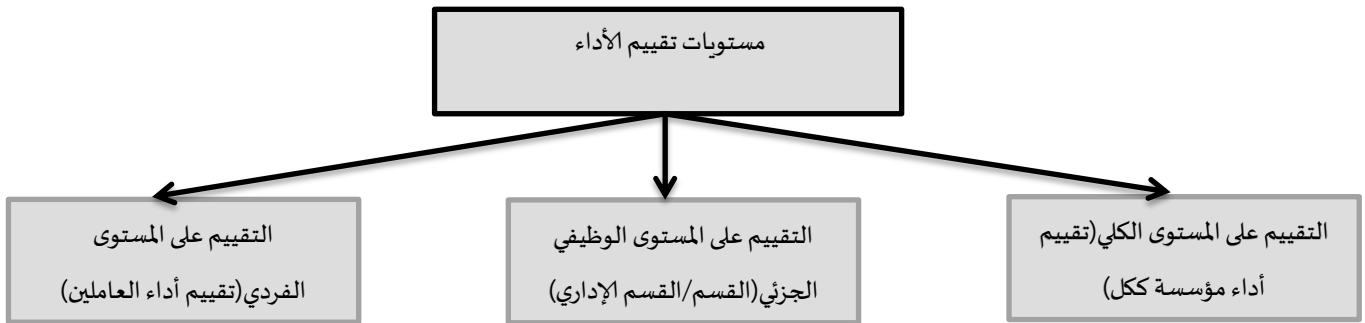
01- مفهوم تقييم الأداء:

يعرف تقييم الأداء على أنه " تلك المرحلة الأساسية من مراحل عمليات الإدارة والتي يحاول فيها المديرون أن يفترضوا أن¹ خياراتهم تنفذ بصورة صحيحة وأنها تلبى أهداف المؤسسة " وبالتالي فتقييم الأداء هو قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بالخطط المعدة مسبقاً، وذلك لاكتشاف الأخطاء ونقاط كل من الضعف والقوة داخل المؤسسة.

كما عرف تقييم الأداء بأنه عملية فحص وقياس الأداء من خلال دراسة ومقارنة ما يتم التخطيط له ، و ما تم القيام به من أعمال ، و ما تم إنجازه و الوصول إليه² .

وهناك ثلاث مستويات لتقييم الأداء كما هي موضحة في الشكل التالي :

شكل رقم (3-11) مستويات تقييم الأداء



المصدر: بودوح غنية، إستراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية وأداء الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة العلوم في علم الاجتماع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.2013، ص 167

02- أهداف تقييم الأداء : تتعدد أهداف عملية تقييم الأداء حيث يمكن تلخيصها في :

معرفة مستوى إنجاز الشركة للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خططها.

الكشف عن أماكن الخلل والضعف في نشاط الشركة، وإجراء تحليل شامل لها، وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تلفيها مستقبلاً.

1- بودوح غنية، إستراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية وأداء الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة العلوم في علم الاجتماع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص 166.

2- عبد الوهاب محمد جبين ، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الدينية بمحافظة الطائف ، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة صحية، جامعة سانت كليمنتس العالمية، سوريا، 2009، ص 25.

تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في المؤسسة، عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي تقوم به، وذلك من خلال إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية، وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً، الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداة الوحدة.

تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الذي يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة.

الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر وبتكاليف أقل وبنوعية أفضل.

تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي تقدمها عملية تقييم الأداء.

تحفيز العاملين على تحسين الأداء.

المطلب الثاني : أسس تقييم الأداء، مراحلها ومتطلبات نجاحه

أولاً: أسس تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

هناك مجموعة من الأسس التي لا بد من اعتمادها في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية منها :

1. تحديد أهداف المشروع :

لكل مؤسسة عدد من الأهداف تسعى إلى تحقيقها، لذلك ينبغي أولاً تحديد هذه الأهداف ودراستها، قصد التعرف على مدى دقتها وواقعيتها، فالتحديد الدقيق لأهداف المؤسسة الاقتصادية أمر مهم، لأنه من الضروري تقسيم أهداف المؤسسة إلى عدد كبير من الأهداف الجزئية التي تخص الوحدات والأقسام الرئيسية في المؤسسة.

وقد تعارف الباحثون في مجال تحديد الأهداف على عدد من المجالات وأوجه نشاط المشروع التي يجب أن تحدد

الأهداف بالنسبة لها ما يلي¹ :

-المجال التسويقي.

-مجال التجديد والابتكار أو زيادة الإنتاجية.

-القيمة المضافة.

-الموارد المالية والمادية الخاصة بالتمويل.

¹ - عقيل جاسم عبد الله، الطبعة 1، دار الحامد للنشر، الأردن، 1999، ص194.

-الربحية.

-أداء العاملين وتطويرهم.

-المسؤولية تجاه المجتمع.

-الموازنة بين الأهداف قصيرة ومتوسطة وبعيدة المدى.

2. تحديد الخطط التفصيلية:

يتمثل هذا الأساس في ضرورة وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات النشاط، بحيث تعكس السياسات الخاصة بتحديد الموارد الإنتاجية اللازمة وكيفية الحصول عليها من ناحية، ثم تحديد أوجه استخدام تلك الموارد بشكل يحقق أقصى استفادة ممكنة من ناحية أخرى.

وعلى هذا الأساس فإنه لا بد أن تحدد الخطط التفصيلية على ضوء ما يلي¹:

-ضرورة تغطية الأهداف المحددة لجميع أوجه النشاط.

-ضرورة التناسق بين أهداف الأقسام والفروع.

