الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي – تيسمسيلت –

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير

التدقيق الداخلي كآلية لتقييم و دعم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص محاسبة مالية

إعداد الطالبين:

محمد خروبي

الحسين شاهد

تحت إشراف الأستاذ:

أ. عبد الله بن صالح

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
		المركز الجامعي الونشريسي – تيسمسيلت –	رئيسا
عبد الله بن صالح		المركز الجامعي الونشريسي – تيسمسيلت –	مقررا
		المركز الجامعي الونشريسي – تيسمسيلت –	ممتحنا
		المركز الجامعي الونشريسي – تيسمسيلت –	ممتحنا

السنة الجامعية: 2015- 2016

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

الحمد لله على عظيم فضله وكثير عطائه، والصلاة والسلام على أشرف خلقه سيدنا مُحَمَّد وعلى آله وصحبه أجمعين.

بأسمى معاني الوفاء اهدي هذا العمل المتواضع:

- الى صاحبة القلب الحنون التي تعبت كثيرا من اجل راحتنا **أمي حبيبتي الغالية** حفظها الله.
- الى سر نجاحي الذي دعمني وعلمني انا الدنيا كفاح ونضال **أبي العزيز** حفظه الله.
- الى أحبابي "إخوتي وأخواتي" الذين تقاسموا معي الحلو والمر.
- الى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.

الى كل من فتح هذه المذكرة و تصفحها من بعدي.

محمد

إهداء

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب ومن كلّت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة

القلب الكبير والدي العزيز

إلى من أرضعتني الحب والحنان و رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض والدتي الحبيبة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي

الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة إلى الذين أحببتهم وأحبوني أصدقائي

إلى الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاء لكي أصل إلى هذه اللحظة أساتذتي

إليكم جميعاً أهدي هذا العمل

الحسين

شكر وتقدير

بعد الحمد والشكر لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعنا الا أن نتقدم بجزيل الشكر والاحترام وخالص التقدير :

إلى الأستاذ الفاضل الذي أشرف على هذا العمل، وعلى تواضعه ومساندته وتقديمه النصح و التوجيه، الأستاذ **بن صالح عبد الله**

دون أن ننسى شكر كل أساتذة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وكل الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة.

كما ندين كل الشكر الى مدير قسم المحاسبة و المالية لمؤسسة سونلغاز **بن صالح عرجان** على كل مجهوداته .

قائمة الاشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	الوضع التنظيمي الأمثل لوحدة التدقيق الداخلي	32
(1-2)	مفهوم الأداء	41
(2-2)	العوامل المؤثرة على الأداء المالي	46
(3-2)	اشكالية الاداء المالي	50
(4-2)	الاطراف المستفيدة من عملية التقييم للأداء المالي	54
(5-2)	الاطار العام للنسب المالية	58
(6-2)	أهم العناصر المالية المكونة للمردودية المالية	60
(7-2)	موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية	64
(8-2)	العلاقة بين التدقيق الداخلي والاداء المالي	68
(1-3)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز وهران SDO	79
(2-3)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	80
(3-3)	تقسيمات مصالح التدقيق الداخلي حسب الفروع	83
(4-3)	شكل تقرير التدقيق لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت	85

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	تطور أهداف التدقيق الداخلي	5
(3-1)	تقسيم العمال حسب مستوى التعليم	76
(3-2)	رقم مشتركي الكهرباء لولاية تيسمسيلت	77
(3-3)	رقم مشتركي الغاز لولاية تيسمسيلت	77
(3-4)	الميزانية المالية للمؤسسة سونلغاز	90
(3-5)	الميزانية المالية لجانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز فرع ولاية تيسمسيلت	91
(3-6)	جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز فرع ولاية تيسمسيلت	92
(3-7)	الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت جانب الاصول	93
(3-8)	الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت جانب الخصوم	94
(3-9)	نسب الهيكلة لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	94
(3-10)	نسب السيولة للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	95
(3-11)	نسب النشاط للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	96
(3-12)	نسب المردودية للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	96
(3-13)	رأس المال الصافي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	97
(3-14)	رأس المال الخاص لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	98
(3-15)	الإحتياج من رأس المال العامل لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	98
(3-16)	رصيد الخزينة لمؤسسة سونلغاز للفترة 2013-2015	99
(3-17)	جدول حسابات النتائج لمخطط التسيير 2013-2015	100

الملخص:

نظرا لأهمية التدقيق الداخلي والدور الذي يلعبه داخل المؤسسة، سواء من حيث اكتشافه للأخطاء أو الغش والتلاعب أو من حيث اثبات صدق وسلامة القوائم المالية، وباعتبار الأداء المالي هو مدى تشخيص للصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على انشاء قيمة ومجابهة المستقبل، من خلال الاعتماد على الميزانيات وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة .

حاولنا من خلال الدراسة التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي والتعرض إلى الاطار النظري للأداء المالي أي ذكر معظم المفاهيم المتناولة من مختلف الباحثين على اختلاف توجهاتهم الفكرية، بالإضافة إلى التعرض إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم الأداء المالي.

هذا كله بغية اسقاطه على الدراسة الميدانية لدى مؤسسة سونلغاز فرع ولاية تيسمسيلت وذلك بالتعرف على مختلف مصالح المؤسسة ومعرفة المنهجية المعتمدة في التدقيق الداخلي وكيف يساهم في دعم الأداء المالي.

الكلمات المفتاحية :التدقيق الداخلي، الأداء، الأداء المالي، تقييم ودعم الأداء المالي .

Summary

Due to the importance of the internal audit and the role it plays inside the institution , whether in terms of it discovery of errors and fraud and manipulation or in terms of proving the sincerity and the safety of the financial statements And considering the financial performance is the extent of the diagnosis of the financial health of the institution to find out the extent of its ability to establish a value and confront the future , by relying on budgets and accounts results table and attached tables .

We tried through this subject to study the contribution of internal audit in supporting the financial performance , and this by addressing the concept of internal audit , its importance and its goals and exposure to the theoretical framework of the financial performance in the sense of mention most concepts dealt with from different researchers as much as thier different intellectual orientations , In addition to the exposure of the relationship between internal audit and financial performance and the contribution of internal audit in supporting the financial performance .

All this in order to topple it at the field side through a field study at Sonelgaz institution tissemsilt branch , by identifying the different interests of the institution and know the approved methodology at this institution in the internal audit and how it contributes in supporting the financial performance if this institution ..

Key words: internal audit, performance, financial performance, evaluation and support of financial performance.

فهرس المحتويات

العنـــوان	الصـــفـــحة
إهداء	**III**
شكر وتقدير	**V**
الملخص	**VI**
فهرس المحتويات	**VIII**
قائمة الأشكال البيانية	**XI**
قائمة الجداول	**XII**
قائمة الملاحق	**XIII**
قائمة الإختصارات والرموز	**XIV**
مقدمة	أ–ز
الفصل الأول :مدخل للتدقيق الداخلي	**1**
تمهيد	**2**
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي	**3**
المطلب الأول: التدقيق الداخلي تطوره ومفهومه	**7–3**
المطلب الثاني :أهداف التدقيق الداخلي أهميته وخصائصه	**10–7**
المطلب الثالث :الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي ووظائفه	**13–10**
المبحث الثاني :مجالات واجراءات التدقيق الداخلي ومعاييره	**13**
المطلب الاول :مجالات ونطاق التدقيق الداخلي	**16–13**
المطلب الثاني :اجراءات التدقيق الداخلي وأنواعه	**19–16**
المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	**25–19**
المبحث الثالث :الممارسة العملية للتدقيق الداخلي	**26**
المطلب الاول :تقنيات وأدوات التدقيق الداخلي	**29–26**
المطلب الثاني :مسئوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي	**32–30**
المطلب الثالث :خطوات تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي	**36–33**
خلاصة الفصل الأول	**37**
الفصل الثاني: مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي	**38**
تمهيد	**39**
المبحث الأول :الإطار الفكري للأداء المالي	**40**
المطلب الأول: مفهوم الأداء، أنواعه	**44–40**
المطلب الثاني: المفهوم ،الاهمية و العوامل المؤثرة فيه	**48–44**
المطلب الثالث: أهداف، مناضر و رأى الاداء المالي	**51–49**

المبحث الثاني :قياس و تقيم الاداء المالي	**52**
المطلب الاول :مفهوم و أهمية تقويم الاداء المالي	**55-52**
المطلب الثاني : مراحل و طرق تقيم الاداء المالي	**57-56**
المطلب الثالث :مؤشرات الاداء المالي	**62-57**
المبحث الثالث :مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي	**63**
المطلب الاول :دور التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي	**66-63**
المطلب الثاني : دور المدقق الداخلي في تفعيل الاداء المالي	**67-66**
المطلب الثالث : مساهمة التدقيق في تحسين الاداء المالي	**70-67**
خلاصة الفصل الثاني	**71**
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت	**72**
تمهيد	**73**
المبحث الأول : تقديم عام عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز	**74**
المطلب الأول: تقديم عام عن مؤسسة الكهرباء و الغاز	**76-74**
المطلب الثاني :اهمية مؤسسة سونلغاز ،اهدافها ووظائفها	**78-77**
المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للمؤسسة	**82-79**
المبحث الثاني :التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز	**82**
المطلب الاول خطوات التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز	**85-83**
المطلب الثاني : الرقابة الداخلية	**87-85**
المطلب الثالث :التدقيق الداخلي للقوائم المالية	**89-87**
المبحث الثالث :تقييم الاداء المالي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015	**89**
ا لمطلب الاول : عرض القوائم المالية	**93-89**
المطلب الثاني : تقييم الاداء المالي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت باستخدام مؤشرات النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي للفترة 2013- 2015	**99-93**
المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي من خلال تحليل جدول حسابات النتائج لمخطط التسيير لسنة 2015	**102-99**
خلاصة الفصل الثالث	**103**
خاتمة	**108-104**
قائمة المراجع	**114-109**
الملاحق	**122-115**

مقدمة:

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوظائف الأساسية في المؤسسات الاقتصادية مهمتها الأساسية الفحص وتدقيق وتقييم وإعداد التقارير حول كل الأخطاء والانحرافات وتقديم الإقتراحات المناسبة فالتدقيق الداخلي يعتبر مصدر أمان لمخرجات النظام المحاسبي أي بمثابة ضمان لسلامة القوائم المالية فهو نشاط رقابي داخلي للمؤسسة يساعد الإدارة في للقيام بوظائفها الرقابية بفعالية وهي أداة لتبادل المعلومات والاتصال بين مستويات الإدارية المختلفة فالمدقق الداخلي يقوم بإبداء رأيه واقتراح التصحيحات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية حتى تصل المؤسسة إلى تحقيق رقابة تامة تجعلها تحقق أهداف.

و قد تطورت هذه الوظيفة كثيرا وتغيرت النظرة القديمة لها من مجرد أداة لإكتشاف الأخطاء والإنحرافات إلى أداة فعالة في الرقابة الداخلية وكذلك المساهمة في التقييم وإدارة المخاطر وتقديم الاقتراحات والحلول لإدارتها وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء المالي وفعاليته .

تعتبر عملية تقييم الأداء من اهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجل الرقابة بغية تحقيق الأهداف المخطط لها ولهذا أصبح ضروريا على المدير التعرف على المركز المالي للمؤسسة قبل وضع الخطط المستقبلية ويجب عليه القيام بمجموعة من الدراسات وبذلك يكون قد ساهم في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشاريع الاقتصادية مما يعزز فرص هذه المشروعات في الاستغلال الامثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية .

الاشكالية:

سنحاول هذه الدراسة فالإجابة عليها يمكن طرحها في التساؤل التالي :

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في فعالية الأداء المالي ؟

الأسئلة الفرعية :

بغرض الإلمام بجوانب هذه الدراسة والخوض فيها بصفة أكثر تفصيلا وانطلاقا من هذه الاشكالية يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية :

1- ما هو الإطار المفاهيمي المحدد للتدقيق الداخلي؟

2- ما المقصود بالأداء المالي ؟

3- كيف يؤثر التدقيق الداخلي في الأداء المالي ؟

الفرضيات :

1- يعتبر التدقيق الداخلي من أهم المهام الأساسية لما لها من أهمية في تحقيق الرقابة للمؤسسات ؛

2- الأداء المالي هو عملية لاحقة لعملية إتخاذ القرارات الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة ؛

3- للتدقيق الداخلي دور أساسي في تحسين الاداء المالي من خلال اكتشاف الانحرافات الناتجة عن الأداء وكذا تصحيحها وتقديم النصائح؛

أهمية البحث:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي ذات أهمية كبيرة وذلك للفائدة التي يحققها في المؤسسة من خلال قيامه بفحص العمليات الخاصة بها وكذلك دوره في الحد من المخاطر و التلاعبات حيث تتمكن من معرفة سلامة وثبات المركز المالي للمؤسسة أي الأداء المالي الفعلي للمؤسسة وتوفير لها الأمان المطلوب لتحقيق أهدافها .

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة من خلال تسليط الضوء على أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لضمان أكبر قدر ممكن من الدقة والثقة المحاسبية من طرف التدقيق الداخلي في مختلف خلايا وهياكل المؤسسة وتكمن أهداف البحث فيما يلي:

- محاولة التطرق وتبيان ماهية التدقيق الداخلي في المؤسسة ألاقتصادية؛
- التعرف على عموميات الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه؛
- توضيح كيفية قياس الأداء المالي ومراحل تقييمه؛
- الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي ومعرفة الدور الذي يؤديه في مجال تقييم الأداء ؛
- إظهار أهمية عمل المدقق الداخلي ومساهمته في تقييم الأداء عن طريق تحليل النسب المالية؛
- التعرف على طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز؛
- المساهمة في اخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى الميدان العمل؛

أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب ومبررات أدت إلى اختيار الموضوع من بينها:

الأسباب الموضوعية:

- إظهار دور تقارير التدقيق الداخلي في زيادة موثوقية بياناتها؛

- أهمية الموضوع بالنسبة لجميع المؤسسات ودوره على الساحة الاقتصادية؛
- أهمية المعلومات التي ينتجها نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وتأثيرها على المستوى الأداء المالي؛

الأسباب الذاتية:

- الرغبة الشخصية للتعرف أكثر على هذا الموضوع ؛
- دعم المكتبة بموضوع مهم من مواضيع المراجعة ؛
- إرتباط الموضوع بتخصصي في طور الماستر؛

حدود الدراسة :

أ. **الحدود الموضوعية** :تتمثل الحدود الموضوعية في مختلف المفاهيم التي تتضمن في إطار التدقيق الداخلي من مفهومه وإجراءاته ومعاييره .....الخ وكذا الأداء المالي بمختلف المفاهيم المتعلقة به.

ب. **الحدود الزمنية** :تتمثل الحدود الزمنية في التطور التاريخي للتدقيق الداخلي بالنسبة للجانب النظري أما الجانب التطبيقي فكان من خلال تطور مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت وكذا دراسة القوائم المالية لها خلال الفترة 2012-2015.

ج. **الحدود المكانية** :وتتمثل في دراسة حالة بمؤسسة الكهرباء والغاز تيسمسيلت .

منهج الدراسة:

لتحقيق الأهداف المسطرة في هذا البحث والوصول إلى اثبات الفرضيات أو نفيها وتماشيا مع طبيعة الموضوع فقد تم تقسيم البحث إلى:

1- الفصل الأول والثاني (الجانب النظري) : إعتمدنا فيهما على المنهج الوصفي لأننا نقوم بدراسة نظرية وتلخيص الحقائق المرتبطة بموضوع الدراسة.

2- الفصل الثالث (الجانب التطبيقي): تم استخدام منهج التحليلي لدراسة حالة الذي يمكن من التعمق في مختلف ميادين الموضوع وكشف الغموض من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة وبالاعتماد على المقابلات والملاحظات ودراسة تحليل مختلف الوثائق والمعطيات من أجل تقديم بعض التوصيات والمقترحات التي قد تكون مفيدة في هذا المجال.

الدراسات السابقة:

1- دراسة سعيد يوسف سعيد المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة 2007.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في شركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتوصلت الدراسة إلى أن وحدات التدقيق الداخلي تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي والإداري والمساهمة في دعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقويم نظام الرقابة الداخلية وقياس كفاءة وفعالية الأداء وأنه توجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلال لوحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الاداء المالي والإداري في شركات المساهمة العامة في فلسطين وتوصل في دراسته الى النتائج التالية :

- ضرورة إنفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته للإدارة العليا لإمكانية إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي ؛
- ضرورة قيام الإدارات العليا للشركات بوضع معايير أداء مقرة ومعتمدة يقوم على أساسها المدقق الداخلي بفحص وتقييم الأداء الفعلي ؛
- ضرورة إستجابة الإدارة العليا لتقارير التدقيق الداخلي بشأن المخاطر المحيطة بالشركة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة ؛

2- دراسة محمد حسن العفيفي :**مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسة ألاقتصادية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة 2009.

تطرقت هذه الدراسة إلى أنه يوجد انخفاض في أهمية المراجعة الداخلية في شركات المساهمة العامة بدرجة كبيرة وأن ارتفاع التكاليف التطبيق لمعايير الأداء المهني يحول دون تطبيقها وأهم ما وصلت اليه الدراسة هو ضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في شركات المساهمة العامة وتخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهة ظاهرة الفساد المالي من خلال هذه الدراسة توصل إلى النتائج التالية:

- إن ادارة المراجعة الداخلية تطبق أساليب ووسائل فنية للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي توفر القدرات المالية والفنية في الشركات المساهمة العامة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي؛

3- دراسة سعاد شدري معمر ، **التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية** ،اطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة امحمد بوقرة بومرداس ،2015

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فعالية تقارير المراجعة في تعزيز موثوقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير و القوائم المالية ،خاصة وان المؤسسات الحديثة تواجه عدة تحديات تسود بيئة الاعمال أهمها ظهور الفضائح المالية وانتشار الغش والفساد المالية في المؤسسات الكبرى .

وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يقوم تدقيق إدارة المخاطر بتعزيز السلامة المالية للمؤسسات عن طريق تحديد مسؤوليات الافراد عن أخطائهم الفردية ،وكيفية مساهمتهم في التطوير المستمر لأدوات إدارة المخاطر؛
- إن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة ،بينما المراجع مسئول عن اكتشاف تجاوزات الإدارة والتحقق من مدى صدق وعدالة المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق؛
- إن التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي يساهم في مصداقية التقارير المالية؛

4- دراسة بعزيز فريال ،دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي ،مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة،2015 .

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح اهمية التدقيق الخارجي في المؤسسة وكذا تعتبر عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة بمختلف مستوياتها الادارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع منهم في المؤسسة، بما يخدم أهدافها المسطرة إلا أن الإقبال على اتخاذ قرارات مهما كان صنفها يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك ،هذا الأمر جعل من التدقيق الخارجي أداة تضمن هذا النوع من المعلومات ،فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها وتوصلوا إلى النتائج التالية :

- إن عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة تسمح بمعرفة مستوى عملياتها من أجل التمكن من معرفة المستقبل والتأكد من تحقيق الأهداف ؛
- يهدف الأداء المالي الى التعرف على قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الإستمرار والبقاء في السوق ؛
- يقوم المدقق الخارجي ببيان الإنحرافات المالية والإدارية التي ارتكبتها إدارة المؤسسة أما عند تصميم مخطط لنظام الرقابة الداخلية ؛

مساهمة البحث:

حاولنا في دراستنا القيام بموضوع هام للمؤسسات الاقتصادية وهو التدقيق الداخلي الذي يعتبر أهم مهنة في المؤسسة حيث مصدر الأمان لها وكذا تقييم أدائها المالي ،حيث قمنا في دراستنا بتوضيح جانب هام من التدقيق الداخلي وهو "التدقيق الداخلي كآلية لتقييم ودعم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية " ،فمعظم الدراسات التي سبقتنا تطرقوا الى علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي بصفة عامة أما دراستنا فركزنا على عنصر تقييم ودعم الأداء المالي بواسطة التدقيق الداخلي .

صعوبات البحث:

هناك عدة صعوبات واجهتنا من خلال اجرائنا لموضوع الدراسة تتمثل في:

- صعوبة الحصول على الوثائق من طرف المؤسسة؛
- صعوبات البحث الميداني خاصة في التعامل منهجيا مع موضوع الأداء المالي من طرف المؤسسة التي تم التربص فيها؛

تقسيمات الدراسة :

لقد درسنا موضوعنا هذا في ثلاثة فصول، تعرضنا في الفصل الأول إلى المفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي بحيث تناولنا فيه ثلاثة مباحث كل مبحث مقسم إلى ثلاثة مطالب المبحث الأول بعنوان مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي مقسم بدوره إلى ثلاثة مطالب الأول بعنوان التدقيق الداخلي تطوره ومفهومه أما الثاني أهداف التدقيق الداخلي ،أهميته وخصائصه والمطلب الأخير فكان بعنوان الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي ووظائفه هذا بالنسبة للمبحث الأول أما المبحث الثاني فكان بعنوان مجالات وإجراءات التدقيق الداخلي ومعاييره مقسم الى ثلاثة مطالب ،المطلب الأول مجالات ونطاق التدقيق الداخلي أما المطلب الثاني فكان بعنوان إجراءات التدقيق وأنواعه والمطلب الأخير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والمبحث الثالث وهو الممارسة العملية للتدقيق الداخلي يضم هذا المبحث ثلاثة مطالب ،الأول تقنيات وأدوات التدقيق الداخلي والمطلب الثاني بعنوان مسئوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي أما الثالث فهو خطوات تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي هذا بالنسبة للفصل الأول أما الثاني فكان بعنوان مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي من خلال هذا الفصل حاولنا الالمام بموضوع الأداء المالي فقسمناه إلى ثالثة مباحث الأول الاطار الفكري للأداء المالي فعرضنا فيه المطالب التالية ،الأول مفهوم الأداء وأنواعه والثاني الأهمية والعوامل المؤثرة فيه أما الثالث أهداف مناضر ورأى الأداء المالي والمبحث الثالث فبعنوان قياس وتقييم الأداء المالي فجزئنا هذا المبحث إلى مفهوم وأهمية تقويم الأداء المالي والثاني

مراحل وطرق تقييم الأداء المالي والمطلب الثالث مؤشرات الأداء المالي أما المبحث الثالث فهو مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي إحتوى على المطالب التالية دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي ،دور المدقق الداخلي في تفعيل الأداء المالي ،مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي .

الفصل الثالث فكان دراسة حالة في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز تيسمسيلت فقسمنها إلى ثلاثة مباحث الأول تحت عنوان تقديم عام عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت حاولنا من خلاله الالمام بالمؤسسة حيث تضمن المطلب الأول تقديم عام عن مؤسسة الكهرباء والغاز والمطلب الثاني بعنوان أهمية مؤسسة سونلغاز ،أهدافها ووظائفها والمطلب الثالث الهيكل التنظيمي للمؤسسة والمبحث الثاني لهذا الفصل هو التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز تم تقسيمه إلى :المطلب الأول خطوات التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز والثاني الرقابة الداخلية أما الثالث التدقيق الداخلي للقوائم المالية أما المبحث الأخير فبعنوان تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت فجزأناه إلى المطالب التالية ، الأول عرض القوائم المالية والثاني تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت باستخدام مؤشرات النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي والمطلب الأخير فكان بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي من خلال جدول حسابات النتائج لمخطط التسيير .

تمهيد:

إن تحقيق هدف المحاسبة بتزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة لإتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة مرهون بمدى مصداقية البيانات ومدى تعبيرها عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة ومن هنا جاء التدقيق .

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسة وتضاعف أحجام هذه الاخيرة، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا كان من الأسباب المباشرة في ظهور التدقيق الداخلي، إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير وتكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات، أحيانا ولهذا يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أهم الوظائف الداخلية للمؤسسة وهذا لأهميتها والاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وفحص نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على الوضعية الحقيقية والتي على أساسها يتم إتخاذ القرارات.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: مجالات وإجراءات التدقيق الداخلي ومعاييره .

المبحث الثالث: الممارسة العملية للتدقيق الداخلي.

المبحث الأول:مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي

تكتسب مهنة (التدقيق)* أهمية لا يمكن الإقلال من شأنها، حيث يلعب مهنة التدقيق دورا هاما وجوهري في الحياة الاقتصادية وهذا الدور يتمثل في حماية الأموال وتوجيهها إلى أفضل المشروعات والتي تحقق أفضل العوائد الممكنة.

من بين عمليات التدقيق، التدقيق الداخلي الذي يقوم به الموظفون التابعون لإدارة المشروع لذلك تلعب هذه الوظيفة دورا هاما في كافة المنشآت، حيث تقوم بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والمطبق في المنشأة.

كذلك فهي تعتبر جزء لا يتجزأ من الإدارة وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتقييم أداء العاملين ومد الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة وفي التوقيت المناسب، وكذلك هو عبارة عن نشاط تقييمي لكافة أنشطة والعمليات في المنشأة، ويهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية.

المطلب الأول:التدقيق الداخلي تطوره ومفهومه

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الداخلية للمؤسسة، نشأ هذا النوع من التدقيق بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات للحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية للمنشأة والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات.

أولا :نشأة وتطور التدقيق الداخلي

1. نشأة التدقيق الداخلي: [1]

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبيا، بحيث يرجع ظهورها كفكرة إلى الأزمة العالمية لسنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كانت ترتبط المراجعة الداخلية بالأشخاص الذين يعملون داخل المؤسسة فالشخص الذي يقوم بتلك المراجعة هو موظف داخل المؤسسة هدفه خدمة الإدارة ومراجعة العمليات المالية وحماية أصولها.

* ان استخدام مصطلح التدقيق او المراجعة هو نفسه

[1] سعاد شدري معمر ، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة ،بومرداس، 2008 /2009، ص ص 51 -50 .

فعادة ما تنشأ وظيفة المراجع الداخلي بهدف الضبط المالي والإداري الداخلي للمؤسسة بشكل يطمئن المدير العام على حسن سير عمليات المؤسسة من الناحية النظامية، فالمراجع الداخلي ليس فردا واحدا فحسب بل عملية ذات نظام متكامل تسمى بالمراجعة الداخلية.

وقد ظهرت المراجعة الداخلية للتخفيف من أعباء خدمات مكاتب المراجعة الخارجية، وهكذا ظهر المراجعون الداخليون الذين يقومون بأعمال المراجعة وهم تابعون للمؤسسة، والذين يمثلون الأيادي المساعدة أو المعالجة للمراجعين الخارجيين، والذين يسمحون بتحقيق الهدف الرئيسي وهو تلافي الأخطاء وتقليلها، وهنا تكون مفهوم المراجعة الداخلية وليس الوظيفة.

وفي وقتنا الراهن أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية، فقد ابتدأت بنطاق ومجال ضيق على مراجعة القيود والسجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية.

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى فروع الرقابة الداخلية، وتتمتع بإحترام وثقة كل إدارات المؤسسة لما تقدمه من فحص شامل وتقييم موضوعي للأنشطة وقد ساعدت العوامل التالية على تطورها: [1]

- الحاجة إلى وسائل لإكتشاف الأخطاء والغش؛
- ظهور المؤسسات ذات الفروع المنتشرة جغرافيا؛

وتماشيا مع التطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية سواء من حيث مجالها أو القائمين عليها أصبحت كنشاط مستقل داخل المؤسسة.

2. تطور أهداف التدقيق الداخلي

[1] سعاد شدري معمر ، مرجع سبق ذكره، ص ص 50 - 51 .

الجدول(1-1) تطور أهداف التدقيق الداخلي

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	إكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850. 1500	إكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905. 1850	إكتشاف التلاعب والاختلاس إكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1933. 1905	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي إكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة إختبارية	اعتراف سطحي
1940. 1933	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي إكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة إختبارية	بداية في الاهتمام
1960. 1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة إختبارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر:محمد سمير الصبان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .2005، ص 16

من الجدول نستنتج تطور أهداف التدقيق الداخلي كما يلي :[1]

1. الهدف الأول من تطور التدقيق الداخلي والمهام للتدقيق سوف يظل تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال للمشروع.

[1] محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره، ص ص 16 . 17

2. زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وسوف يصبح التدقيق أساسا وسوف تستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوبا لإكتشاف الأخطاء أو عند تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

3. قيام مراقب الحسابات بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت بذلك يصبح أهم إجراء في التدقيق تحديد مدى سلامة القوائم المالية، وهو تقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

ثانيا :مفهوم التدقيق الداخلي

قبل التطرق إلى مفاهيم التدقيق الداخلي يجب التطرق إلى مفهوم التدقيق بصفة عامة وذلك من أجل التحكم في مصطلح التدقيق الداخلي ومعرفة الفرق بينهما تفاديا للوقوع في الأخطاء:

فمعنى التدقيق كما يلي:" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق." [1]

كما يعرف التدقيق على انه :هو فحص للمعلومات من طرف خارجي، ولكن لا يجب ان يكون هو المعد برنامج التدقيق، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل. [2]

التعريف الأول :التدقيق الداخلي هو وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر 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 الإنتاجية القصوى.[3]

التعريف الثاني :"هي نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة بهدف فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن إدارات المؤسسة، لتقديم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعة وقياس الأداء، وتقييم فاعلية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها."[4]

---

[1] صباح ربيعة، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، مذكرة ماجستير في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر، ص 20.

[2] Bethoux.R، Kremper .F et Poisson.M،L'Audit dans le secteur public، Clet، Paris،1986،P21 .

[3] لطفي شعباني ، **المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003 .2004 ،ص 70.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان ،2009 ص 218.

التعريف الثالث :تعريف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية IIA "التدقيق الداخلي"عرف على أنه:"وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر المخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءة وفعالية هذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة وأداء الإدارة والأقسام.[1]

المطلب الثاني:أهداف التدقيق الداخلي أهميته وخصائصه

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي، وشهدت السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل المنشآت في مختلف الدول، وأصبح التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة، ويهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية.[2]

أولا : أهداف التدقيق الداخلي

تتمثل أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:[3]

1. فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى كفايتها وفعاليتها.
2. التحقق من وجود أصول المنشأة وصحة تقيدها بالدفاتر وكفاية وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها.
3. مراجعة الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لاكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع تكرار حدوثها مستقبلا.
4. التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا.
5. تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة .
6. إبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل.
7. التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعة والالتزام بالخطط والإجراءات المرسومة.
8. تحقيق اكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات لأعضاء الإدارة.

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،1998 ،ص 185.

[2] احمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، مذكرة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر ،2006-2007، ص 59.

[3] كمال محمد سعيد كمال النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، لجامعة الإسلامية غزة،2009، ص ص 28 - 29.

و هناك أيضا أهداف أخرى وهي:[1]

1. **هدف الحماية:**

التدقيق الداخلي هو نشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة كما يهدف إلى التأكد من سلامة الرقابة الداخلية والذي يهدف إلى حماية المنشآت من الاختلاس والسرقة، وكان التركيز بالماضي على هدف الحماية وعموما فان دور المدقق الداخلي يتمثل فيما يلي:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها؛
- حماية أصول المنشأة؛
- التأكد من الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد؛
- التأكد من انجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية؛

2. **هدف البناء:**

و يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات لما قام به من فحص ويواجه المدقق الداخلي غالبا بمعارضة من الإدارة الوسطى والتنفيذية في التنظيم وذلك خلال قيامه بتدقيق العمليات علما بأن المدقق هنا يقيم عمل الإدارة ويعطي اقتراحات بشأنها.

و هناك هدفين آخرين لهدفي الحماية والبناء وهما:

- **هدف الشراكة** : وهو لضمان تحقيق هدفي الحماية والبناء، حيث يركز على الشراكة الحقيقة بين المدققين الداخليين وبين العاملين في المنشأة، في مختلف مستوياتهم وبصورة خاصة في المستويات الوسطى والدنيا، من خلال توضيح مهام ودور المدققين الداخليين في خدمة المنشأة ككل، وإن المدققين الداخليين هم جزء من فريق عمل واحد، يضم جميع العاملين في المنشأة، وعلى مختلف مستوياتهم وأن غاية الفريق هي تحقيق الهدف النهائي للمنشأة، والذي وجدت من أجله وأن هدف المدققين الداخليين، ليس تصيد أخطاء العاملين من أجل تحويل هذا الاعتقاد إلى النظر إلى المدققين الداخليين كشريك متعاون ومتفهم لطبيعة عملهم وما يتعرض هذا العمل من صعوبات أو ما ينتج عن تنفيذه من عقبات.
- **هدف خلق قيمة مضافة** :وهو قدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للمنشأة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المنشأة.

[1] مؤمن محمد حسن العفيفي، **مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي** ،مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009،ص ص 40 -41.

ثانيا:أهمية التدقيق الداخلي

تمكن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، ا لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:[1]

1. كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها؛
2. اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
3. حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛
4. حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء؛
5. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية والتسعيرة؛
6. تطور إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية؛

ثالثا :خصائص التدقيق الداخلي:[2]

للتدقيق الداخلي مجموعة من الخصائص والتي نوجزها فيما يلي:

1. التدقيق الداخلي كوظيفة شاملة:

حيث نجد أن التدقيق الداخلي يطبق في جميع المنظمات وفي كل الوظائف.

أ.التدقيق الداخلي في جميع المنظمات:

حيث نجد تطبيقه في كل أنواع المؤسسات التجارية منها والصناعية، وكذلك الخدمية وخاصة في قطاع البنكي والمؤسسات الكبيرة والمؤسسات متعددة الجنسيات، وأيضا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة معنية بها مع مراعات التكاليف المترتبة عن التدقيق الداخلي، فليس بالضروري أن يكون له قسم خاص بها على مستوى المؤسسة، حيث يمكن القيام بوظيفة التدقيق أعوان آخرين في المؤسسة مثل مدير مؤسسة حيث يمكن له تحسين التسيير باستعمال منهجية التدقيق.

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية تجاريةوعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2009 .2010 ،ص ص 43 – 44 .

[2] أنور السادات رنان، **دور المراجعة الداخلية في تدعيم نظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر، جامعة باتنة،2014 . 2015، ص ص 8 –9 .

ب.التدقيق الداخلي يطبق على كل الوظائف:

كان تركيز التدقيق الداخلي في السابق على الجانب المادي والمحاسبي في المؤسسة فقط، ولكن مع تطور هذه الوظيفة أصبحت يمس كل الوظائف داخل المؤسسة (المالية والمحاسبية والوظيفة الإنتاجية ووظيفة الإعلام الآلي ووظيفة التسيير وغيرها من الوظائف المؤسسة).....الخ.