-ضرورة مساهمة جميع الأفراد في صياغة تلك الأهداف والذين سوف يساهمون في تنفيذها ضمن حدود مسؤولياتهم.

-أن تكون هاته الأهداف قابلة للتكيف مع تغير الظروف.

3. تحديد مراكز المسؤولية :

من الأركان السياسية الهامة لتقييم أداء أي مؤسسة اقتصادية، هو أن تتواجد فيها معالم واضحة ومحددة لتفويض السلطات وتحديد المسؤوليات، فيمكن تعريف المسؤولية بأنها "الالتزام والتعهد الذي يلتزم به المرؤوس تجاه رئيسه في تنفيذ ما عهد إليه من واجب، وأن يقوم ذلك المركز في اتخاذ الوسائل الكفيلة بتنفيذ هذا النشاط في حدود الموارد والإمكانيات المتاحة تحت تصرفه فعملية تقييم الأداء تتطلب كذلك إيضاح اختصاصات كل مركز على أنشطة المراكز الأخرى².

¹ كاظم جاسم العيسوي، الاقتصاد الإداري، الطبعة 1، المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص254.

² -كاظم جاسم العيسوي، نفس المرجع السابق، ص253.

ويستمد التحديد الواضح لمراكز المسؤولية في أي نشاط أهميته من عاملين هما¹:

إجراء تقييم الأداء على الوجه الأكمل يقتضي أداء كل مركز من المراكز العامة بالمؤسسة الاقتصادية موضوع البحث للحكم على الأداء الداخلي.

إذا اقتصر عمل التقييم على دراسة الأداء الإجمالي للمؤسسة، فإن تقييم الأداء يشتمل على مدى الأهداف المحددة، وكذلك تفسير الانحرافات عنها، وتحليلها بغرض التعرف على أسبابها والمراكز الإدارية المسؤولة عنها.

4. تحديد معايير الأداء :

تعتبر خطوة تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية بأكملها، أو تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية فيها، من أهم الجوانب في عملية التقييم، كما أنها أكثر صعوبة في الوقت نفسه، فهناك عدة معايير تؤخذ بعين الاعتبار عند المفاضلة بينها، مثل وجوب تحديد ماهية المعايير المختارة، ومن ثم اختبار المعايير المناسبة لدراسة مستوى الأداء، وتختلف هذه المعايير من وحدة إنتاجية لأخرى حسب طبيعة العملية الإنتاجية التي تؤديها².

- ثانياً: مراحل عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية

إن عملية تقييم الأداء تمر بعدة مراحل أساسية يمكن إجمالها فيما يلي³:

1. مرحلة جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة مثل: القيمة المضافة، كمية و/أو قيمة الإنتاج، عدد العمال، الأجور، وغير ذلك، إن جميع هذه المعلومات لا تقتصر على فترة زمنية معينة، ولكن يجب إضافة مع أخذ بعين الاعتبار المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة للوقوف على طبيعة التطور في الصناعة لكافة مجالات النشاط للمؤسسة الاقتصادية .

2. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية :

إنه لا بد من توفير مستوى من الثقة في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لإختبار مدى صحتها، يتم بعد ذلك تحليلها والوصول إلى نتائج معينة.

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 127.

² - عقيل جاسم عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 196.

³ - مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، الطبعة 1، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص 39.

3. إجراء عملية التقييم :

وذلك باستخدام المعايير المناسبة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية، على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة، أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها، بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

4. مرحلة الحكم على النتائج وتحديد الانحرافات :

وفي هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات التي تتعلق بمدى اختلاف الوحدات المنتجة عن المواصفات النوعية المحددة، وقد يكون انحرافا ناجما عن انخفاض الكمية المنتجة أو بسبب وجود اختلال في العلاقات الإنتاجية بين الأقسام المختلفة في المشروع، مما ينعكس بعض الاختلافات.

ويمكن أن تمر هاته العملية بالخطوات التالية¹ :

- التعرف على أسباب خطة التنفيذ.

- التعرف على معايير ومقاييس الأداء.

- قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط

- تحديد الانحرافات وأسبابها والمراكز المسؤولة عنها.

- معالجة تلك الانحرافات.

ثالثا: متطلبات نجاح تقييم الأداء

قصد ضمان نجاح عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، تتطلب توفر بعض الشروط الأساسية التي من شأنها الوصول بدرجة التقييم إلى مستوى مقبول الدقة، الذي يساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الانحرافات، وتحديد المسؤوليات وكذا الارتقاء بالنتائج إلى المستويات المرغوبة، ومن هذه الشروط ما يلي² :

أن يكون الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية واضحا تتحدد فيه دقة المسؤوليات والصلاحيات لكل مدير و مشرف بدون أي تداخل بينهم.

وضوح وواقعية أهداف الخطة الإنتاجية قصد قابليتها للتنفيذ بكل سهولة.

وجود نظام حوافز فعال سواء مادية أو معنوية، لأن غياب مثل هذا النظام يضعف من قوة وجدية القرارات المتخذة بشأن تصحيح المسار في العملية الإنتاجية و الارتفاع بها إلى المستوى المرسوم.

¹ - كاظم جاسم العيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 252.

² - مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

أن يتوفر للوحدة الاقتصادية نظاما فعالا متكاملًا للمعلومات والبيانات والتقارير اللازمة لتقييم الأداء بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة ومنتظمة تساعد المسؤولين على اختلاف مستوياتهم الإدارية من اتخاذ القرار السليم والسريع وفي الوقت المناسب، لتصحيح الأخطاء وتفادي الخسائر في العملية الإنتاجية .

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء

كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، حيث كان اكتشاف الغش و الأخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، اي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والحفاظة على اصول المؤسسة، بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي، فهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي لذلك ظهرت صورة جديدة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذي يراجع أعمالهم ، فهو ينصح ولا يأمر، ويصحح ولا يفضح، بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم، وكذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها .

لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كمنشآت تقييمية لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها، ووقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية ، وإنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق¹ .

ان التدقيق الداخلي في جوهره يهدف الى تحقيق اهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية، اي انه يسعى الى تحسين الأداء وذلك في جميع المستويات سواء كانت العليا او الدنيا، وذلك من خلال التحليلات والتوصيات والمشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد والأسس والتي يمكن تلخيصها في ما يلي:²

تدقيق وتقويم فعالية وكفاية وتطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، السنة 2006، ص 29.

² - خلف عبد الله الوردات ، نفس المرجع السابق ، ص 64-65.

-التأكد من مدى الالتزام بسياسات المؤسسة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.

-التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع انواع الخسائر.

-التأكد من امكانية الاعتماد او الوثوق على البيانات الإدارية.

تحسين نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام بها وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها.

-رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب.

تقصي وتحديد اسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة وتجنب الأضرار والخسائر اللازمة عنها واقتراح ما من شأنه معالجتها ومنع حدوثها مستقبلا.

اجراء الاختبارات والدراسات الخاصة ببناء على طلب من الإدارة.

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

لتحسين أداء المؤسسة لابد من توفر مجموعة من العوامل التي تؤثر فيه و تساهم في تطويره ، و من بين هذه العوامل نجد التدقيق الداخلي حيث يلعب دورا فعالا في تحسينه بواسطة الحد من عملية الغش و الأخطاء و الإحتيال و تقليل التكاليف و زيادة النواتج و الموارد البشرية ، و لتحقيق جميع هذه الأهداف لا بد لتدقيق الداخلي من تتبع منهجية صارمة و دقيقة و تتميز بالشفافية حتى تكون على أحسن وجه.

المطلب الأول : إجراءات التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة¹

1-1 حتى يساهم التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة لابد من الاعتماد على ثلاثة مراحل و هم كالتالي :

المرحلة الأولى : المرحلة التمهيدية

لقيام بهذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي باختيار عينة الدراسة ثم يتقدم وهي محل الدراسة التي توفر له مختلف البيانات و المعلومات و الوثائق المستندة التي تخص العينة ثم يضع برنامج.

المرحلة الثانية : القيام بالمراجعة

في هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بصفة فعلية في التطبيق في برنامج و تختلف الإجراءات حسب طبيعة نشاط المؤسسة و الصعوبات التي يصادفها ثم يبدئ في العمليات بدقة حيث يقوم بالتحقيق في الوثائق الثبوتية في العملية ثم في المبالغ الإجمالية ثم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية ثم ترحيلها في دفتر اليومية و من ثم ينتقل إلى:

التحليل:

- القيام بتحليل النتائج.

- القيام بإبداء رأيه في التقرير.

- بواسطة هذا التحليل يقوم بالتعرف على نقاط الضعف و القوة في المؤسسة.

بعد الانتهاء من التحليل يقوم بتقييم التدقيق الداخلي ومدى كفاءته و فعاليته و مختلف السياسات المعمول بها في المؤسسة و الهدف من التقييم معرفة النقائص و ذلك من أجل وضع بعض الاقتراحات و التوصيات.

¹ - قوداش عبد الحميد ، مرجع سبق ذكره ، ص 73.

المرحلة الثالثة: تقرير المدقق الداخلي

تعتبر المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المدقق الداخلي حيث يقوم بالحوصلة مشيراً إلى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة و يبين من خلاله النتيجة التقييمية لنظام الرقابة في المؤسسة كما يبين من خلاله نقاط القوة و الضعف في الأخير يقوم بتدوين التوصيات و الاقتراحات لتصحيح الأخطاء و تحسين الأداء و إعطاء تقرير مفصل حول حسابات المؤسسة.

1-2 دور التدقيق الداخلي في الحد من عملية الغش الأخطاء والاحتيال

أن للتدقيق الداخلي دوراً فعالاً في الحد من اكتشاف الأخطاء والاحتيال و الغش و من هنا نستنتج بان التدقيق الداخلي يساعد في تحسين أداء المؤسسة و ذلك لأن نطاق عمل المدقق الداخلي للمؤسسة يتمثل فيما يلي:

1-فحص و تقييم نظام الرقابة في المؤسسة.

2-فحص المعلومات التي ينتهجها نظام الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها.

3-مراجعة و تقييم الخدمات و اليد العاملة.

4-التأكد من سلامة الأموال والعهد والأثاث والأدوات والمباني والموجودات الأخرى التي تمتلكها المؤسسة.

5-مراجعة إجراءات تعيين الموظفين وانجازاتهم وترقيتهم و غير ذلك مما يتعلق بشؤون الموظفين.

3-3 اكتشاف الخطأ في القوائم المالية وإعطاء الحلول

*الخطأ: كلما يقوم المدقق الداخلي للشركة بعملية التحقيق يجد مجموعة من الأخطاء عادة ما يكون الخطأ سهواً فيتم تسويته بطريقة القيد المزدوج أو إضافة النقصان.

*الحلول: يعطي المدقق الداخلي للشركة محل الدراسة عدة حلول من ضمنها جلب إشارات متخصصين في التدقيق و عمل دورات تكوينية لمدققي المؤسسة.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية :

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية¹، وتشمل هذه الوسائل الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة، الإجراءات، التعليمات، المعايير، اللجان، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات التقديرية، الجداول، التقارير، القيود، والتدقيق الداخلي.