2. التدقيق الداخلي كوظيفة دورية:

فعملية التدقيق الداخلي عملية دورية على مدار السنة بحيث تنطلق من 1 جانفي إلى31 ديسمبر، بصفة دورية لفحص الأنشطة والمهام في كل النقاط، ويتم حساب الدوريات بحسب مخاطر كل نشاط، بحيث تكون مبادرة بأدوات تقدير المخاطر من أجل حساب توالي المهام.

3. التدقيق الداخلي كوظيفة مستقلة:

حيث يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة، إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المدقق الداخلي أن يكون مستقلا حتى يتم عمله بالموضوعية إضافة إلى تلك الخصائص نذكر منها:

- التدقيق الداخلي أساسي من دعائم نظام الرقابة الداخلية؛
- التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة؛
- التدقيق الداخلي يسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة ؛

المطلب الثالث :الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي ووظائفه

تقدم المراجعة الداخلية بحكم كونها وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المنشأة والتابعة للإدارة العليا فيها تقدم العديد من الخدمات داخل المنشأة من أهمها ما يلي:

أولا :الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:

تتمثل الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي هي :[1]

1. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة؛
2. تحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات؛
3. حماية الاصول؛
4. الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية؛

[1] رشا الجرد، **اثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد اتعاب المراجع الخارجي**، حلقة بحث، جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد، 2007 . 2008، ص ص 18- 20 .

5. الوصول الى الاهداف والغايات؛

6. تحديد مواطن الخطر؛

7. منع وإكتشاف الغش والاحتيال؛

وتتمثل الانشطة التي ينطوي عليها التدقيق الداخلي:

أ- تدقيق وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية.

ب- تحديد مدى الالتزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة.

ت- تحديد مدى ملائمة اجراءات المحاسبية عن الاصول ومدى الحماية والأمان لتلك الاصول بصفة عامة .

ث- تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من السجلات المشروع.

ج- تحديد كيفية الاداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

نلاحظ من الخدمات التي تقدمها هذه المهنة مدى اهميتها في المنشأة، ويتمثل الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في نوعين:

- **خدمات التأكيد** :تتضمن خدمات التأكيد تقييم المدقق الداخلي الموضوعي لأدلة الاثبات لتقيم رأي أو استنتاجات مستقلة بخصوص عملية، نظام او اي موضوع اخر، وهناك بشكل عام ثلاثة اطراف في خدمات التأكيد وهم:

– الشخص أو المجموعة المحتوى مباشرة بالعمليات، النظام أو أي موضوع أخر (مالك العملية)؛

– الشخص أو المجموعة الذي يقوم بالتقييم (المدقق الداخلي)؛

– الشخص أو المجموعة التي تستخدم التقييم (المستخدم)؛

الخدمات الاستشارية :[1]

هي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناء على الطلب الخاص من الزبون، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع الزبون ،وتشمل الخدمات الإستشارية عموما على الطرفين هما :

- الشخص أو المجموعة الذي يقدم الخدمة ،المدقق الداخلي؛
- الشخص أو المجموعة التي تبحث عن وتتسلم النصيحة ،عميل المهمة (صاحب العمل المطلوب)

[1] حلف عبد الله الوردات ،**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية** ،الصادرة عن IIA ،الطبعة 1 ،2013 ،ص 35.

وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل؛

ثانيا وظائف التدقيق الداخلي:

إن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر عملية سلوكية نظرا لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني حيث أن طرفيها المدقق والخاضع للتدقيق فهم أفراد من البشر، كما أنها سلوكية أيضا لأن هدفها في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم ومن هنا فإن نجاح عملية التدقيق لا يتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي يتم تدقيقه، بل الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل وعليه فإن وظائف التدقيق تتلخص فيمايلي:[1]

1. **الفحص** :إن وظيفة المدقق الداخلي هي فحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول من القوائم المالية ونظرا لبعد الفروع عن المراكز الرئيسية للمؤسسة يقوم المدقق الداخلي بزيارتها، وكذلك فحص السجلات ورقابة أصولها، وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية على بعض الفروع نظرا لصغرها، في هذه الحالة يجب على إدارة المؤسسة التأكد من أن المسؤوليات الملقاة على مدير الفروع فيما يخص الحفاظ على الأصول والتسجيل الدفتري قد تمت بطريقة سليمة.

2. **التقييم**:إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير ينتج للمدقق الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوعة ونقاط الضعف فيه وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة وتقييم نظام المراقبة الداخلية من وجهة نظر إمكان النظام المحاسبي أن يمد الادارة ب:[2]

أ– بالمعلومات الكافية والدقيقة؛

ب– المحافظة على موارد المنشأة من الضياع أو السرقة أو الاختلاس أو الاهمال؛

ت– المراقبة على جميع الخطوات التشغيلية؛

ث– تقييم الكفاية المحاسبية من وجهة نظر:

- فعالية الاجراءات المتبعة؛
- إستعمال الآلات المحاسبية؛
- الاستعمال الاقتصادي للمكان المشغول؛

[1] انور السادات رنان، ،مرجع سبق ذكره، ص 22.

[2] رشام نسيم، **اهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة**، مذكرة ماستر في المحاسبة و المراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البويرة ،2012 . 2013 ،ص 71.

- كفاية هيأة الموظفين؛

ج– تقييم العمل لجميع ادارات التشغيل من وجهة نظر:

- التنظيم الاداري؛
- السياسات الموضوعة ومدى تنفيذها؛
- الاجراءات التنظيمية ومدى اتباعها؛

3. **مراقبة التنفيذ** :

إن السياسات الموضوعة والإجراءات التنظيمية والرقابة لن تكون ذات قيمة إلا إذا اتبعت فعلا داخل المؤسسة وعليه فإن أهداف المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق وتنفيذ النظم والسياسات الموضوعة ويكون ذلك من خلال الملاحظة وفحص السجلات والتقارب المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم له فعلا.[1]

المبحث الثاني :مجالات وإجراءات التدقيق الداخلي ومعاييره

يلعب التدقيق الداخلي دورا فعالا في تقييم للأنشطة التي تخضع لإجراءات الفحص والتقييم والتدقيق وتهدف إلى تحديد الاهداف واتخاذ القرارات، ويتضمن مجال تطبيق التدقيق الداخلي فحص وتقييم وفاعلية الاداء، وسنتطرق في هذا المبحث إلى معايير التدقيق الداخلي والمتمثلة في معايير العامة، معايير الأداء ومعايير إعداد التقارير.

المطلب الأول :مجالات ونطاق التدقيق الداخلي

يطبق التدقيق الداخلي في العديد من المجالات التي لها تأثير على العملية التسييرية في المؤسسة، ويمكن الوقوف على أهم الانحرافات الصادرة منها والعمل على السيطرة عليها أو التقليل منها، كما أن هذه المجالات تدر معلومات يعتمد عليها في عمليات صنع القرارات، لذا وجب أن تكون هذه المعلومات مؤهلة بالقدر الكافي الذي يقلل من إحتمال الخطأ في القرارات المتخذة، تتجلى هذه المجالات فيما يأتي:[2]

1. **تدقيق العمليات** : يشمل تدقيق العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم، في هذا الصدد يفحص المدققون ويقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات بواسطة الحاسب الآلي وإدارة الأفراد والإدارة المالية والمحاسبية.

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،1998 ،ص 190.

[2] أحمد نقاز ، **دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الاغواط ، 2006 . 2007، ص 80.

و يعتبر الأساس في فهم تدقيق العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم، فمعظم المدققين الداخليين يوافقون على اعتبار أن أهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

2. تدقيق الاداء :[1]

يرتكز تدقيق الأداء على الكفاءة والفاعلية، ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال أو بديل التقييم أداء الإدارة ذاتها. إن ما يوفره تقييمات التدقيق الداخلي يعتبر مصدرا للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء، أي أن هذه المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة والتي يعتبر العديد منها خاضعا للحكم الشخصي للإدارة، وعلى الجانب الآخر فالتدقيق الداخلي تعتمد في جزء كبير منها على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء، وتقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي المقابل لها، كذلك يرتبط تدقيق الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف.

للوقوف على تدقيق الأداء ومفهومها يجب أن نعرج أولا على مفهوم كلا من الفاعلية والكفاءة.

3. تدقيق الالتزام بالسياسات:[2]

يهدف تدقيق الالتزام بالسياسات إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير والقوانين والتعليمات الحكومية بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام، ويعبر طبيعة تدقيق الالتزام بالسياسات أكثر موضوعية بالمقارنة بتطبيقات التدقيق الداخلي الأخرى وبصفة خاصة للتدقيق الإداري ويرجع السبب في ذلك إلى ضعف الحكم الشخصي في هذه النوعية من التدقيق مقارنة بالتدقيقات الأخرى.

و لإنجاز تدقيق الالتزام بالسياسات ينبغي أن يعرف المدقق الداخلي وبدقة ما هي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات، وبالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته، فمثلا تحدد مواصفات الوظائف الرئيسية في المؤسسة في كتيبات رسمية ولتحديد ما إذا كان موظفو التنظيم يحققون هذه المتطلبات فإن المدقق الداخلي عليه فحص المواصفات الفعلية من ناحية والنمطية من ناحية ثانية، وتصبح عملية الفحص سهلة نسبيا إذا أعد لكل موظف ملف خاص به، كما يحتاج ذلك التدقيق إلى إجراء مسح شامل لأوجه الرقابة الداخلية في التركيز والتنظيم على إجراء اختبارات تفصيلية

[1] أحمد نقاز ، **مرجع سبق ذكره**، ص 80.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

ويحدد تقرير التدقيق الداخلي عادة درجة الالتزام الفعلية ويشير إلى عدد العناصر المحققة لهذه المتطلبات وكذلك عدد العناصر التي تمثل استثناءات، كما قد يشير تقرير التدقيق الداخلي إلى أسباب عدم الالتزام بالسياسات.[1]

4. التدقيق المالي

يمتد فحص التدقيق الداخلي بصدد أوجه الرقابة الداخلية المالية إلى مجالين :[2]

- رقابة الأموال؛
- رقابة على المحاسبة عن الأموال؛

عادة يعتبر تدقيق إدارة الحصول على واستخدام أموال المؤسسة بمثابة تدقيق عمليات أو تدقيق إداري، ويهتم التدقيق المالي بنطاق تدفق الأموال والمحاسبة عن هذه الأموال.

فيهتم المدقق الداخلي في هذه الحالة بالجوانب الرقابية الموضوعة لأجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتتمثل في:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة؛
- توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما؛

كما يقوم المدقق بتقييم هذه الأنظمة الرقابة المالية من خلال تدقيق الوظائف الفرعية المتكاملة التي تشمل وظيفة الإدارة المالية للمؤسسة.

ويتضمن مجال تطبق التدقيق الداخلي فحص وتقييم وفاعلية الأداء ويمكن تلخيصه على النحو التالي:[3]

- تدقيق مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، وكذلك الوسائل المستخدمة لتجديد وقياس وتصنيف والتقرير عن تلك المعلومات؛
- تدقيق النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير؛
- تدقيق وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من الوجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكنا؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة ؛

[1] أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 81.
[2] أحمد نقاز ، ،مرجع سبق ذكره ،ص 82.
[3] انور السادات رنان ، ،مرجع سبق ذكره ،ص 14.

- تدقيق العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها، وعلى ضوء ما ورد، فإن مجال التدقيق الداخلي ينطوي على أساسين هما :

- ماذا يجب على المدققين الداخليين فعله؟
- أين يؤدون تلك الأعمال؟

فمجال التدقيق الداخلي لا يقتصر على نشاط معين من أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة بل ليشتمل كافة الأنشطة حتى يستطيع أن يقدم المدقق الداخلي خدماته للإدارة لكافة جوانبها.

المطلب الثاني :اجراءات التدقيق الداخلي وأنواعه

من أجل وصول التدقيق الى الميدان، ولكي يتم من اتمام دوره يمر التدقيق الداخلي عبر قوانين وإجراءات يتم العمل بها والتي تعتبر من الضروريات للتحقيق التدقيق حيث تتمثل في:

أولا :اجراءات التدقيق الداخلي

تختلف إجراءات التدقيق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، والنظام الإداري التي تسير عليه إدارتها، إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء عملية التدقيق وهي:[1]

1- **التحقيق** :إن التحقيق يتم تفصيليا ومستمرا على المدى العام ويختص أساسا بالعمليات، الحسابات ويستلزم التفرقة بين الحقائق والآراء، لأن قوة أي استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق وعليه فإن التحقيق يهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية، وسلامة التوجيه المحاسبي، وجمع الأدلة التي تثبت صدق وأمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

2- **التحليل** :يقصد به "الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير، داخل مجال الفحص ".

بحيث يستخدم المدقق الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية التحليل هذه منها أدوات التحليل المالي والمقارنات وإيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة وتحليل النتائج على مستوى لعدد من السنوات وغيرها من الأساليب الأخرى.

3- **الالتزام** :ويقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط والتنظيم، فإدارة التدقيق الداخلي لا تقتصر على المحاسبين والمدققين فقط، فقد يتم التوصل إلى

[1] انور السادات رنان، ،مرجع سبق ذكره، ص ص 23 – 24.

نتائج مرضية ومع ذلك الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحقق وفقا للممارسات المصرح بها، وبما يتماشى مع السياسات المرسومة أم لا.

4- **التقييم** :وهو الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحديد نتيجة العناصر السابقة ويركز في هذا العنصر حول تقييم، مدى كفاءة السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف، ومدى فاعلية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف، ويكون هذا التقييم بهدف:

- ترشيد الموارد مستقبلا؛
- تطوير وتحسين مستوى الأداء في المؤسسة؛

5- التقرير :يبرز التقرير الذي يقدمه المدقق الداخلي المشكلة وأهميتها وطرق معالجتها وما توصل إليه من نتائج وتوصيات، باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها عن:

- المشاكل التي واجهها وأسبابها؛
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات؛
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه وحلها؛
- النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة التدقيق الداخلي؛

ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها المراجع الداخلي لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وأراء وملاحظات تحفظات.

ثانيا:أنواع التدقيق الداخلي

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي:[1]

1. التدقيق الداخلي المالي:

التدقيق الداخلي المالي هو عبارة عن الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى، وبالتالي التدقيق المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي، والهدف منه هو إظهار البيانات المالية بصورة موضوعية كي تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة، وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى نوعين:

[1] كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 23.

- **التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف:** وهذا النوع يتطلب مراجعة الأعمال قبل وأثناء تنفيذها عن طريق تكليف موظف معين لتدقيق عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.
- **التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف** :ينفذ وفق خطة مرسومة وبنسبة اختبارية (أي عينات) وفحصها وذلك ليؤكد المراجع الداخلي للإدارة العليا أن العمليات تسير وفق القوانين واللوائح الموضوعة والمقررة وبما يضمن تحقيق الأهداف.

2. التـــــدقيق الـــــداخلي التشـــــغيلي: [1]

هذا النوع من أنواع التدقيق يهدف إلى وصف عملية التدقيق لأي شركة أو منظمة وتقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين فيها، إن هذا النوع قد وسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز بصورة خاصة على التدقيق المالي والمحاسبي لينتقل إلى مراجعة كافة النشاطات داخل الشركة أو المنظمة، سواء كانت مالية أم غير مالية، لتقييمها من اجل معرفة مواطن الضعف والقوة في الأداء والقيام بتقديم التوصيات اللازمة للتحسين من كفاءة تلك الأنشطة مع بيان مدى التزام تلك الأنشطة بالسياسات والإجراءات الإدارية الخاصة بالشركة والمنظمة.

وفيما يلي أهمية هذا التدقيق :[2]

1. تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة أو وفقا لمقياس أخر.
2. الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.
3. الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلي وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة.
4. الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية.
5. إعادة التأكيد على كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.

---

[1] أسامة عبد المنعم السيد علي، **اثر رأس المال الفكري و التدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية**، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا،2008، ص ص 52 – 53.

[2] يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري**، مذكرة ماجستير في الحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 44 .

3. تدقيق الالتزام(تدقيق المهام الخاصة) :

يتمثل الهدف من تدقيق الالتزام في تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل السلطة الأعلى، ويشمل تدقيق الالتزام في منشأة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الاجراءات الموضوعة من قبل المدقق في الشركة.[1]

هذا النوع من التدقيق يتعلق بالمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الادارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الاسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي.[2]

المطلب الثالث:المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

يعرف المعيار بشكل عام على أنه نموذج أو مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة للعرف أو الاتفاق العام كأساس لما يجب إتباعه وقد يكون وزنا أو حجما أو محتويات محددة أو قيمة معينة أو طريقة للأداء كما عرف معهد المدققين الداخليين المعيار بأنه : [3]

بمعنى إعلان رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي، تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى خمسة أقسام أساسية تغطي لجوانب المختلفة للتدقيق الداخلي في أي منشأة وهذه الأقسام هي :الاستقلال . العناية المهنية . نطاق العمل . تنفيذ أعمال التدقيق . إدارة قسم التدقيق الداخلي.