ثانياً: دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية

طبقاً لآخر إصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة سنة 2008 والتي تمت مراجعتها سنة 2012، فإن المعيار رقم 2130 الخاص بالرقابة، ينص على أن المدقق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة على المحافظة على نظام رقابة ملائم من خلال تقييمه لمدى كفاءته وفعاليتها والحث على تحسينه المستمر عند الضرورة .

ففي خدمات التأكيد، يجب على التدقيق الداخلي أن يقيم ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لمواجهة المخاطر المتعلقة بحوكمة المؤسسة والعمليات وأنظمة المعلومات في المؤسسة، ويشمل التقييم الجوانب التالية:

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- فعالية وفاعلية العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول؛
- احترام القوانين، والأنظمة، القواعد والعقود.

أما في خدمات الاستشارة، فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يستخدموا معارفهم بأنظمة الرقابة المكتسبة خلال مهام الاستشارة عندما يقيمون عمليات الرقابة في المؤسسة.

يظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال²:

¹ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 123.

² - عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف 1، العدد 07، السنة 2015، ص 130.

- يبين المدقق الداخلي نتائج فحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، ويبين نقاط القوة ونقاط الضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات.
- مراجعة العمليات وتشمل وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل تنظيم.
- مراجعة الأداء، وتعني هل الأداء كفاء و فعال.
- مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات.
- مراجعة الرقابة المالية والتي يمكن من خلالها تحقيق ثلاثة أهداف وهي :
 - حماية الأصول المالية للمشروع.
 - توفير الثقة والاكتمال في المعلومات المالية.
 - دقة البيانات المحاسبية والإحصائية.
- مراجعة إدارية، وتعني مراجعة أداء الإدارة باعتبارها العامل الرئيسي للتدقيق الداخلي.

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر

لا شك ان التدقيق الداخلي يلعب دورا محوريا في التعامل مع المخاطر حيث اشار معهد المدققين الداخليين IAA إلى ان تقييم وإدارة المخاطر يعتبر ضمن واجبات واختصاصات المدقق الداخلي حيث نص المعيار رقم 2110 إلى ¹ :

"على المدير التنفيذي لدائرة التدقيق الداخلي القيام بوضع خطط للتدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أنشطة التدقيق الداخلي وبالتالي اتساقها مع الأهداف العامة للمؤسسة " حيث يجب على المدقق الداخلي ان يطور فهمه الخاص بخصوص المخاطر التي قد تمنع المؤسسة من تحقيق اهدافها وان يقوم بعد ذلك بإعداد خطة تحتوي على كيفية مواجهة و تخفيف اثار هذه المخاطر او تفاديها.

والتعريف الحديث والمفهوم الجديد للتدقيق الداخلي يشير بوضوح إلى دور المدقق الداخلي في ادارة المخاطر، وتركز الأدبيات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي على ان ادارة المخاطر تدخل في نطاق التدقيق الداخلي حيث يشارك امدقق الداخلي في هذه العملية، اضافة إلى ذلك وجود عدة معايير مهنية تعبر عن أهمية انخراط التدقيق الداخلي في نظام ادارة المخاطر، حيث ينص معيار الأداء 2100 : "على ان نشاط التدقيق الداخلي ينبغي ان يساعد المؤسسة على التعرف على المخاطر وتقييم التعرضات الهامة للمخاطرة و المساهمة في تحسين ادارة المخاطر و النظم الرقابية."

¹ - يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، دفعة 2007، ص121 بتصرف.

ويتمثل دور التدقيق الداخلي حسب المذكرة المهنية الثالثة عشر الصادرة عن IAA سنة 1998 فيما يلي:

ان المدقق الداخلي بحاجة الى اضافة قيمة للمؤسسة عن طريق ايجاد حالة من الربط والتوثيق بينهما وبين الاهتمامات الرئيسية للإدارة العليا، والتركيز على القضايا ذات الأهمية الحاكمة بالنسبة للنجاح، ويشمل انخراط المدقق الداخلي في تقدير المخاطر أو التعرف على الضوابط التالية:

- قيام المسهلين بتمكين أو ارشاد المديرين و العاملين طوال العملية .

- اعضاء الفرق يشكلون جزءا من مجموعات اعراض .

- محلل المخاطر والرقابة يزود المدير بالنصح المتخصص .

- توفير الأدوات والتقنيات اللازمة بواسطة التدقيق الداخلي لتحليل المخاطر والضوابط.

- أن يصبح مركز خبرات لإدارة المخاطر.

ويواجه المدقق الداخلي تحديا كبيرا في ادارة المخاطر مع الاحتفاظ في الوقت ذاته بدوره المستقل، وينبغي ان يقدر المدقق الداخلي كفاءة عملية ادارة المخاطر بحيث تتضمن :

التعرف على المخاطر الناشئة من استراتيجيات وأنشطة الأعمال وترتيب اولوياتها.

قيام الدارة ومجلس الإدارة بتقدير مستوى المخاطر المقبول لدى المؤسسة.

تصميم وتنفيذ أنشطة تخفف المخاطرة من اجل تقليل وإدارة المخاطر عند المستويات المقرر انها مقبولة عند الإدارة ومجلس الإدارة.

أنشطة المراقبة المستمرة والمتواصلة تؤدي بصورة دورية من اجل اعادة تقدير المخاطر وفعالية ضوابط ادارة المخاطر.

تلقي مجلس الإدارة والدارة تقارير دورية عن نتائج عملية ادارة المخاطر.

وينبغي ان يقرر التدقيق فعالية عملية التقييم الذاتي التي تؤديها الإدارة من خلال الملاحظة والاختبارات المباشرة

لإجراءات الرقابة واختبار كفاية المعلومات المستخدمة في أنشطة المراقبة وغير ذلك من الأساليب المناسبة.¹

واهم المخاطر التي يتولى التدقيق الداخلي تقييمها والمشاركة في تحليلها وإدارتها نجد :

¹ - طارق حماد عبد العال، ادارة المخاطر(افراد - ادارات - شركات - بنوك)، جامعة عين الشمس، الإسكندرية، السنة 2003 ، ص475.

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
- الفشل في اتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين.
- ضياع الأصول.
- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفء للموارد.
- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

ولا شك ان دور التدقيق الداخلي في مواجهة الأخطار السابقة يعتبر صمام الأمان امام تلاقي حالات الفشل المالي وخصوصا اذا كانت هذه المخاطر نشأت بشكل متعمد.

ومن خلال ما سبق نستخلص ان التدقيق الداخلي يحتاج لدراسة وتحديد وتقييم المخاطر فيتم العمل بعد ذلك على محورين اساسين:

الأول هو: دعم الإدارة مباشرة عبر تقارير اولية للجهات ذات العلاقة.

والثاني: اخذ عوامل المخاطر في الاعتبار عند وضع خطة التدقيق وتركيز وتكثيف الإجراءات في المناطق التي تتميز بارتفاع المخاطر حولها.¹

الشكل رقم: (II-4) الأدوار المختلفة للتدقيق الداخلي في ادارة المخاطر

<p>-تقديم تأكيد للمؤسسة حول فعالية عملية ادارة المخاطر.</p> <p>-تقديم تأكيد بأن تقييم الخاطر تتم بشكل صحيح.</p> <p>-تقييم عملية ادارة المخاطر.</p> <p>-تقييم التقارير التي تحدد المخاطر الرئيسية.</p> <p>-مراجعة عملية ادارة المخاطر.</p>	<p>-تطوير استراتيجية ادارة المخاطر للمصادقة عليها من مجلس الإدارة.</p> <p>-تأييد ودعم القائمين على ادارة المخاطر.</p> <p>المحافظة على اطار عملية ادارة المخاطر وتطويرها.</p> <p>- تجميع التقارير المختلفة عن المخاطر.</p> <p>ترتيب خطوات عملية ادارة المخاطر.</p> <p>-مساعدة الإدارة في الاستجابة للمخاطر.</p> <p>-العمل على تحديد وتقييم المخاطر.</p>
<p>الدورالجوهري للتدقيق الداخلي</p>	<p>الدورالوقائي والمنطقي للتدقيق الداخلي</p>

1 source:-the Institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal audit standards, 2010 p 04.

¹ -يوسف سعيد يوسف المدلل، دوروظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص 125.

المطلب الرابع: تقرير المدقق الداخلي ومساهمته في تحسين الأداء المالي

بعد ما يقوم المدقق الداخلي بكل ما يلزم من خطوات التدقيق والفحص وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية، حيث يقوم بإعداد التقرير الذي يضم نتائج ما قام به ويكون موجها لإدارة المؤسسة للاطلاع على الملاحظات والتوصيات والاقتراحات فيما يخص الأداء المالي وكذا تحسينه والذي يكون مرفقا بعدد من أدلة الثبات.

1- اعداد التقارير ومعاييرها في التدقيق الداخلي:

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

ماهية التقرير: هي كلمة لاتينية تتكون من مقطعين معناها بالعربية (يحمل الى) أو (يرجع الى) وهو عرض لمعلومات جديدة أو تحليل لقرار اتخذ في الماضي أو توصية باتخاذ قرار مستقبلا. التقرير وسيلة لنقل المعلومات والبيانات والقرارات بين الجهات المختلفة اما شفويا أو تحريرا.

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

إذا التقارير تبليغات شفوية أو رسائل من المرؤوسين عن سير التنفيذ وموقعه.¹

كما يمكن أن نعرف التقرير على أنه وثيقة مكتوبة وصادرة من شخص مهني الذي هو المدقق، يمتاز بالأهلية لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية والإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة ومدى دقة و صحة البيانات والمعلومات التي اعتمدها لإبداء الرأي.²

2-أهداف التقرير:

من خلال التقرير يسعى المدقق الداخلي الى الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن أعمال التدقيق وكذا التغيير للأفضل من خلال عكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي الى الإدارة العليا، والتأثير في عملية اتخاذ القرارات من خلال تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلي وإقناع القارئ بوجهة النظر التي جيء بها في التقرير وابداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل ونقل الأفكار والمعلومات وتبادلها.

3-أنواع التقارير:

نوجزها في أربعة تقارير وهي كالتالي:

- الإخباري: وهي تقارير تستعرض معلومات أو بيانات رقمية وغير رقمية لتخبر المتلقي عن حالة أو موقف خاص لموضوع محدد طلبته الجهة المتلقية.

¹ - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، السنة 2014 ،ص.3.

² - شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، إدارة الأعمال، الجزائر، السنة 2004.