و قد أصدر معهد المدققين الداخليين قوائم لاحقة ومكملة، تناولت مختلف المعايير التي إشتملت عليها القائمة السابقة بصورة تفصيلية في تعتبر معايير تفصيلية للمعايير السابقة وهي :

المعايير العامة (الصفات):

و تحدد هذه المعايير الى سمات المنظمات والأفراد الذين يؤدون خدمات التدقيق الداخلي وتنقسم إلى مجموعة من المعايير وهي:[4]

أ. **المعيار 1000 معيار الغرض، السلطة والمسؤولية** :يقضي هذا المعيار بما يلي :أ ن الغرض والسلطة والمسؤولية لأنشطة التدقيق الداخلي يجب أن يحدد رسميا في دليل متسق مع المعايير ومصدق عليه من الادارة العليا

[1] الفين اربنز، جيمس لوبك ،**المراجعة مدخل متكامل**، تر محمد محمد عبد القادر الديسطى، الجزء الاول، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ص 24.

[2] كمال محمد سعيد كامل النونو، ،مرجع سبق ذكره، ص 24.

[3] مؤمن محمد العفيفي ، ،مرجع سبق ذكره، ص 56.

[4] سناء محمد بدران، **المراجعة المتقدمة**، كلية التجارة جامعة بنها، الجزء الثاني، ص ص 147- 148.

كما يجب أن تحدد طبيعة الخدمات التأكيدية والاستشارية في هذا الدليل إذا ما قام قسم أو إدارة التدقيق الداخلي بتقديمها للوحدة الاقتصادية التي يعملون بها كما يجب ادراج تلك الخدمات في الدليل إذا تم الحصول عليها من منظمة خارجية .

ب. المعيار 1100 الاستقلال والموضوعية: يقضي هذا المعيار بأن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقل، ويجب أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين في أداء عملهم ويتحقق ذلك من خلال الاتي: [1]

- **الاستقلال التنظيمي** :يجب أن يقدم المدير التنفيذي للتدقيق تقريره لمستوى إداري في المنظمة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي في تحقيق مسئولياتها، كما يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي خاليا من التدخلات في تحديد نطاقها وأدائها وتوصيل نتائجها.
- **الاستقلال التنظيمي** :يجب أن يقدم المدير التنفيذي للتدقيق تقريره لمستوى إداري في المنظمة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي في تحقيق مسئولياتها، كما يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي خاليا من التدخلات في تحديد نطاقها وأدائها وتوصيل نتائجها.
- **الموضوعية الفردية** :يجب على المدققين الداخليين أن لا يكونوا متحيزين وأن يتوافر فيهم النزاهة ويتفادون تضارب المصلحة .
- **فقدان الاستقلال أو الموضوعية** :إذا عانى الاستقلال أو الموضوعية من قصور في الواقع أو المظهر، فان تفاصيل هذا القصور يجب الافصاح عنها للأطراف المعينة، وأن طبيعة هذا الافصاح يتوقف على درجة القصور كما يجب أن يمتنع المدققين الداخليين عن تقييم عمليات معينة كانوا مسئولين عنها سابقا حتى لا يكون هناك قصور في الموضوعية.

أما فيما يتعلق بالخدمات التأكيدية فيجب أن يمتنع المدققين الداخليين عن تقديمها إذا كانوا مسئولون عنها خلال العام السابق في حين أن الارتباط بالخدمات التأكيدية لوظائف مسئول عنها المدير التنفيذي للتدقيق فيجب أن يشرف عليها مجموعة من خارج نشاط التدقيق الداخلي، يمكن للمدققين الداخليين تقديم خدمات إستشارية متعلقة بالعمليات التي كانت تحت مسؤولياتهم سابقا، بحيث اذا كان لديهم احتمالات بنقص الحياد أو الموضوعية في تقديم تلك الخدمات فيجب أن يتم الافصاح عنها للعميل قبل قبول الارتباط بها.

[1] سناء محمد بدران، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 147 - 148.

ج. معيار 1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة

يجب أن تؤدى مهام التدقيق الداخلي بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة وهي :[1]

- **المهارة** :يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بكل منهم، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته.
- **العناية المهنية اللازمة** :يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار، بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.
- **التطوير المهني المستمر** :يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

د. معيار يتعلق ببرنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي

و يقتضي هذا المعيار من المسئول عن وحدة التدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين وتحسين جودة التدقيق يغطي كافة أوجه النشاط ومصمم باتجاه إضافة القيمة وتحسين عمليات المنشأة بشكل عام وضمان إنسجام عمل التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الاخلاقية، ويشمل هذا المعيار على مايلي :[2]

- معيار يتعلق بتقديرات جودة هذا البرنامج ويقتضي مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي والمنشأة.
- معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المقر ويتطلب ذلك من المسئول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة.
- معيار حول مراقبة اتساق العمل مع المعايير وينص هذا المعيار على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير.

[1] جمعية المدققين الداخليين، **المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي**، مذكرة تفسيرية ،1. اكتوبر. 2010 ،ص ص 6 -7.

[2] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره ،ص ص 5 – 6.

- معيار ينص على الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير وهذا يقتضي من المسئول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فورا للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الادارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الامر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

1) معايير الاداء :

تشمل معايير الاداء سبعة معايير رئيسية تحت كل معيار رئيسي مجموعة من المعايير الفرعية الموضحة له ونتناول هذه المعايير على النحو التالي:

أ. **المعيار 2000 ادارة نشاط المراجعة الداخلي:**[1]

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة للمؤسسة

- **التخطيط** :يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط مرتكزة على المخاطر ،وذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة .
- **التبليغ والموافقة** :يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لها، بما في ذلك أي تغيرات مرحلية هامة فيها، إلى الادارة العليا ومجلس الإدارة وذلك لمراجعتها والموافقة عليها كما يجب إن يبلغ عن تأثير تحديدات الموارد.
- **إدارة الموارد** :يجب التأكد من ان موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها لتحقيق الخطة المعتمدة
- **السياسات والإجراءات** : يجب وضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي
- **التنسيق** : يجب على المراجع الداخلي ان يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال اعمال نشاط التدقيق ،وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي إزدواجية الجهود .

أ. **إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة** :يجب أن يقوم المدقق الداخلي بصفة دورية بالإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا للخطة الموضوعة له ،ويجب أن يشتمل ذلك الابلاغ على الاحتمالات الهامة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الاخرى التي تلزم الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

[1] جمعية المدققين الداخليين ،**الاطار المهني الدولي لممارسة اعمال التدقيق** ،2012 ،ص 25 -27.

ب. المعيار 2100 طبيعة خدمات االتدقيق الداخلي:

يهدف هذا المعيار الى تحديد طبيعة الخدمات التي يقدمها إدارة التدقيق الداخلي، ونطاق عملها، وما يقوم به المدققون الداخليون في المنشأة .و تتمثل هذه الخدمات فيما يلي :[1]

- **إدارة المخاطر**: يساعد التدقيق الداخلي ادارة المنشأة بتحديد المجالات المهمة التي تكون عرضة للمخاطر وتقويمها، والاسهام في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة ؛

– يجب أن تتابع إدارة التدقيق وتقوم فاعلية نظام إدارة المخاطر بالمنشأة؛

– يجب أن تقوم ادارة التدقيق الداخلي بتقويم مجالات التعرض للمخاطر التي تتعلق بحوكمة المنشأة وعملياتها ونظم المعلومات فيها؛

– يجب على المدقق الداخلي عند قيامه بالخدمات الاستشارية بتقويم المخاطر التي تتسق مع أهداف العملية وأن يكونوا على حذر من إمكانية وجود أي مخاطر مهمة أخرى؛

- **الرقابة** :يجب أن تقوم انشطة التدقيق الداخلي بمساعدة المنشأة على المحافظة على عمليات رقابية فعالة وذلك من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والقيام بالتحسين المستمر عليها، وكذلك يجب عليها مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من مدى ملائمة النتائج مع الأهداف الموضوعة وذلك لتحديد فيما إذا تم تنفيذ العمليات والبرامج حسب ما خطط لها .[2]

- **التوجيه**:يجب أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إدارة المنظمة عن طريق تقييم وتحسين العمليات التي يتم من خلالها :

– تحديد ونقل القيم والأهداف؛

– مراقبة عملية تحقيق الأهداف؛

– ضمان المسؤولية؛

– المحافظة على قيم المنشأة؛

ج. المعيار 2200 تخطيط عملية التدقيق:

و تتضمن عملية التخطيط لعملية التدقيق ضرورة وضع الأهداف وتحديد نطاق العمل، كما ويشترط الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الانشطة التي سيتم تدقيقها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق

[1] حسين يوسف القاضي و حسين احمد دحدوح، **التدقيق الداخلي**، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد ،2008 ،ص 145.

[2] سالم عبد الله كامل النونو، مرجع سبق ذكره ،ص 62.

والاتصال بكل من له علاقة بعملية التدقيق والأنشطة الخاضعة لعملية التدقيق ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية كما يلي : [1]

- **أهداف المهمة التدقيقية** :يجب على الداخليين عند قيامهم بوضع أهداف عملية التدقيق أن يأخذوا في الاعتبار إحتمالية إنطواء الانشطة الخاضعة لعملية التدقيق على أخطاء أو مخالفات أو انحرافات هامة أو غيرها من حالات التعرض للمخاطر.
- **نطاق المهمة التدقيقية** :يجب أن يشتمل نطاق العملية المخطط لها على كل ما يتصل بها من سجلات وأنظمة وأشخاص وموجودات مادية.
- **تحديد موارد المهمة التدقيقية** :يجب القيام بتحديد الموارد المناسبة لعملية التدقيق الداخلي من أجل تحقيق أهدافها، وأن يتم تحديد طبيعة ومدى تعقيد مهمة التدقيق الداخلي.
- **برنامج عمل المهمة التدقيقية** :يجب إعداد برنامج العمل الذي يحقق أهداف المهمة والذي يبين الاجراءات المتعلقة بتعريف وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات خلال عمليةّ إنجاز المهمة، ويجب أن تتم الموافقة من قبل الادارة العليا على البرنامج قبل عملية التنفيذ، وأن توافق الادارة العليا أيضا على أي تعديلات تتم لاحقا بشكل فوري.

د. المعيار 2300 أداء المهمة:

يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة

- **تعريف المعلومات** :على المدققين الداخليين تعريف معلومات كافية، قابلة للاعتماد عليها، ذات علاقة ومفيدة لتحقيق أهداف المهمة.
- **التحليل والتقييم** :على المدققين الداخليين بناء استنتاجات ونتائج المهمة على أساس التحليلات والتقييمات المناسبة.
- **تدوين البيانات** :على المدققين الداخليين تدوين المعلومات ذات العلاقة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة.
- **الاشراف على المهمة** :يجب أن يتم الاشراف على المهمة بشكل مناسب للتأكد من تحقيق الأهداف، مراقبة نوعية، تطوير المدققين.

هـ. المعيار 2400 إيصال النتائج:

على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة.

[1] كمال محمد سعيد كامل النونو، مرجع سبق ذكره، ص ص 63-64.

- **مقاييس الاتصال:** يجب أن يتضمن إيصال نتائج أهداف المهمة والنطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة التوصيات، والخطط إنجاز التوصيات.
- **نوعية الاتصال** :يجب أن يكون الاتصال دقيق، موضوعي، واضح، مختصر، بناء، كامل وفي الوقت المناسب.
- **الاخطاء والحذف** :اذا تضمن التقرير النهائي خطأ او حذف جوهري، على مدير التدقيق إعلام جميع من إستلم النسخة الاصلية من التقرير بالمعلومات الصحيحة.
- **الافصاح عن حالات عدم الالتزام بالمعايير:** عندما يؤثر عدم الالتزام بالمعايير في مهمة ما على نتائج التقرير .**نشر النتائج** :على مدير التدقيق نشر النتائج للأشخاص المناسبين.

و. المعيار 2500 رصد مراحل الانجاز :

على مدير التدقيق الداخلي وضع المحافظة على نظام المراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة .[1]

ز. المعيار 2600 قبول الادارة للمخاطر:[2]

عندما يعتقد مدير التدقيق ان الادارة قد قبلت مستوى من المخاطرة غير مقبول للمؤسسة، عليه مناقشة الامر مع الادارة التنفيذية إذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة فعلى مدير التدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك المجلس الادارة لإيجاد الحل.

2) **معايير إعداد التقارير** :و هي أربعة معايير حسب التالي :[3]

- يجب أن يوضح التقرير فيما اذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما بكل أبعادها المادية؛
- يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك؛
- يجب أن يبين التقرير افصاحا كاملا عن الحقائق المالية أو الاشارة إلى غير ذلك؛
- يجب أن يبين رأي مدقق الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة وعندما لا يستطيع المدقق أن يبين رأيه على تلك القوائم كوحدة واحدة، في هذه الحالة على المدقق أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك، وفي جميع الأموال عندما يقترن إسم مدقق الحسابات بالقوائم المالية يجب أن يوضح التقرير طبيعة عمل المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها؛

[1] خيرة رحو ، **دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر** ،مذكرة ماستر تخصص المحاسبة التدقيق و المراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2011، ص ص 20 . 21 .

[2] خيرة رحو ، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[3] يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، الطبعة الاولى، فلسطين ، 2002، ص 103.

المبحث الثالث :الممارسة العملية للتدقيق الداخلي

سنتطرق في هذا المبحث إلى الممارسة العملية للتدقيق الداخلي وذلك من أجل قيام المدقق الداخلي بمهامه على أكمل وجه فإنه من الواجب السير على مجموعة من الخطوات والاعتماد على مجموعة من الأدوات والتقنيات وكذا مسؤوليات المدقق الداخلي والصلاحيات الممنوحة له وهذا ما سيتم تناوله من خلال هذا المبحث .

المطلب الاول : أدوات وتقنيات التدقيق الداخلي

لتشخيص النتائج واقتراح التعديلات اللازمة، يقوم المدقق الداخلي باستعمال وسائل وأدوات ذات أهمية بالغة لكل الأدلة التي لها علاقة بمهنته.

أولا :الأدوات المستعملة

1. قوائم الاستقصاء (الاستبيان)[1]

وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الاسئلة والتي تناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وخاصة العمليات المعتادة :مثل عمليات النقدية عمليات الشراء والبيع .... الخ

يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الاسئلة على الموظفين لتلقي الاجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة .

مزايا قوائم الاستقصاء :

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الاسئلة؛
- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن إستخدامها قبل البدء في عملية التدقيق بفترة كافية ؛
- إمكانية إستخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة ؛

عيوب قوائم الاستقصاء :

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الاسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم ام لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الاسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا.
- تعتبر الإجابة ب نعم او لا غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ؛

[1] زين يونس، **تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر ،2009، ص ص 63- 64.

– أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الاعمال ؛

– الإجابة عن الاسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة الى ما يتم فعلا، مع وجود خطر إحتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل؛

2. أدوات وصفية :و تتمثل فيما يلي :[1]

أ. الدراسة الوصفية :و تتمثل في تقديم تعاليق من الجهة التي تكون محل المراجعة ويعاب على هذه الطريقة بأنها تضيع الوقت، بحيث أن تكون الجهة محل التدقيق ان تتكلم عن بعض المعلومات أما بالتوسع أو باختصار.

ب. الهيكل التنظيمي :من خلال قيام المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي إنطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها بداية المهمة، ويستعملها المدقق من أجل معرفة ما إذا كان هناك شخص واحد يقوم بعدة وظائف، أم وظيفة واحدة يقوم بها عدة أشخاص، عدم إسناد وظيفة إلى شخص محدد أو شخص بدون وظيفة.

ج. شبكة تحليل الوظائف :و تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الاجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها.

د. مسار التدقيق :حيث يبدأ المدقق بعمله عن طريق التحليل الوثيقة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر من خلال تدقيق جميع الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث.

هـ. خرائط التدفق :هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة مناصب عمل، القرارات والمسئوليات، العمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الاداري للمؤسسة، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة او القنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي.

3. ورقة الكشف وتحليل المشاكل :و هي وسيلة بسيطة وفعالة يقوم المدقق الداخلي بملئها كلما واجهته مشكلة ما، وتسمح بتوجيه استنتاجات المدقق بهدف التوصل إلى توصيات وتتكون الورقة من العناصر التالية : المعاينة، الأسباب، النتائج، التوصيات.

[1] زين يونس، مرجع سبق ذكره، ص ص 65 - 67 .

4. المعاينة الاحصائية :هي خطة تطبيق بطريقة تسمح باستخدام القوانين الاحتمالات للوصول إلى أراء حول المجتمع المراد دراسته، والمعاينة تعتبر عن العملية الشاملة التي تتضمن تحديد العينة وكذلك إختيار العناصر وإختبارها وتقييم النتائج.

و يتبع المدقق الداخلي في هذه الطريقة ثلاثة خطوات أساسية :[1]

أ. **السبر الاحصائي** :هو أداة تسمح انطلاقا من عينة محددة، يتم إختيارها بطريقة عشوائية من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

ب. **تصور السبر** :يقوم المدقق بتحقيق الاهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها.

ج. **اختيار العينة** :و نميز بين نوعين من العينات:

- **العينات غير الاحصائية** :و يتم إختيار العينة باستخدام الطريقة الموجهة الشخصية حيث يعتمد المدقق في إختيار العينة حسب حدسه الشخصي وإعتمادا على مؤهلاته وخبرته.
- **العينات الاحصائية** :و نستخدم في هذه الحالة:

– **العينات العشوائية** :حيث تعطى أرقام لسلسلة من المفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية وهي توفر إحتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.

– **طريقة السبر الترتيبي** :إنطلاقا من نقطة معينة يتم إختيار المفردات بشكل مرتب مثلا 25، 35، 45.

د. **إستغلال نتائج التدقيق** :يتم إستغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:

- تحليل كمي للنتائج :بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.
- تحليل نوعي للأخطار والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أو لا وفي النهاية يتخذ المدقق قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله وفي هذه الحالة ما العمل ؟هل سيقوم باختبارات؟

ثانيا :التقنيات المستعملة للتدقيق الداخلي

تهدف هذه التقنيات لجمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المدقق من حيث إبداء رأيه وتقديم

[1] محمد لمين عيادي ، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص ص 119 - 122 .

توصية إلى الادارة العليا للمؤسسة وتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع والميادين محل التدقيق.[1]

1. المقابلة :يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الإستجواب إلى مجموعة من الشروط:[2]

- يجب إحترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسئول الأول عن القسم؛
- التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب؛
- يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب؛
- يجب أن يتفادى المدقق الاسئلة الشخصية ولا يعير إهتمامه بالأفراد؛

على المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب إعتبار الطرف الأخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

2. الفحص التحليلي :و نقصد به مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات ومقارنات لجميع المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل المراجعة وترتكز هذه التقنية على التقنيات السابقة وهي المقابلة إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق والمعلومات وهذه التقنية تتيح للمدقق الداخلي إكتشاف الانحرافات والفروق الموجودة بينما هو مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة، ومن جهة اخرى فان هذه التقنية تساعد المدقق على تسليط الضوء على الامور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة ويمكن ان تستخدم هذه التقنية كاختيار اساسي أثناء الفحص الميداني.

3. الملاحظة المادية :من الممكن ان يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع.[3]

[1] يونس زين، مرجع سبق ذكره ،ص 69.
[2] محمد عيادي ، مرجع سبق ذكره ،ص 122 .
[3] زين يونس، مرجع سبق ذكره، ص 70.

المطلب الثاني :مسئوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي

لغرض الوصول إلى نظام تدقيق داخلي يتسم بالكفاءة والفاعلية، لابد من تحديد صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي والتي ينبغي ان تحتوي كحد أدنى على الآتي:

أولا: مسئوليات التدقيق الداخلي

إن الدور الهام الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحقيق الشفافية المالية يجعله القيام بمجموعة من مهام ومسئوليات، تتضمن قائمة مسئوليات التدقيق الداخلي قسما خاصا بمسؤوليات وسلطات التدقيق الداخلي وتقضي هذه القائمة في هذا الشأن أنه نظرا لأن وظيفة التدقيق الداخلي تمارس في ظل سياسات تموضعها من طرف الادارة فإن هناك خطرا على استقلاليتها ولعلاج هذا الخطر يجب أن : [1]

- التقيد بسياسات وإجراءات التدقيق الداخلي وبرامج التدقيق الموضوعة ؛
- مراجعة وتقييم مدى نزاهة ومصداقية المعلومات التشغيلية والمالية والوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف التقارير المتضمنة مثل هذه المعلومات؛
- محاولة منع الاخطاء المقصودة وغير المقصودة واتخاذ التدابير اللازمة بشأنها؛
- التفاعل مع جمع الموظفين والمدققين الاخرين والمنظمين؛
- تنفيذ أي مهام أخرى توكل إليه من قبل المدير؛

بالإضافة إلى ذلك : [2]

- ضرورة وجود لائحة رسمية تبين حدود وظيفة التدقيق الداخلي، وتتضمن إنشاء قسم التدقيق الداخلي؛ وتحديد وضعه التنظيمي ونطاق سلطاته ومسؤولياته ؛
- ضرورة أن تتم تدقيق وإعتماد جميع السياسات الخاصة بالتدقيق الداخلي عن طريق مجلس الإدارة؛
- استقلالية المدققون الداخليون عن الانشطة التي يقومون بمراجعتها وهذا يساعد على تدعيم استقلاليتهم ؛
- يجب أن يؤدي المدققون الداخليون مسؤولياتهم بما يتماشى مع المعايير المهنية القائمة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها؛
- المدققون الداخليون مسئولون أمام الادارة من خلال تقديم تقدير بنتائج الفحص والدراسة الى المستويات الادارة العليا؛

[1] مشرف قسم المراجعة، مسؤولية مراجع الحسابات، تاريخ الاطلاع 01 /04 /2016، http://faculty.ksu.edu.sa .
[2] زنان انور السادات، مرجع سبق ذكره، ص 29 .

بالإضافة الى :[1]

- تنفيذ برامج التدقيق وفق توجيهات المدقق الداخلي الرئيسي لإكتشاف أي ملاحظات أو مخالفات؛
- جمع وتوثيق البيانات المتعلقة بالنشاطات الخاضعة للتدقيق بهدف تدقيقها وتحليلها؛
- توثيق كافة الملاحظات من خلال المستندات الثبوتية؛
- حفظ ملف التدقيق للمهمة المنجزة وفق اليات عمل المكتب؛

ثانيا :الصلاحيات

بما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في المساعدة جميع أعضاء ادارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحاليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم والتقارير الدقيقة والصحيحة على نشاط المؤسسة، وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لابد أن يكون مدير ومدققي إدارة التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي :[2]

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع انشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة ؛
- تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختبار الانشطة وتطبيق الاساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي الغير غير المقيدة، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الاجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة ؛
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم ؛
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر؛

ثالثا :مكانة المدقق الداخلي في الشركة:[3]

يؤثر الموقع التنظيمي للمدقق الداخلي في الشركة على قدرته على تحقيق الاستقلالية والموضوعية في عمله ويختلف الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في بيئة الرقابة من شركة إلى أخرى أو من دولة إلى أخرى تبعا للتطور الذي بلغته هذه الشركة أو تلك في متابعتها ومسايرتها لأحدث نظم الرقابة، حيث أنها تخضع إما للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، والوضع الأمثل هو أن تكون تبعية المدقق الداخلي إلى أعلى مستوى إداري بالشركة أن لم يكن لمجلس الادارة أو لجنة التدقيق.

[1] مدقق داخلي ،سلطة النقد الفلسطينية، تاريخ الاطلاع 2016/04/02، http://www.jobs.ps/job//-///23760 .

[2] عبد السالم عبد الله سعيد ابو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 50 - 51 .

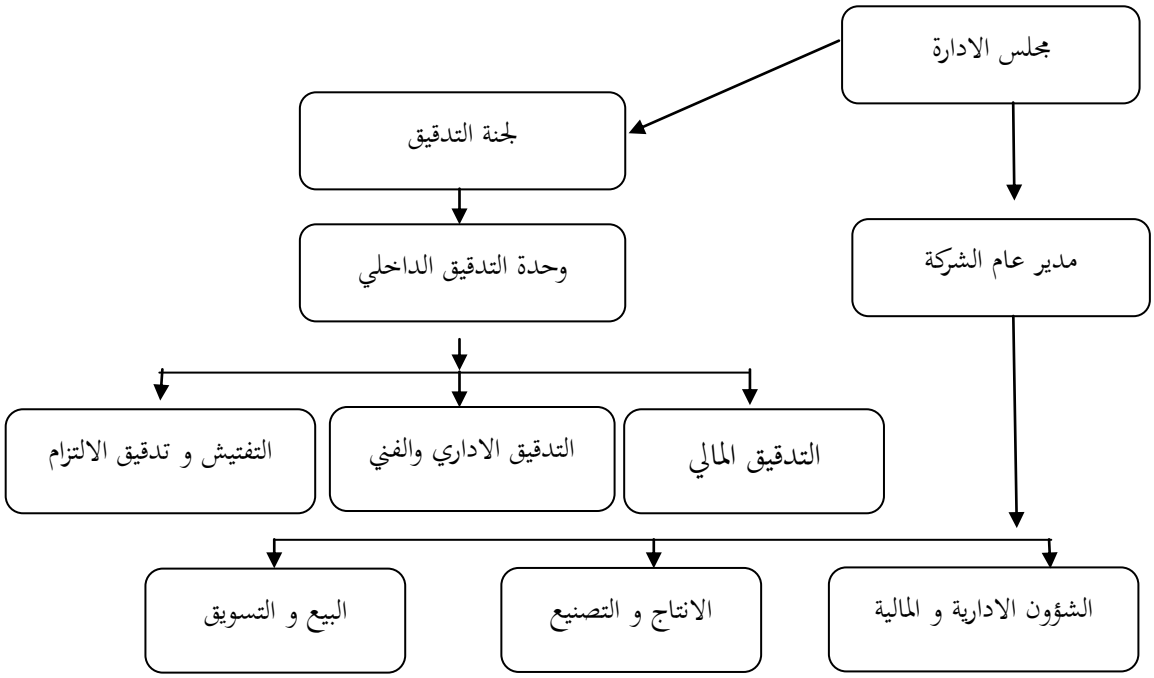
[3] يوسف سعيد يوسف المدلل ،مرجع سبق ذكره ، ص ص 67- 68 .

و قد إستنتجت إحدى الدراسات أنه كلما إرتفعت المكانة التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية كلما تفوق العائد من نشاط التدقيق الداخلي على تكلفة أداء هذا النشاط.

تشير قواعد حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية إلى أهمية تبعية قسم التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق حيث أشارت الفقرة 4/3 من دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية إلى أنه يجب أن يكون تعيين وتحديد وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحديد معاملته المالية بقرار من العضو المنتدب، بشرط موافقة لجنة التدقيق، وفي بعض الدول مثل النمسا وألمانيا التي تكون قسم التدقيق الداخلي إلى الإدارة يتطلب ذلك من مجلس الادارة أن يحصل على ملخص عن عمل ونتائج وظيفة التدقيق الداخلي وأن يحصل مجلس الادارة كذلك على الادلة التي يطلبها للتأكد من أن وظيفة التدقيق الداخلي تحقق هدفها التقييمي بطريقة مناسبة .

و كذلك يمكن أن يترك الامر للشركات لتختار الكيفية التي تناسبها ويوصي الكثير من الباحثين على تبعية قسم التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق أو على الأقل أن يكون لهذا القسم خط تقرير مباشر وبصفة دورية إلى اللجنة والشكل التالي يوضح الشكل التنظيمي لموقع التدقيق الداخلي في الشركة .

الشكل رقم(1-1)وضع التنظيمي الأمثل لوحدة التدقيق الداخلي



المصدر :يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري**، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007، ص 68

المطلب الثالث :خطوات تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

إن معايير التدقيق العامة ومعايير التدقيق الداخلي خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، وهذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية التدقيق والتي تساعده في إتخاذ القرارات الصائبة والوجيهة، فسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كيفية القيام بخطوات التدقيق الداخلي .

تحضير مهمة التدقيق الداخلي :إ ن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيرا جيدا حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية وتكون كالتالي: [1]

أ. **الأمر بالمهمة** :يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العامة، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

ب. **الإطلاع والفهم** :في هذه الخطوة يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية والأزمة التي تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق بغرض تحقيق الاتي :

- معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛
- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل التدقيق وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها؛

ج. **خطة التقارب**: بعد أن يقوم المدقق الداخلي بالإطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة تقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية، سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الاعمال أو العمليات.

د. **تحديد مواقع الخطر**: على المدقق الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلق به، وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لمواقع الخطر، فإن المدقق

[1] لطفي شعباني ، **المراجعة الداخلية و مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، رسالة ماجستير، تخصص ادارة اعمال، جامعة الجزائر، 2003 . 2004، ص ص 77- 78 .

يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة : [1]

- عمود ثالث :يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛
- عمود يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات :عالي، متوسط، ضعيف؛
- عمود خامس :ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالإعتماد على الاجراءات، المعايير، الاشراف والأدوات الملائمة أو الافراد المؤهلين؛
- عمود سادس :الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها، والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل؛

هـ. **التقرير التوجيهي** :يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي ونطاقه، ويعرض الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي إلى تحقيقها، كما يغرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، والتي على ضوئها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المدققين بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع للتدقيق، ومجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة، وهذا التقرير قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الأخر الطالب لها.[2]

1) مرحلة تنفيذ المهمة :

ينتقل المدقق الداخلي إلى الميدان للقيام بأعمال التدقيق وتبدأ هذه المرحلة باجتماع إفتتاحي بهدف معالجة مخطط عملية التدقيق، ويتم من خلاله الإعلان عن نهاية مرحلة التحضير وبداية مرحلة العمل الميداني، الحصول على أكبر قدر ممكن من الوثائق الضرورية للاطلاع عليها خلال الإجتماع، التعريف بفريق التدقيق والأطراف التي ستخضع للتدقيق، ويتم إرسال جدول الأعمال مرفق بتقرير توجيهي ويتضمن : [3]

- التعريف بفريق المدققين الداخليين (خبرتهم ومؤهلاتهم)، سلم السلطة خلال المهمة وبالأفراد الخاضعين للتدقيق؛
- التذكير بالأهداف العامة للتدقيق الداخلي لتحقيق تعاون جيد بين الطرفين؛
- دراسة وتحليل التقرير التوجيهي من خلال عرض أهداف المدققين ومناقشتها مع الطرف الأخر بهدف تعديل التقرير الذي يحدد الأهداف الخاصة ونطاق تطبيقها؛

[1] عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 66.
[2] عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 67.
[3] محمد لمين عيادي ، مرجع سبق ذكره، ص 115 -117.

– تحديد المواعيد والأشخاص الذين يتعاملون معهم المدققين الداخليين لأداء اختباراتهم، أو استجواباتهم وجمع المعلومات؛

– التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية التدقيق أي إمكانية الاجتماع خلال المهمة، الاجتماع النهائي كيف سيتم إعداد تقرير التدقيق، وتعتمد مرحلة تنفيذ على عدة مراحل وهي :[1]

أ. مخطط التدقيق :هو مخطط الفحص وهو وثيقة الغرض منها تحديد أعمال المصلحة الخاضعة للتدقيق وتقييمها وتتميز بكونها وثيقة تعاقدية تربط بين مصلحة التدقيق والإدارة تهدف إلى تقييم مهمة التدقيق الداخلي برنامج عمل الغرض منه تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق.

ب. العمل الميداني :يتبع المدقق منهجية محددة :

– يقوم بتقسيم تتابعي ومنطقي للعمليات بهدف تحديد المخاطر؛

– يحدد المدقق أهدافه ويقوم بإعداد برنامج العمل؛

– لكل نقطة من برنامج العمل يقوم بإعداد قائمة إستقصاء خاصة؛

– يقوم بإعداد مقابل كل الصعوبات أو العقبات التي يصادفها ورقة إبراز وتحليل المشاكل؛

ثم يقوم بعملية الملاحظة المادية المباشرة لما حوله والتي تساعد على الحكم على جودة التنظيم وطرق العمل، أو عن طريق الملاحظة والتي تتعلق باختبار العمليات أو الاجراءات المرتبطة بفترات معينة إنطلاقا من مناطق الخطر او قوائم الإستقصاء لمعرفة كيفية حدوثها ومدى التحكم فيها.

ج. قوائم الإستقصاء :هي وثيقة مهمتها تحديد الاجراءات الخاصة والضرورية للرقابة الداخلية بالنسبة لكل وظيفة، وتعرض النقاط التي يجب فحصها عن طريق إستخدام الأسئلة المغلقة أو المفتوحة وتتضمن خمسة أسئلة أساسية وهي :من ؟ماذا ؟اين ؟متى ؟كيف ؟.

د. ورقة إبراز وتحليل المشاكل :هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المدقق بملئها كلما واجهته مشكلة ما أو خطأ او ملاحظة نقائص، وتسمح بتوجيه إستنتاجات المدقق بهدف التوصل إلى التوصيات.

هـ. التوصيات :هي هدف التدقيق الداخلي إذ يقوم المدقق بتقديم التوصيات لتفادي تكرار المشاكل في المستقبل.

[1] محمد لمين عيادي ، مرجع سبق ذكره، ص 115 -117.

2) مرحلة إعداد التقرير : [1]

على المدقق الداخلي خلال عملية الفحص والتدقيق أن يقوم بتحديد الشكل الذي سيقدم فيه أعماله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعة اقسامها وأنشطتها وعادة ما يتم تقديم النتيجة في شكل تقرير.

و يتم التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي عبر أربعة مراحل وهي :[2]

أ. مرحلة إعداد التقرير الأولي عن التدقيق: يتم إعداد هذا التقرير من خلال إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات التي كشفت للمدققين الداخليين أثناء تنفيذهم للمهمة، ويعتبر هذا التقرير أساس إعداد التقرير النهائي.

ب. مرحلة حق الرد من الأشخاص المدققة أعمالهم :من خلال عقد إجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص الذين تم تدقيق أعمالهم، في هذا الاجتماع يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، بالإضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها الأشخاص المدققة أعمالهم، بالرد علة تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين، وتظهر هذه النزاعات في حالتين:

- يقدم المدقق أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي النزاع؛
- عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المدقق على نقطة النزاع؛

ج. مرحلة إعداد التقرير النهائي: بعد أن يعطي رئيس قسم التدقيق الداخلي موافقته على التقرير، يتم إعداد التقرير النهائي للتدقيق ثم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج المهمة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي اكتشفت ويجب أن يكون التقرير بناء، موضوعي، واضح وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

د. مرحلة متابعة تنفيذ التوصيات :يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتأكيد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به حيال نتائج التدقيق التي تم التقرير عنها.

[1] يونس زين، مرجع سبق ذكره، ص 72.

[2] انور السادات رنان، مرجع سبق ذكره، ص 38.