- تحليلي: وهي التقارير التي تقوم بدراسة مستوفية عن حالة أو موضوع وتحليل البيانات والأرقام وتقديم الاستنتاجات والتوجهات اللازمة.
- تفسيرية: وهي تقارير تحتوي على شرح وتفسير البيانات أو الأرقام التي تتم جمعها واستعراضها في نفس التقرير.
- روتينية: وهي تقارير ترفع للإدارة بشكل روتيني ضمن ما هو متعارف عليه.¹

4- معايير اعداد التقرير في وظيفة التدقيق الداخلي:

توجد معايير يجب على المدققين الداخليين اعتمادها عند اعدادهم لهذه التقارير وتمثل في اعداد تقرير مكتوب وموقع بعد اكتمال فحص التدقيق، ومناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل اصدار التقرير النهائي المكتوب، قد تنطوي التقارير على التوصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم واحتواء التقارير، الغرض، النطاق، النتائج واتصافها بالموضوعية والوضوح والاختصار وتفحص وتقييم التقارير من قبل مدير التدقيق والمراجعة الداخلية أو من ينوب عنه لهذا المنصب قبل إصداره من قبل المدقق الداخلي.²

5- خصائص تقرير المدقق الداخلي:

من أهم الخصائص التي تؤشر في اعداد التقارير ما يلي:

-المنفعة: لا بد أن تعرض المعلومات في التقارير بشكل مختصر تفيد المدير على اتخاذ القرارات.

-الشكل الملائم: وضوح التقارير لتسهيل قراءتها وفهم ما تحتويه من معلومات.

-محدد الهوية: لا بد من اشتماله على معلومات أساسية تحدد هويته مثل العناوين وأرقام الصفحات.

-الثبات: يجب أن تعد التقارير على أسس ثابتة، وتتم كتابة التقارير على ثلاث مراحل:

مرحلة التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحلية منها والنهائية.

تكون متزامنة مع عملية التدقيق ومن خلالها يتم كتابة الملاحظات والتوصيات أولاً بأول.

جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير في وثيقة موحدة التنسيق والترتيب.

¹ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 605-606.

² - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، السنة 2008، ص 311-313.

وعليه من خلال تقرير المدقق الداخلي يتم تقديم معلومات تمتاز بالموثوقية والمصداقية هذا ما يؤدي الى اتخاذ قرارات سليمة وتحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة سواء كان داخل الوحدة الاقتصادية أو ضمن المؤسسات المماثلة باعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي.¹

6-إرشادات تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي:

يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم التدقيقي من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية التدقيق وذلك بإصدار تقرير مكتوب وموقع بعد انتهاء عملية الفحص التدقيقي، كما يمكن أن تستخدم التقارير المرحلية لإيصال المعلومات التي تتطلب اهتمام فوري وذلك من أجل إيصال تفسير في نطاق التدقيق للنشاط موضع المراجعة.

ان ملخص التقارير التي تلقى الضوء على نتائج التدقيق يمكن أن تكون مناسبة لتلك المستويات الإدارية التي تكون أعلى من رئيس الوحدة موضع التدقيق، فعلى المدقق الداخلي مناقشة الاستنتاجات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل اصدار التقرير الكتابي، وهناك مقابلات بعد عملية التدقيق تتضمن مناقشات وتوصيات وهناك أسلوب اخر وهو مراجعة مسودات تقارير التدقيق مع كل رئيس قسم أو دائرة مدققة.

يجب أن تكون التقارير موضوعية، واضحة، بناءة، تتسم بالواقعية وعدم التحيز وخلوها من التحريف أو التشويه أي أنها تعتمد على الحقائق والأدلة والقرائن الثبوتية، وأن تعرض الأهداف من التدقيق ونطاقه ونتائجه، كما يجب أن تحتوي تعبيراً عن رأي المدقق كما كان ذلك ممكناً وأن تكتب المعلومات الإضافية بوضوح لتجنب القارئ لأن يقرأ أكثر وأن تصف المعلومات الهدف من التدقيق.

يفترض ان يكون هناك تعليمات خاصة بالفترات الزمنية لإصدار التقارير، يمكن تجزئة الأيام المطلوبة لكتابة التقارير من المنشأة الصغيرة كما يلي:

- اليوم الأول: تحضير المسودة الأولى من قبل المدققين بعد الانتهاء من أعمال التدقيق الميداني.
- اليوم الثاني: طباعة التقرير ومراجعته.
- اليوم الثالث: مراجعة التقرير من قبل مدير التدقيق الداخلي.
- اليوم الرابع: إعادة الطباعة والتعديل.
- اليوم الخامس: مراجعة أخيرة من قبل المدقق الداخلي والإصدار بشكل نهائي.

¹ - ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، السنة 2009، ص 111-112.

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر عملية تحسين الأداء في المؤسسة من بين ابرز التحديات المتزايدة التي تواجه المسؤولين في المؤسسة، فإن مفهوم الأداء يظهر فعلا كمفهوم جوهري يستدعي ضرورة الاهتمام به ومتابعته من طرف جميع المؤسسات باعتباره المحدد الرئيسي لقدرة هذه المؤسسات على تحقيق استراتيجيتها و بلوغ أهدافها المحددة مسبقا بكفاءة وفعالية ولتحقيق هذه الميزة يتطلب ذلك جهاز رقابي فعال يعمل على توفير المعلومات والبيانات والمتمثل في التدقيق الداخلي.

يعمل التدقيق الداخلي على تحسين اداء المؤسسة من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف وإدارة المخاطر، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات التي تخص الرقابة للقيام بالمتابعة والتقييم من طرف الإدارة، كذلك يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، لأخذ بعين الاعتبار عوامل الخطر عند وضع خطة التدقيق وكذلك تزويد ودعم الإدارة مباشرة بتقارير اولية عن حقيقة المخاطر، وتظهر أهمية التدقيق في المؤسسة لما لها من تأثير على السير الحسن لكل من الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

الخاتمة العامة

خاتمة عامة :

من خلال ما تم عرضه وتحليله في الجزء النظري للدراسة؛ نستخلص بأن التدقيق الداخلي له أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، ذلك لأن له أدواراً عدة في تحديد مصيرها، وكذلك في تطورها وكبر حجمها ومنافسة المؤسسات الكبيرة، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على معرفة الأخطاء والغش والعمل على الحث من حدوثها، فنجد أن الكثير من المؤسسات الكبرى تهتم بقسم التدقيق الداخلي من أجل المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة، ولتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة وحماية أملاكها وكذا مواجهة محيطها الاقتصادي المالي بالمتغيرات والتطورات خاصة وأننا في عصر العولمة والتغيرات العالمية السريعة .

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين الأدلة القوية في بناء تقرير التدقيق الداخلي، وتكون تحت إشراف موظفين ذوي كفاءة وخبرة عالية، ونظراً للتطور الذي شهدته مهنة التدقيق والذي كان مواكبا للتحولات التي تطرأ باستمرار في عالم الاقتصاد، نجد أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم على مجموعة من القواعد والأسس وكذا تحكمها مجموعة من المعايير بدءاً من موضوعية المدقق الداخلي ووصولاً إلى إعداده تقريره بكل مسؤولية، و الذي يتضمن التوصيات والإرشادات التي يقدمها إلى الإدارة العليا للمؤسسة منها معلومات مرتبطة بالأداء وتقييمه وتبيان الوضع المالي للمؤسسة.

نتائج البحث :

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي :

- التدقيق الداخلي يساهم في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية؛ من خلال تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية عن طريق توفير كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وموجوداتها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية.
- التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يقوم به شخص من داخل المؤسسة من أجل إبداء الرأي حول صحة و سلامة الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى فعالية الأنظمة والإجراءات القائمة في المؤسسة، تكمن أهميته في مجموعة الخدمات التي يقدمها للمؤسسة.
- يعمل التدقيق الداخلي على تحسين أداء المؤسسة من خلال حماية أصول المؤسسة و المحافظة عليها، وضمان دقة البيانات المالية والمحاسبية، والتقليل من التكاليف و زيادة النواتج و إضافة قيمة.
- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في و ضائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية، والتدقيق الداخلي بدوره يعتبر إحدى أهم أدوات نظام الرقابة يمكن الاعتماد عليه في التقييم والتوجيه.

- تتعرض المؤسسة إلى مخاطر مختلفة وغير محتملة، مما أدى الأخذ بعين الاعتبار تفعيل التدقيق الداخلي في اكتشاف وإدارة هذه المخاطر لتحسين الأداء في المؤسسة.
- إن عملية تحسين الأداء لا تنحصر فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما تتسع لأكثر من ذلك وتشمل كذلك المؤسسات السليمة، والتي تجد من عملية تحسين الأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها و بالتالي صعوبة حلها، ولهذا نجد أن المؤسسات الناجحة تتمثل في تلك التي تقوم بتقييم أداؤها بصفة دورية ومستمرة.

الاقتراحات و التوصيات :

رغم الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الإقتصادية، إلا أن هناك بعض النقائص التي تعرقل هذا الدور بالمؤسسات ، وعلى هذا الأساس يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي قد تساعد في تفعيله:

- ضرورة إنشاء لجنة للتدقيق الداخلي بالمؤسسة من أجل تفعيل هذه الوظيفة.
 - ضرورة إجراء تدقيق مستمر لجميع العمليات المالية وغير المالية، وعدم التركيز فقط على الجوانب المالية.
 - ضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف كسبهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ومن ثم العمل على تبنيها بشكل تدريجي.
 - ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق في المؤسسات الجزائرية بما يضمن استقلاليتها، موضعيتها و كفاءة وفعالية عملياتها لأنها تعتبر الأساس لقيام حوكمة جيدة.
 - لا بد من تفعيل دور الرقابة في المؤسسات الجزائرية، خاصة من خلال تفعيل دور كل من التدقيق الداخلي، الخارجي، الإدارة ولجان التحقيق لما لهذه الآليات من أهمية في تأمين نزاهة الممارسات الإدارية في هذه المؤسسات.
 - التنسيق بني وظيفة التدقيق مختلف وظائف المؤسسة.
 - توعية عمال المؤسسة بضرورة تحسين أداء هذه الأخيرة من خلال تجاوبهم مع المدقق الداخلي وفهم مغزى عملية التدقيق.
 - توفير اجراءات تساعد المدقق على القيام بمهامه داخل المؤسسة.
- وفي الأخير نستنتج أنّ التدقيق الداخلي أداة تهتم بقياس و تقييم الاداء المسطر مسبقا مع الأداء الفعلي، حيث أصبح آلية فعالة يعتمد عليها في ظل إستقلالية المدقق الداخلي.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع الكتب باللغة العربية

- أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، السنة 2000.
- ثناء على القباني، نادر شعبان، السواح المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، السنة 2009.
- خالد امين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، بدون طبعة، عمان، الاردن، السنة 2000.
- -خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 9، الأردن، السنة 2007.
- -خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.
- خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، السنة 2014.
- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، السنة 2006.
- خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، السنة 2014.
- د. محمد زامل فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الداخلي، دار عشتار الأكاديمية IAG للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بغداد العراق، السنة 2019.
- د. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، السنة 2004.