خلاصة الفصل الأول :

يعتبر التدقيق الداخلي عملية منظمة لها خصائصها وفروضها، تعمل على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بها بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية، مع توصيل النتائج للمستخدمين وذوي الاهتمام، وهو نشاط موجود على مستوى مؤسسة معينة وينصب على فحص العمليات المحاسبة المالية، وعمليات أخرى بغرض إعطاء صورة واضحة عن وضعية المؤسسة وهي وظيفة تعمل على معاينة المعلومات، والقوائم المالية والبيانات المحاسبية ومختلف ممتلكات المؤسسة، ودراستها وتحليلها ثم إستخراج النقائص والتغيرات، بالإضافة إلى إبداء رأي محايد واقتراح الحلول وتقديم التوصيات الممكنة.

تمهيد:

في ظل سعي المؤسسات إلى البقاء والإستمرارية تبقى دائما تهدف الى تحقيق أداء مالي متميز يضمن لها البقاء مع الاستمرارية في النمو والتوسع معتمدتا في ذلك على تدقيق داخلي جيد يحقق لها نظام رقابة داخلية فعالة تولد لها معلومات مصادق عليها من قبل مدقق داخلي تتسم بالمصداقية والشرعية تساهم في تحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسة.

و لمعرفة المؤسسة هل حققت اهدافها أم لا فإنها بحاجة إلى تقييم أدائها، بصفة عامة وأدائها المالي بصفة خاصة و للإحاطة بهذا الموضوع تناولنا في هذا الفصل والذي هو بعنوان مدى مساهمة التدقيق في دعم الأداء المالي حيث حاولنا معالجته كما يلي :

المبحث الاول: الإطار الفكري للأداء المالي .

المبحث الثاني : قياس و تقيم الأداء المالي.

المبحث الثالث : مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.

المبحث الأول :الإطار الفكري للأداء المالي :

لقد نال موضوع الأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة حيز وإهتمام كبير، من قبل الباحثين على إختلاف توجهاتهم الفكرية والعلمية في تحديد مفهوم دقيق فهو يختلف باختلاف الأقسام والمصالح المحققة للأداء وكذا بالنسبة للاتجاهات والرآى الفكرية للباحثين.

و لتوضيح أكثر حاولنا في هذا المبحث إبراز:

- مفهوم الأداء وأنواعه؛
- المفهوم، الأهمية والعوامل المؤثرة في الأداء المالي؛
- أهداف، مناضير ورآى الأداء المالي؛

المطلب الأول: مفهوم الأداء، أنواعه

أولا : مفهوم الأداء :هناك عدة تعاريف للأداء نحاول أن نذكر بعض قيما يلي :

يعود تعريف الأداء إلى الأصل اللغوي للكلمة الانجليزية "toperforme " وتعني أنجز عملا ضخم قام بوظيفة أو مهمة معينة، أدى واجبا.1

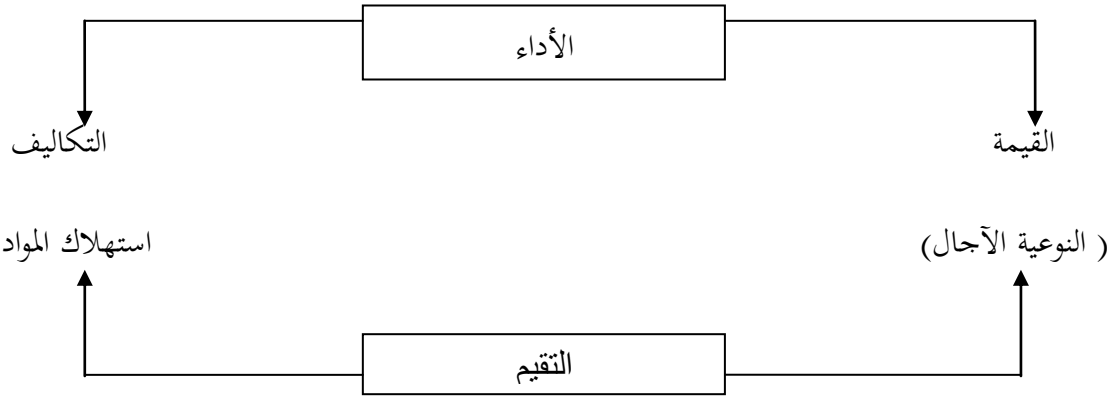
أما Françoise Giraud فقد عرف الأداء بأنه يمثل الثنائية (تكلفة، قيمة) فهو يرى أن مفهوم الأداء توسع فهو يشمل في آن واحد تدنية التكاليف وإنتاج القيمة.2

فحسب رأيه فأن المؤسسة التي لا تحقق المردودية والمتمتعة بأداء عالي هي تلك المؤسسة التي تستطيع أن تنجز وتحقق مختلف أنشطتها وأعمالها بكفاءة وفعالية عالية.

[1] زينب بوقابة ، **التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03، 2010-2011،ص 74.

[2] Françoise Giraud.et les autres **contrôle de gestios et pilotage de la performance**.2eme edition .Gualineediteur ,paris,2004, p69

الشكل (2-1) يوضح مفهوم الأداء في الشكل الثنائية (قيمة، تكلفة)



المصدر: Françoise Giraud.et les autres contrôle de gestios et pilotage de la performance.2eme edition .Gualineediteur ,paris,2004, p69

أما Miller et Bromily فقدما تعريفا للأداء يتوافق مع أهداف المنظمات ومؤسسات الاعمال حيث عرف الاداء .1

" على أنه انعكاس لكيفية إستخدام المؤسسة للموارد البشرية والمالية وإستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها "[2]

أما Pierre Beescos et Carla Mendoza فلخص مفهوم الأداء في البعدين التاليين :

- الأداء في المنظمة هو كل وفقط ما يساهم في تحسين الثنائية في(قيمة تكلفة) فليس من الضروري حسب رأيهما أن نسمي الأداء في تخفيض التكلفة أو زيادة القيمة لوحدها؛
- الأداء في المنظمة كل وفقط ما يساهم في تحقيق وبلوغ الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة والتي نعني بها الأهداف ذات المدى المتوسط والطويل؛

و هناك من يعرفه "على أنه انعكاس لقدرة المنظمة وقابليتها على تحقيق أهدافها" [3]

ويعرف أيضا" هو البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن، والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم ".

---

[1] عبد الوهاب دادن و رشيد حفصي، **تحليل الاداء المالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية باستخدام طرية التحليل العاملي التميزي (AFD)** مجلة الوحات للبحوث و الدراسات، المجلد 07 العدد 02، 2014 ص 22.

[2] نفس المرجع السابق، ص 24.

[3] مهدي عطية موحي الجبوري، **مؤشرات الاداء المالي الاستراتيجي، دراسة تطبيقية، مقارنة بين مصرفي الرافدين و المصرف التجاري للعام**، 2002 ص 02.

وعرف كذلك "هو البحث عن تنظيم العلاقة بين النتائج والموار، وذلك وفق أهداف محددة لعكس توجهات المؤسسة"

ثانيا : أنواع الأداء :نظرا لتعدد التعاريف وتعدد وجهات النظر لمختلف الباحثين في تعريف الأداء نتج عنه عدة معاير وأشكال صنف على أساسها تحديد أنواع الأداء وهي كما يلي:

1. **حسب معيار المصدر** :وفق هذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين من الأداء وهما :[1]

أ. **الأداء الداخلي**: ويطلق عليه أداء الوحدة، ينتج ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو أساسا ينتج من التوليفة التالية :

- الأداء البشري؛
- الأداء التقني؛
- الأداء المالي؛

ب. **الأداء الخارجي** : هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة

2. **حسب معيار الشمولية** : ويقسم الأداء حسب هذا المعيار إلى :[2]

أ. **الأداء الكلي** :هو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها ولا يمكن نسب انجازها الى عنصر دون باقي العناصر الأخرى.

ب. **الأداء الجزئي** :هو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعايير المعتمدة لتقسيم عناصر المؤسسة .

3. **الأداء حسب معيار الوظيفي**: في هذا المعيار يقسم الأداء حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة والتي يمكن حصر بعضها فيمايلي :[3]

أ. **أداء الوظيفة المالية** :ويتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة في بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف المالية فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليه.

---

[1] عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس و تقيم الأداء**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية قسم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2001-2002 ص17 .

[2] عبد الماليك مزهود، **الاداء بين الكفاءة و الفعالية، مفهوم و تقيم، مجلة العلوم الإنسانية**، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الاول، نوفمبر 2001 ص 89.

[3] عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص45.

ب. أداء وظيفة الإنتاج :يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بالنسبة إلى القطاع الذي تنتمي إليه.

ج.أداء وظيفة الأفراد :في هذا الأداء يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة فتكمن هذه الأهمية في قدرتها تحريك الموارد الأخرى توجيهها نحو هدف المؤسسة.

د. أداء وظيفة التموين: يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين والحصول على المواد بجودة عالية في الآجال المحددة.

4. حسب معيار الطبيعة : فقد تم تقسيم الأداء إلى[1]:

أداء اقتصادي، اجتماعي، سياسي وتقني ...الخ وفي الاشارة إلى التصنيف يقول أحد الباحثين لا يمكن للمؤسسة أن تحسن صورتها بالاعتماد الاقتصادي أو التكنولوجي فحسب بل أن الأداء الاجتماعي له وزنه الثقيل على صورة المؤسسة في الخارج.

فالأداء الاقتصادي للمؤسسة يتجسد في الفوائض التي تحققها من وراء تعظيم نواتجها وتدنية مستويات استخدام مواردها .

نجد أن الأداء الاقتصادي يتلازم مع الأداء الاجتماعي فالمؤسسة الناجحة هي التي تعرف كيف يمكن تحقيق أكبر مستوى من النوعين.

ما يلاحظ أن جل المفاهيم والتعاريف سواء المتعلقة بتعريف الاداء أو المتعلقة بأنواع الاداء المختلفة ربطت مفهوم الاداء بمفهومي الكفاءة والفعالية فما مفهومهما:[2]

مفهوم الكفاءة : وهي " القدرة على تحقيق الاهداف بأقل التكاليف "

و عرفت ايضا بأنها " النسبة بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة، أي النسبة بين المخرجات والمدخلات

الكفاءة = النتائج المحققة /الموارد المستخدمة = المخرجات/ المدخلات

مفهوم الفعالية : وتعرف الفعالية بأنها مدى استعداد المؤسسة على البقاء، التكيف، الاحتفاظ بنفسها ونموها أي مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها والتي تشمل الأهداف التي قامت من أجلها والتي تشمل الأهداف طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل .

[1] بوقابة زينب، مرجع سبق ذكره ص، 85

[2] بعزيز فريال، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل الاداء المالي**، ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة 20أوت 1955 سكيكدة، 2014-2015 ، ص ص، 54-55

و في تعريف آخر للفعالية فيعتبرها "أنها محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمؤسسة بما تحتويه من أنشطة فنية ووظيفة إدارية وما يؤثر فيه من متغيرات داخلية وخارجية للتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة ".

و يعبر عن الفعالية بالعلاقة التالية:

الفعالية = النتائج المحققة/ الاهداف المسطرة=المخرجات المحققة/المخرجات المسطرة

المطلب الثاني:المفهوم، الاهمية والعوامل المؤثرة في الاداء المالي

أولا : مفهوم الأداء المالي : يعتبر الأداء المالي أحد الفروع الأداء وأحد أنواعه وبتعدد تعاريف هذا الأخير تعددت تعاريف الأداء المالي ومن أهم هذه التعاريف نذكر مايلي :

فقد عرفه السعيد فرحات جمعة على أنه " هو مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية.[1]

وعرف أيضا على "تشخيص للصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج والجدول الملحقة ".

و لكن لا جدوى من ذلك إن لم يأخذ الظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية ومعدل نمو الأرباح.[2]

و يعرف على أنه" تقديم حكم ذو قيمة حول أدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية متحدة ومدى قدرة المؤسسة على إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة.

مما سبق يتضح أن الأداء المالي هو عبارة عن :[3]

- وسيلة تحفيز لاتخاذ التوازنات الاستثمارية؛
- وسيلة استكشاف المتغيرات والمشاكل والعراقيل التي قد تصادف المؤسسة مستقبلا؛
- أداة تحفيز العاملين والقائمين على الإدارة والمسيرين على بذل مجهودات أكبر؛
- أداة لمعرفة الوضع المالي في لحظة معينة؛

---

[1] السعيد فرحات جمعة ،**الاداء المالي لمنظمات الاعمال** ،دار المريخ للنشر ،الرياض، المملكة العربية السعودية،2000،ص 38.

[2] عبد الغاني دادن، **قياس و تقيم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية**، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،2006-2007،ص36.

[3] نفس المرجع السابق، ص 38.

أسباب تباين مفاهيم الاداء المالي [1]:

يعود السبب في تباين مفهوم وتحديد مفهوم الاداء المالي الى أسباب رئيسية منها:

1. إختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم الوظيفة المالية

حيث أسندت بعض التعاريف الوظيفة المالية إلى القرارات المالية المتخذة، الاستراتيجيات، الخطط، الأهداف والسياسة المالية وأيضا مواجهة المصاعب والعقبات المالية ... والواقع أن المفاهيم لا تستطيع تحديد وتوضيح والكشف عن طبيعة الوظيفة المالية، ويرجع هذا الغموض إلى عدم الشمول من جهة وعدم التوحيد من جهة أخرى سببه تباين وجهات نظر المهتمين، فهناك من الجماعة النقدية حيث تنسب للوظيفة المالية كل عملية تأخذ الشكل النقدي خارجة أو داخلة، عاجلة أو آجلة، في حين أن وجهة النظر التشغيلية يحددها طرح التساؤل هل تنشأ الوظيفة المالية لمواجهة وتجاوز المصاعب المالية ؟ كدعم التوازن المالي، الحد الادنى للربحية اليسر المالي أم أنها تتعلق بكافة التصرفات الخاصة بكيفية الحصول على الاموال وحسن استخدامها؟

2. تطور النظرية المالية الكلاسيكية الى نظرية مالية معاصرة

اعتبرت النظرية المالية الكلاسيكية بأن الوظيفة المالية الكلاسيكية في المؤسسة دور المزود بالأموال وتسيرها وتعرف باسم مالية المؤسسة، مالية الشركات وتبنت الوظيفة المالية وفق المنظور الكلاسيكية هدف مضاعفة الربح في ظل مستقبل مؤكد الحدوث.

لكن سرعان ما انهار هذا المفهوم في ظروف اتسمت بالتعقيدات وظروف عدم التأكد والتظليل المعلوماتي ...،فضلا عن التحديات التي تواجهها المؤسسات، ازدياد الدخل الحكومي بشكله المباشر وغير المباشر، التقدم التكنولوجي، دور النقابات واتحادات العمال، حدة المنافسة، شروق سوق المال والمؤسسات المصرفية، ندرة الاموال، الى جانب ارفاع تكلفتها .

ثانيا : أهمية الاداء المالي :[2]

- تقيم ربحية المؤسسة والهدف منه هو تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهمين؛
- تقيم سيولة المؤسسة والهدف منه هو تحسين قدرة المؤسسة في الوفاء بالالتزامات؛
- تقيم تطور نشاط المؤسسة وذلك بغية معرفة سياسة المؤسسة في توزيع الأرباح؛
- تقيم مديونية المؤسسة من خلال معرفة مدى إعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي؛

[1] دادن عبد الغاني، **قراءة في الاداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الباحث، العدد 04،جامعة ورقلة، 2006،ص،42.

[2] محمد محمود الخطيب، **الاداء و اثره على عوائد اسهم الشركات**، دار حامد للنشر و التوزيع، ط 01،عمان، 2010،ص،ص،48،47 .

- تقيم تطور حجم المؤسسة من أجل تحسين القدرة الكلية للمؤسسة؛

ثالثا : العوامل المؤثرة في الأداء المالي:

1. **حسب معيار مصدر العوامل:** تقسم حسب معيار مصدر العوامل إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية وهذا التقسيم الأكثر قبول من قبل الباحثين

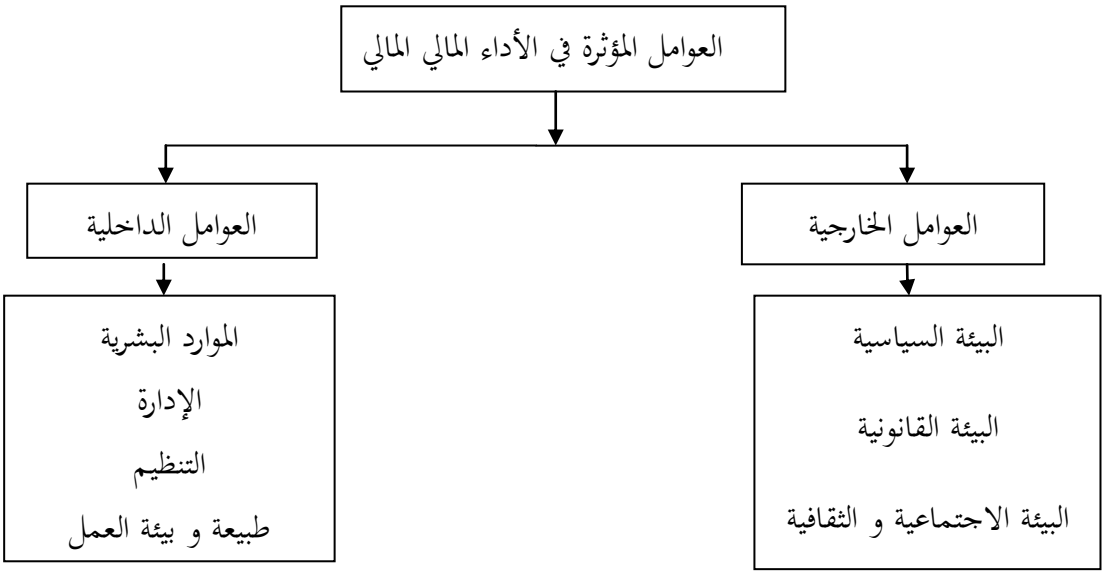
أ. العوامل الداخلية : [1]

- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال؛
- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة؛
- الرقابة على التكاليف؛

ب. العوامل الخارجية : [2]

- منافسة الشركات الأخرى العاملة في نفس نوع النشاط؛
- القوانين والسياسات الجمركية والضريبية التي تطبق على الشركات؛
- الحالة الاقتصادية والسياسية والمالية للدولةودرجة التقدم التكنولوجي في إنتاج الشركة؛

الشكل (2-2)العوامل المؤثرة على الأداء المالي



المصدر: سهام شيكاوي، **الثقافة التنظيمية وتأثيرها على أداء المنظمة، مذكرة ماجستير**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس 2007/2006،ص56.