- د. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، سنة 2006.
- رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق، مصر، 1987.
- صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البرية، عمان، 2016.
- طارق حماد عبد العال، ادارة المخاطر(افراد - ادارات - شركات - بنوك)، جامعة عين الشمس، الإسكندرية، السنة 2003.
- عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، السنة 2008.
- عبد الفتاح الحصن، مبادئ واسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1994.
- عبد الملوك مزموده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، 2001.
- عقيل جاسم عبد الله، الطبعة 1، دار الحامد للنشر، الأردن، 1999.
- عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة الكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002.
- فيليب سادلر، ترجمة أحمد صالح، الإدارة الاستراتيجية، ط 1، مجموعة النيل العربية، مصر، 2008.
- كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الإداري، الطبعة 1، ارامسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، الطبعة 1، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
- محمد أكرم العدلوني، الطبعة 1، دور النشر، الأبداع الخليجي، قرطبة للإنتاج الفني، دار ابن حزم، لبنان، 2000.

- -محمد السيد السرايا ، دفتحي رزق السوفري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، القاهرة، 2006.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 3، 2008.
- محمد جاسم الصميدعي، إستراتيجية التسويق، دار حامد، الأردن، 2000 .
- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل جودة الأداء المؤسسي، 2009، ص15.
- نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2003 .
- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
- وائل محمد صبيحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2009 .
- وصفي الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011 .



قائمة المصادر والمراجع للرسائل والأطروحات

- بودوح غنية، إستراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية وأداء الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة العلوم في علم الاجتماع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012 .
- عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008 .
- فاتح غلاب: تطور وظيفة التدقيق في مجال حكومة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، تخصص ادارة اعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2001 .
- لطفي شعباني المراجعة الداخلية، مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 2004/2003 .
- محمد لمن عيادي، " مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظاما لمعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر، الجزائر، 2008 .
- الوعلة عبد الرزاق، دور التدقيق الداخلي في ضبط الجودة بالمؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، سنة 2017 .
- يوسف سعيد يوسف المدلل ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2007 .
- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، دفعة 2007 .
- الجبارية كحيلي، دور استراتيجية التصدير في تحسين الأداء المؤسسي، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015 .

قائمة المصادر والمراجع للمجلات



- بربش السعيد، يحيى نعيمة، أهمية التكامل بين مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، 2011-2012.
- الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، الجزائر، 2010/2009.
- عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 01، جامعة بسكرة، 2010.
- عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف 1، العدد 07، السنة 2015.
- يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، الجزائر، السنة 2016.



- بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق، جامعة 20 أوت، سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر 2010.
- بريش السعيد، يحياوي نعيمة، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 22 و 23 نوفمبر 2011.

قائمة المصادر والمراجع للمواقع الإلكترونية



من الموقع الإلكتروني:

http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/rouabhioffi/section2.html يوم 2021/05/06 على الساعة :

.01:09

من الموقع الإلكتروني:

www.iiia.org.sa , يوم 2021/05/06 ، على الساعة 22:32.

فائمة المصادر والمراجع الكتب باللغة الأجنبية

- Alain Fernandez , **les nouveaux tableaux de bord des décideurs** ,Edition d'organisation ,paris ,2000.
- lement Olivier /groupe de recherche, institut de l'audite interne, "**la conduite d'émission d'audite interne** » dunod, France, 1995 .
- Louis vaurs. **Audit interne. enjeux et pratique à l'international**. Edition d'organisation. Paris, 2007.
- Michael Prter, **l'avantage concurrentielle**, comment devancer les concurrent et maintenir son avance, DunodBelgique, op, cit, 2003 .
- pierre schick « **mémento d'audit interne ; méthode de conduite d'une mission** » dunod, campus, France, 2007.
- pierre schick « **mémento d'audit interne ; méthode de conduite d'une mission** » dunod , campus, France .
- the Institute of internal auditors, **international standards for the professional practice of internal audit standards**, 2010 .

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إظهار الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، باعتباره أداة فعالة بها، حيث يحتل التدقيق الداخلي مكانة هامة في المؤسسة وهو وظيفة ضرورية لها لتحقيق أهدافها لأنه يتناول الفحص الانتقادي المنتظم و التقييم المستمر للخطط و السياسات و إجراءات وسائل الرقابة الداخلية و كذا جودة الأداء و تحسينها بالمؤسسة وهو يساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة و تعزيز الثقة بين مصالح المؤسسة المختلفة و الإدارة باعتباره للمتغيرات و البيانات الدقيقة و ذلك من خلال التوجيهات و التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي من أجل ضمان السير الحسن و الجيد للمؤسسة و زيادة فعاليتها للوصول إلى درجة التحكم الرشيد، لذا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف و الأنشطة داخل المؤسسة، في ظل وجود أسلوب عملي و جملة من التقنيات و المعايير المؤطرة العملية التدقيق الداخلي الممكنة من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة أو نشاط، حيث يؤثر التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة .

الكلمات المفتاحية التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي، جودة الأداء، المؤسسة الاقتصادية، تقرير المدقق.

Summary

This research aims to show the role of internal audit in improving the performance of the economic enterprise considering it as an effective tool in it, Where internal audit occupies an important position in the organization It is a necessary function for the enterprise to achieve the planned goals, Because it deals with regular critical examination Continuous evaluation of plans and policies and procedures internal control methods As well as the quality of performance and its improvement in the institution, which helps all members of the administration to carry out their responsibilities in an effective manner And enhance trust between the various interests of the institution and management Considering variables and exact data and This is through the directives and recommendations provided by the internal auditor In order to ensure the good and better running of the institution, And increase its effectiveness to reach the degree of rational control , So we can say that internal audit is An effective method for evaluating the performance of various functions and activities within the organization In the presence of a practical scientific method And a set of techniques and standards that frame the internal audit process possible from a proper assessment of performance levels Within each job or activity; And internal audit affects the improvement of performance in the organization .

Key Words : internal audit , internal audit standards, Performance Quality, Economical Organization ,internal auditor Report.