[1] السعيد فرحات جمعة مرجع سبق ذكره، ص39.

[2] اسامة عبد الخالق الانصاري، **الادارة المالية**، جامعة القاهرة .ص 155.

2. **حسب معيار إمكانية التحكم فيها:**[1]

وقد قسم هذا المعيار العوامل المؤثرة في الأداء إلى عوامل خاضعة إلى تحكم المؤسسة وهي تقابل العوامل الداخلية وعوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة وهي تقابل العوامل الخارجية.

أ. **العوامل الخاضعة الى تحكم المؤسسة** :و هي عوامل تتميز بصدورها عن عناصر تقع في محيط المؤسسة وهذه العوامل تنتج عن تفاعل مختلف العناصر الداخلية لذلك فهي تخضع الى حد ما لتحكم المؤسسة أو بالأحرى لتحكم مسيرها.

وهي تشمل مختلف المتغيرات أو القوى المؤهلة على الاداء سلبا أو ايجابا والتي تسمح للمسير أن يحدث فيها التغيرات التي تسمح بتخفيف أو الغاء اثارها السلبية وتعظيم اثارها الايجابية يمكن تصنيف هذه العوامل حسب الجانب الذي تتعلق به المؤسسة إلى مجموعتين رئيستين وهما:

- **العوامل التقنية:** هي مختلف المتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني للمؤسسة وتضم على الخصوص ما يلي:
  - نوع التكنولوجيا المستخدمة في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات؛
  - نسبة الإعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال؛
  - تصميم المؤسسة من حيث المخزن، الورشات، التجهيزات والآلات؛
  - نوع المنتوج وشكله ومدى مناسبة التغليف ؛
  - التوافق بين منتجات المؤسسات ورغبات طالبيها؛
- **العوامل البشرية:** وهي مختلف القوى والمتغيرات التي تأثر على استخدام الموارد البشرية في المؤسسة وتظم على الخصوص ما يلي:
  - التركيبة البشرية من حيث السن والجنس؛
  - مستوى تأهيل الافراد؛
  - التوافق بين مؤهلات الأفراد والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة؛
  - نظامي المكافآت والحوافز؛
  - الجو السائد بين العمال والعلاقة السائدة بين المشرفين والمنفذين؛
  - نوعية العمال؛

[1] عبد الماليك مزهود، مرجع سبق ذكره، ص،ص، 92،93.

ب. العوامل غير الخاضعة لتحكم المؤسسة:

و تشمل مجموعة التغيرات والقيود والمواقف التي هي بمنأى عن رقابة المؤسسة وبالتالي هي تمثل محيط المؤسسة بمختلف أبعاده وباعتبارها كذلك يمكن أن تكون فرص يسمح باستغلالها وبتحسين أداء المؤسسة أو قد تكون خطر تؤثر سلبا على المؤسسة.

و يمكن تقسيم هذه العوامل حسب طبيعتها الى عوامل اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية أو تكنولوجية أو سياسية أو قانونية وان كان هذا التقسيم صعب الضبط لأن الكثير من العوامل يمكن أن تنتمي إلى أكثر من مجموعة مثلا نمط الاستهلاك يمكن أن يدرج ضمن العوامل الاقتصادية في نفس الوقت ضمن العوامل الثقافية و باعتبار أن الأمر يتعلق بالمؤسسة الاقتصادية هي الأكثر إنعكاسا على الأداء ذلك نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة من جهة وبكون المحيط الاقتصادي عموما يمثل مصدر مختلف مواردها ومستقبل منتوجاتها من جهة أخرى وتنقسم حسب شموليتها الى:

- **عوامل إقتصادية عامة:**

كالفلسفة الاقتصادية للدولة، معدلات نموها الاقتصادي، سياسات التجارة الخارجية، معدلات التضخم، أسعار الفائدة .....الخ .

- **عوامل اقتصادية قطاعية أخرى:**

كوفرة المواد الاولية، الطاقة، درجة المنافسة، هيكل السوق، دورة حياته، الأيدي العاملة المؤهلة، مستوى الأجور في القطاع.

و يميز هذا النوع من العوامل القطاعية عن العامة بتأثيره المباشر على أداء المؤسسة على المدى القصير نسبيا . و إن كانت العوامل الاقتصادية تعتبر أكثر تأثيرا على العوامل الأخرى والمتمثلة في الإجتماعية والثقافية والسياسية لا تقل أهمية في تأثيرها على أداء المؤسسة.

المطلب الثالث :أهداف، مناضر ورأى الاداء المالي

أولا : أهداف الاداء المالي :

يمكن حصر أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيق فيما يخص الجانب المالي للمؤسسة فيما يلي :

1. السيولة واليسر المالي:[1]

تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرة مواجهة التزاماتها على المدى القصير او بتعبير آخر تعني قدرتها على تحويل بسرعة للأصول المتداولة، المخرجات والقيم القابلة للتحقيق إلى أموال متاحة فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

بصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يودي بالأضرار بثلاث مصالح و هــي :

- المؤسسة: تحد السيولة من تطور ونمو المؤسسة؛
- أصحاب الحقوق :تخلق مشكلة نقص السيولة عدة أزمات إتجاه الاطراف التي لها حقوق على المؤسسة؛
- عملاء المؤسسة :قد تؤدي هذ المشكلة إلى تغير شروط تسديد العملاء؛

2. **التوازن المالي:**[2]

هو هدف تسعى الوظيفة المالية إلى بلوغه لان يمس باستقرار المالي للمؤسسة ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة بين رأس المال الثابت والأموال التي تسمح بالاحتفاظ به عبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الاموال ومصادرها، ومنه يتضح أن الرأس المال الثابت والمتمثل عادتا في التثبيتات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة.

3. **الربحية والمردودية** :تقيس مدى كفاءة وفعالية الشركة أو المؤسسة على توليد الأرباح وتمثل نسبة المردودية من خلال العائد على حقوق الملكية وتقيس النسبة التي يحصل عليها المساهمون مقابل رأس المال المستثمر في المؤسسة.

4. **نمو المؤسسة** : قرار النمو والتوسع والبقاء والاستمرارية من بين القرارات الاستراتيجية التي تتبناها أي مؤسسة اقتصادية وتهدف إليها وبذل اعتبار النمو وظيفة إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات.

[1] عادل عشي، مرجع سبق ذكره ص، 36.

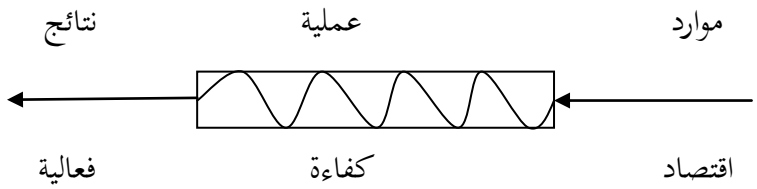
[2] علي شيتور، **مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2013-2014، ص 52 .

ثانيا : مناضر ورأى الأداء المالي :

1. **الأداء من المنظور المالي**[1] :إن تحقيق النجاح والبقاء في السوق صار غاية كل مؤسسة مهما كانت طبيعة عملها وقد تعلق تحقيق هذه الغاية بالأداء المحقق من قبل هذه المؤسسات والذي كان يترجم في شكل دلالات مالية.

وإرتبط مفهوم الأداء بمفهوم الفعالية التي تعني تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة والكفاءة التي تشير إلى الإستخدام الأمثل للموارد وقد أضاف bouquin الإقتصاد كمفهوم يشرح الأداء:

الشكل (2–3)اشكالية الاداء المالي حسب bouquin



المصدر: أمال معروف، **مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصاديةالعلوم التجارية وعلوم التسيير**، جامعة الجزائر 03،**2010–2011**، ص،**05** .

شرح فيه الأداء من النظرة الاقتصادية حيث أن المؤسسة تستهلك مجموعة من الموارد (مواد أولية، رأس المال، وقت، وغيرها من أجل تلبية حاجات مختلف الافراد) فهي بذلك تنشئ قيمة (إنشاء منتجات لتلبية مختلف الحاجيات) وتكاليف (استهلاك المواد) لتحقيق هذه القيمة فإن كان الافراد راضون بتلك القيمة أي المنفعة أي المنفعة المحصل عليها فإنهم يكونون على استعداد لدفع السعر الذي تطلبه المؤسسة ليصبح الأداء كل وفقط ما يؤدي الى تحسين الثنائية قيمة – تكلفة.

2. **الأداء من وجهة نظر الادارة**[2]:تهدف إدارة المؤسسة إلى تحقيق الخطط والاستراتيجيات التي تتماشى ومصالح الأطراف الأساسية في المؤسسة كالملاك، الإدارة، المقرضين، المجتمع...الخ.

حيث يسعى كل طرف في المؤسسة إلى تحقيق أهدافه بالقدر الذي يعظم المنفعة الموجودة وذلك أن إدارة المؤسسة بمثابة الجهاز العصبي أو القلب النابض الذي يجمع مختلف الأطراف باختلاف أهدافهم واستراتيجياتهم.

و يعرف الأداء من وجهة نظر الإدارة على أنه قدرة المؤسسة على توليد الأرباح وتشكيل الثروة من عنصرين رئيسيين :

---

[1] معروف أمال، **الانتقال من الاداء المالي الى الاداء الاستراتيجي**، مذكرة ماجستير،كلية علوم التسيير. جامعة الجزائر 03، 2010-2011ص،ص،06،05.

[2] دادن عبد الغاني، **قياس و تقيم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج مبكر باستعمال المحكاة المالية**، مرجع سبق ذكره ص،25.

- مدى قدرة الأصل الاقتصادي على توليد المبيعات ؛
- مدى قدرة المؤسسة على توليد الارباح؛

3. **الأداء من وجهة نظر الملاك:** وهم الطرف الاساسي في المؤسسة ويسمون أيضا أصحاب المصلحة الرئيسية في بقاء المؤسسة، يعتبر المساهمون ملاك بقدر مساهمتهم في رأس مال .

و يعرفهم الباحثون في كتب التسيير بالموصفات التالية :جالبي مصادر التمويل، المراقبين، ذوي النظرة الاستراتيجية ....الخ.

يعتبر الربح المصطلح البارز في تقيم الأداء من منظور الملاك، ولذلك ظلت الكشوف المحاسبية في تزويد الملاك والمقرضين بالمركز المالي ومدى الربحية.

ولا يمكن إعتبار قيمة السهم وتعظيم الارباح كأهداف تصبوا إليهما الادارة دون الأخذ بعين الإعتبار القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الملمة بالقرار.

4. **الأداء من وجهة نظر المقرضين** :

كذلك يدرج المقرضين ضمن فئة ملاك رأس المال المؤسسة فكما هو شأن العلاقة بين الملاك والادارة وهناك علاقة بين الدائنين والادارة، واذا أصبح الأمر أكثر تعقيدا إذا تعارض مصالح الملاك ومصالح الدائنين فربما إنحازت الإدارة إلى طرف دون الأخر كخدمة مصالح الملاك وكرد فعل من قبل الدائنين يقومون بحماية لأنفسهم مقابل تكلفة تعرف بتكلفة الوكالة الاقتراض.

5. **العمال والموظفين** : هم الطرف الفاعل والمكون الرئيسي الذي يسهر على سيرورة المؤسسة .و تستفيد هذه الفئة نظير المجهودات الفكرية والعضلية المبذولة أجرة أو راتب وليس بالغريب أن تهدف هذه الفئة الى تعظيم مداخيله وثرواتهم لقاء المجهودات مما يعني البقاء والاستمرارية في العمل بكفاءة عالية.

كما يسعى العمال الى تخصيص جزء من الثروات لخدمة مصالحهم كالرسكلة وتنمية قدراتهم بدلا من حصرها في مصالح الملاك.

6. **البيئة الاجتماعية:** لا يمكن أن تكون المؤسسة الاقتصادية بمعزل عن المجتمع لذا لا يمكن تجاهل المحيط والبيئة الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة ومن غير الحكمة ايضا تجاهل فئة المجتمع خلال فترة بناء التوقعات والبرامج المستقلة ذلك أن الادارة هي المدرب المنسق بين الاطراف دون اقصاء.

المبحث الثاني :قياس وتقيم الاداء المالي

ان تقيم الاداء المالي يعتبر عملية مهمة داخل المنظمة بحيث يعتبر بعض الباحثين جزء من الرقابة الداخلية باعتباره يحاول ان يقارن بين ما كانت المؤسسة تريد تحقيقه وما حققته فعلا وتحايله ولتوضيح أكثر تناولنا ما يلي :

- مفهوم وأهمية تقييم الاداء المالي؛
- مراحل وطرق تقيم الاداء المالي؛
- مؤشرات الأداء المالي ؛

المطلب الاول :مفهوم وأه[1]مية تقويم الاداء المالي

أولا :مفهوم الاداء المالي:

يرى بعض الباحثين أن مفهوم تقويم الأداء المالي في أي منظمة يعني التأكد من مطابقة نتائج العمل مع الأهداف المحددة .

و يرى الباحث عبد الوهاب عبد الله مسعود عياش أن تقويم الأداء المالي يشير إلى نشاط مستمر يهدف إلى التعرف على مستويات التنفيذ التي قامت بها الوحدة الاقتصادية وليس بالضرورة المنشأة ككل خلال فترة محددة ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المرسومة سلفا ومعرفة الانحرافات أن وجدت وتحديد أسبابها بغرض تعضيد أسباب الانحرافات الايجابية وتلافي ومعالجة أسباب الإنحرافات السلبية مستقبلا .

و يرى كذلك ضرورة توافر مجموعة من العناصر الهامة في أي عملية تقيم الأداء منها :

- أهداف واضحة ومحددة وقابلة للقياس ومرتبطة بفترة زمنية محددة؛
- قياس موضوعي للنتائج المحققة فعلا؛
- إجراء المقارنة بين ما تحقق فعلا من النتائج مع الاهداف المرسومة مسبقا؛

و يرى كل من poster et slreib أن تقيم الأداء المالي هو عبارة عن مراجعة لما تم إنجازه بالاعتماد على معايير العمل فمن خلال التقييم يتم وضع معايير لتقييم الاداء المالي من واقع الخطط والأهداف الاستراتيجية . للمؤسسة والتي تستند تقيم الأداء كموجه ومراقب وضابط لجهود العاملين في كافة المستويات الإدارية من أجل تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة.[2]

---

[1] عبد الوهاب عبد الله عياش، **دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي**، مجلة الناصر، العدد الرابع، جامعة الناصر، يوليو – ديسمبر 2014،ص، 164.

[2] مشعل جهز المطيري، **تحليل و تقيم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية**، مذكرة ماجستير، كلية الاعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2010-2011،ص 11.

و يعرف أيضا على أنه قياس العلاقة بين العناصر المكونة للمركز المالي للمشروع (الأصول المطلوبات، حقوق المساهمين/ النشاط التشغيلي) للوقوف على درجة التوازن بين هذه العناصر وبالتالي مدى متانة المركز المالي[1]

و يعرف كدلك على أنه "ما هو الا قياس لنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقا وتقديم حكم على ادارة الموارد الطبيعية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة[2]

و يعرف تقيم الاداء على أنه "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل إستخدام لتحقيق الأهداف المحققة من خلال مدى جودة الاداء واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الانشطة بالمؤسسة بما يحقق الأهداف المرجوة منها.

و يعرف أيضا كذلك على أنه" عملية لاحقة لعملية إتخاذ القرارات الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة وذلك كما إستخدم الاسلوب التحليل المالي والمرجعة الادارية.[3]

و ينظر كثير من الباحثين إلى عملية تقيم الأداء على أنها مرحلة أو جزء من عملية المراقبة باعتبارها تنصب على الانجازات المحققة في المؤسسة وتمارس من أجل الاجابة على الاسئلة التالية:

- ماذا تحقق مما يجب أن يتحقق ؟
- لماذا لم يتحقق الذي يجب أن بتحقق؟

و الاجابة عليه هي مرحلة أخرى من مراحل الرقابة والتي تدخل في عملية تقيم الأداء أي أن هذه الاخيرة تتوقف عند مقارنة النتائج الفعلية مع المؤشرات المرجعية ثم اصدار حكم بشأن أداء المؤسسة .أما الرقابة في بالإضافة فهي عملية تقيم الاداء في حد ذاتها تتضمن أيضا دراسة الانحرافات إن وجدت لتحديد أسبابها وكذا التدابير الواجب اتخاذها.

و في هذه الشأن هناك من يرى أن عملية تقيم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي توجيه الانشطة داخل التنظيم كي يصل إلى هدف محدد فإن تقيم الأداء هو إستقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية.

---

[1] محمود جلال أحمد، طلال الكسار، **استخدام مؤشرات النسب المالية في تقويم الاداء المالي و التنبؤ بالأزمات المالية للشركات (الفشل المالي)** ،بحث مقدم الى المؤتمر العلمي السابع، جامعة الزرقاء الخاصة،2009،ص 07.

[2] .محمد نجيب دبابش، طارق قدوري ، **دور النظام المحاسبي المالي في تقيم الاداء المالي، مداخلة، ملتقى وطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الصغير و المتوسطة في الجزائر**، يومي 05 و 06 ماي 2013، ص 07.

[3] سعاد شدري معمر ، ، مرجع سبق ذكره، ص 125.

و من هذا المنظور جاءت جل التعاريف لتقيم الأداء على أنه " تعبير تقيم نشاط الوحدة الاقتصادية، في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معنية وهو ما يهتم :

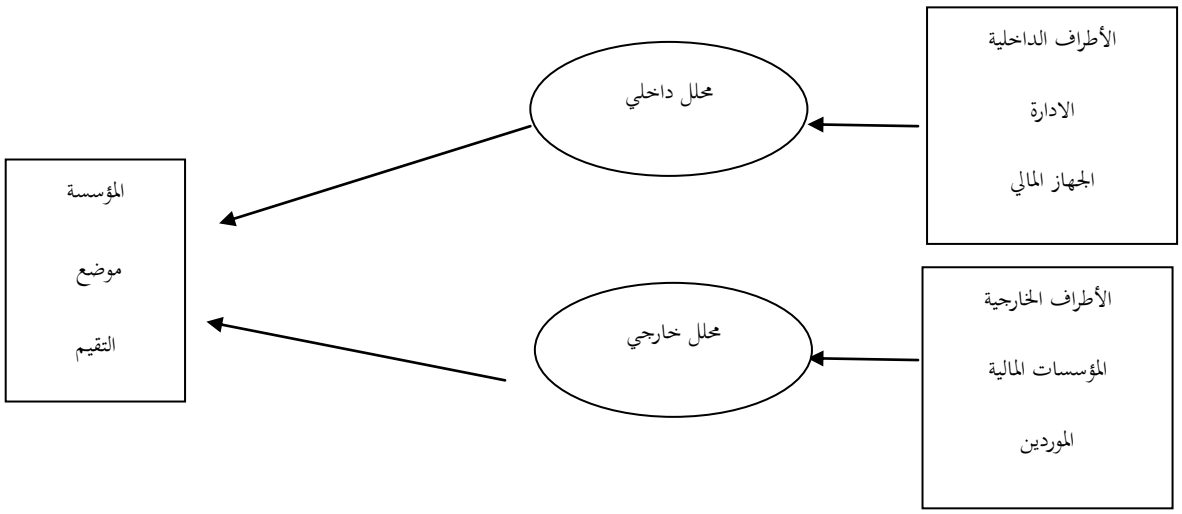
- بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمقدمة .
- بقياس كفاءة الوحدة في إستخدام المواد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية.

أو هو عبارة عن قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المطلوبة تحقيقها أو ممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث ويحدث فعلا ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط المصنوعة بما يكفل إتخاذ الاجراءات الملائمة لتحسين الأداء.[1]

و يعرف تقيم الأداء المالي "بأنه تلك المرحلة من مراحل الإدارة الاستراتيجية التي يحاول فيها المديرون أن يعرفوا الخيار الاستراتيجي ينفذ بصورة صحيحة".

و يعرف كذلك بأنه قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب أن يتم وفقا للتخطيط المعد مسبقا لإكتشاف نقاط القوة والضعف.[2]

الشكل (2–4)الأطراف المستفيدة من عملية التقييم للأداء المالي



المصدر : جمال الدين المرسي وأخرون، الادارة المالية، مدخل لاتخاذ القرارات، الدار الجامعية 2006،ص 98.

و من خلال التعاريف والمفاهيم السابقة نستخلص ما يلي أن التقييم يشمل :

- تنفيذ الاهداف المسطرة بأعلى درجة ؛
- التأكد من الاستعمال الاحسن والرشيد للموارد والامكانيات المتاحة؛

[1] عبد الماليك مزهود، مرجع سبق ذكره،ص 95.

[2] مهدي عطية موحي الجبوري، مرجع سبق ذكره،ص02.

- مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات التصحيحية؛

ثانيا : أهمية تقيم الاداء المالي :تبرز أهمية تقيم الأداء المالي فيما يأتي :

- يظهر تقيم الأداء التطور الذي حققته المنشأة من خلال مسيرتها سواء نحو الأفضل أو نحو الاسوأ؛
- معرفة العناصر الكفؤة ووضعها في الموضع الأكثر انتاجية والإستغناء عن العناصر غير المنتجة ومساعدة العناصر التي تحتاج إلى مساعدة للنهوض بأدائها إلى مستوى الأداء والطموح ؛
- الموضوعية وتحديد المكافآت التشجيعية في تقيم الأداء القائم على الموضوعية في المعاملة بين العاملين وفق أسس وقواعد عادلة يحقق لدى الأفراد إنطباعا، بأن ما يستحقونه مع أدائهم وكفاءتهم وأنه تمت معاملتهم معاملة واحدة دون تميز أي فرد على آخر، فالنظام العادل لتقيم الأداء يكافئ كل بحسب مقدرته وجهده وكفاءته في العمل؛
- تساعد عملية التقييم في تحديد المسؤولين على الانحرافات؛
- إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات المماثلة بالشكل الذي يدفعها إلى تحسين مستوى أدائها؛
- إكتشاف التغيرات التي لها تأثير على أنشطة المنظمة ؛
- إكتشاف القرارات الخاطئة فورا لإتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب؛
- توفير نظام تقيم الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية لأغراض التخطيط وإتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية؛[1]
- يساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مركز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛
- يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة في المستقبل حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها وإبراز العناصر غير المنتجة والإستغناء عنها؛[2]
- يؤدي تقويم الأداء المالي إلى الكشف على مدى تحقيق القدرة الإرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة حيث أن الأول يعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات بينما الثانية تعني قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها؛[3]

---

[1] عتاب يوسف حسون، **تقيم كفاءة معايير التقييم المالي و الاداري المستخدمة في قطاع النقل البحري (نموذج مرفأي اللاذقية و طرطوس)** مذكرة ماجستير ،كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا،2006-2007،ص،53 .

[2] سعاد شدري معمر ، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[3] عبد الغني دادن ، **قراءة في الاداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره،ص41.

المطلب الثاني : مراحل وطرق تقيم الأداء المالي

أولا : مراحل تقيم الاداء المالي:[1]

1. **مرحلة تحديد الاهداف** : في هذه المرحلة يتم معرفة الأهداف والخطط والنتائج المطلوب الوصول إليها ويتم في هذه المرحلة توقع الأداء اللازم بذله لتحقيق تلك النتائج.

فقد تكون الأهداف هي تحقيق مبلغ معين من الأرباح أو إنتاج عدد معين من الوحدات أو تأدية خدمة معينة قد يكون الهدف هو الحصول على رقم معين من العملات الأجنبية من خلال تصدير المنتوجات أو تأدية الخدمات ويرى بعض الباحثين أن عملية التقييم تبدأ بوضع الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها من خلال فترة زمنية معينة وتنتهي بتحقيق هذه الأهداف.

2. مرحلة تحديد معيار التقييم : فبعد تحديد أهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها لا بد من تحديد معايير التقييم والمعايير هي عبارة عن ترجمة للخطط والأهداف والسياسات والإجراءات الخاصة بأي منشأة وهي عبارة عن وسائل تسمح بإجراء المقارنة بين الاهداف والأداء أو بين المدخلات والمخرجات و المعيار هو مستوى من النشاط المؤسس من قبل الإدارة كنموذج لتقييم الأداء.

3. مرحلة القياس والتقييم : فبعد تحديد الأهداف ووضع المعايير تأتي مرحلة القياس والتقييم وهي خطوة لا تقل أهمية عن سابقيها فمرحلة تقيم الأداء الفعلي ونتائجه عن طريق قياس العمل الذي تم إنجازه وأداؤه ومقارنته مع معايير التقييم.

ويتم وفق هذه المرحلة متابعة الأداء وقياسه وفق المعايير الموضوعية له فهذا المرحلة تطبيق المعايير الموضوعية مع الأداء الفعلي.

4. مرحلة مقارنة الاداء المقاس بالمعايير والكشف عن الانحرافات

يتم في هذه المرحلة مقارنة الأداء المقاس الذي تم في المرحلة الثانية ومقارنته مع المعايير التي تم وضعها في المرحلة الثانية، والهدف الأساسي لهذه المرحلة مقارنة النتائج التي توصل إليها مع معايير التقييم من أجل تقييم الأداء الفعلي.

[1] عتاب يوسف حسون، مرجع سبق ذكره، ص 57-72.

5. **مرحلة تصحيح الانحرافات** : بمجرد الإنتهاء من قياس الأداء ومقارنته بالمعايير وتحديد الإنحرافات يبدأ التفكير في إتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة والاجراءات التصحيحية تهدف إلى الوصول بالأداء الفعلي إلى مستويات ومعايير الأداء المطلوبة أو المخططة.

و هي أهم المراحل الضرورية لتحقيق الكفاءة في عملية التقييم فبدونها لا يمكن إقتراح الخطوات التصحيحية.

ثانيا : طرق التقييم

إن أهم الخطوات الواجب اتباعها في أي عملية للتقييم الأداء المالي هي كما يلي[1]:

- الحصول على مجموعة من القوائم المالية السنوية وقوائم الدخل؛
- إحتساب مقايس مختلفة لتقيم الأداء المالي مثل نسب الربحية، نسب السيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات؛
- عداد وإختيار الادوات المالية التي تستخدم في عملية تقيم الأداء المالي؛
- دراسة وتقيم النسب وبعد إستخراج النتائج ؛
- يتم معرفة الانحرافات والفروق ومواطن الضعف في الأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع؛
- وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقيم الأداء المالي من خلال النسب بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها؛

المطلب الثالث :مؤشرات الأداء المالي

قد تم تقسم مؤشرات تقيم الأداء المالي إلى مؤشرات تقليدية ومؤشرات حديثة ويمكن عرضها فيمايلي:

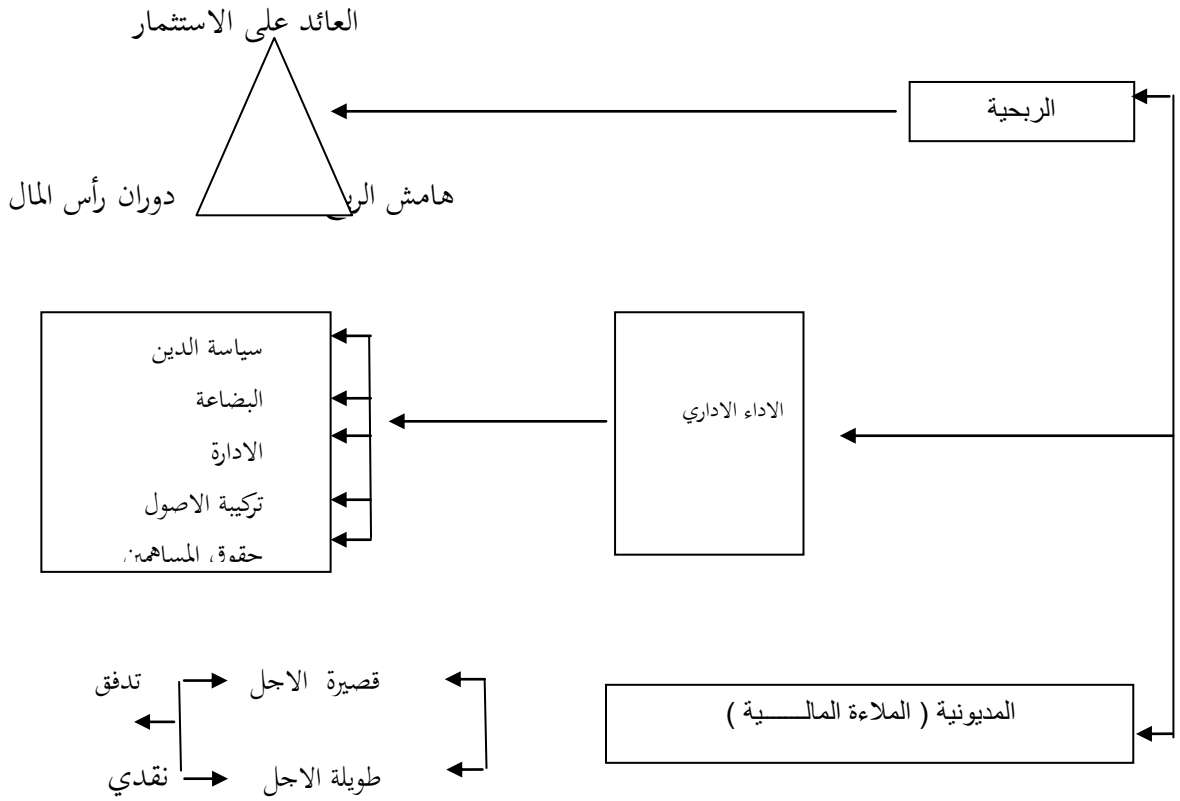
أولا : المؤشرات التقليدية: ونذكر منها المؤشرات المتعلقة بتقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية الخاصة بتحليل المركز المالي وكذلك تقيم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي.

1. إستخدام النسب المالية في تقويم الأداء المالي :

سنحاول في بداية الأمر عرض الشكل التالي المتعلق بالإطار العام للنسب المالية بغية توضيح التصور العام عن كيفية التقييم للأداء المالي باستخدام مؤشرات المنسب المالية.

[1] محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص، ص 51،52 .

الشكل(2–5)الاطار العام للنسب المالية



المصدر : محمود جلال أحمد، طلال الكسار، استخدام مؤشرات النسب المالية في تقويم الاداء المالي و التنبؤ بالأزمات المالية للشركات (الفشل المالي) بحث مقدم الى المؤتمر العلمي السابع، جامعة الزرقاء الخاصة،2009،ص 07

أي مؤسسة في تحليلها لمركزها المالي تعتمد على دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية ثم تفسر وتقارن تلك العلاقة مع النسب المعيارية المستمدة من القطاع الذي تنشط فيه ومن أهم هذه النسب ما يلي:[1]

أ. نسب السيولة: هي تلك النسب التي تهدف إلى تحليل وتقيم رأس المال العامل والتعرف على درجة سيولة المؤسسة على المدى القصيرة أي أن الاهتمام سيكون بعناصر الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة وهي كما يلي:

- **نسبة السيولة العامة** : وتقيس هذه النسبة تغطية المؤسسة لالتزامات في المدى القصير عن طريق الأصول المتداولة وتحسب بالعلاقة التالية :

نسبة السيولة العامة = الاصول المتداولة / الديون قصير الاجل

[1] محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، مرجع سبق ذكره،ص08.

- **نسبة السيولة المختصرة = (القيم القابلة للتحقيق +القيم الجاهزة)/ ديون قصيرة الاجل**
- **نسبة السيولة الجاهزة** :تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة لتغطية ديونها قصيرة الأجل بالقيم الجاهزة فقط (متاحات نقدية وشبه النقدية)و تحسب بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة / ديون القصيرة الاجل

ب. نسب النشاط : وهي النسب التي تبين كفاءة المؤسسة سواء في تحصيل الحقوق أو استغلال مواردها أحسن استغلال ولقياس هذه الكفاءة يتم اجراء المقارنات بين المبيعات ومستوى الاستثمار في عناصر الموجودات وتفترض هذه النسب وجود نوع من التوازن بين المبيعات والأصول ويطلق عليها أيضا نسبة قياس الأصول وتشمل النسب الأتية :

- **نسبة تغير رقم الاعمال** :وتقيس هذه النسبة نسبة تغير رقم الأعمال مقارنة بالسنة الماضية

و تحسب بالعلاقة التالية :

نسبة رقم الاعمال = (رقم الاعمال ن– رقم الاعمال ن–1)/رقم الاعمال ن–1

- **معدل دوران المخزون =**هذا المؤشر يبن عدد مرات دوران المخزون ويحسب بالعلاقة التالية:
- **معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات / متوسط المخزون**
- **معدل دوران المبالغ تحت التحصيل = صافي المبيعات/ متوسط الحسابات المدينة**
- **مدة ائتمان الزبائن[1] = (الزبائن + أوراق القبض)/المبيعات TTC *360يوم**

كلما كانت فترة الائتمان صغيرة كلما كان أفضل حيث يتم تحصيل حقوقها لدى الغير في فترة قريبة مما يجعلها تعيد استثمار اموالها.

- **مدة تسديد الموردين[2] = (الموردين + أوراق الدفع)/ المشتريات TTC*360**

كلما كانت المدة أكبر كلما كانت أفضل بالنسبة الى المؤسسة لتفادي صعوبات قد تواجهها المؤسسة

ج. نسب المردودية :وتعرف أيضا بنسب الربحية فالمردودية معيار مهم لتقيم أداء المؤسسة الاقتصادية حيث تعبر عن قدرة وسائل المؤسسة على تحقيق نتائج جيدة وهي تقيس نتيجة السياسات والقرارات المتخذة من طرف مسيري المؤسسة فهي تعتبر نتيجة المقارنة بين ما تحصلت علية المؤسسة .

و ما استخدمته في عملية النشاط وهي تشتمل على النسب التالية :

[1] مليكة زغيب و ميلود بونشنقير ، **التسير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة سكيكدة 2010،ص 39.

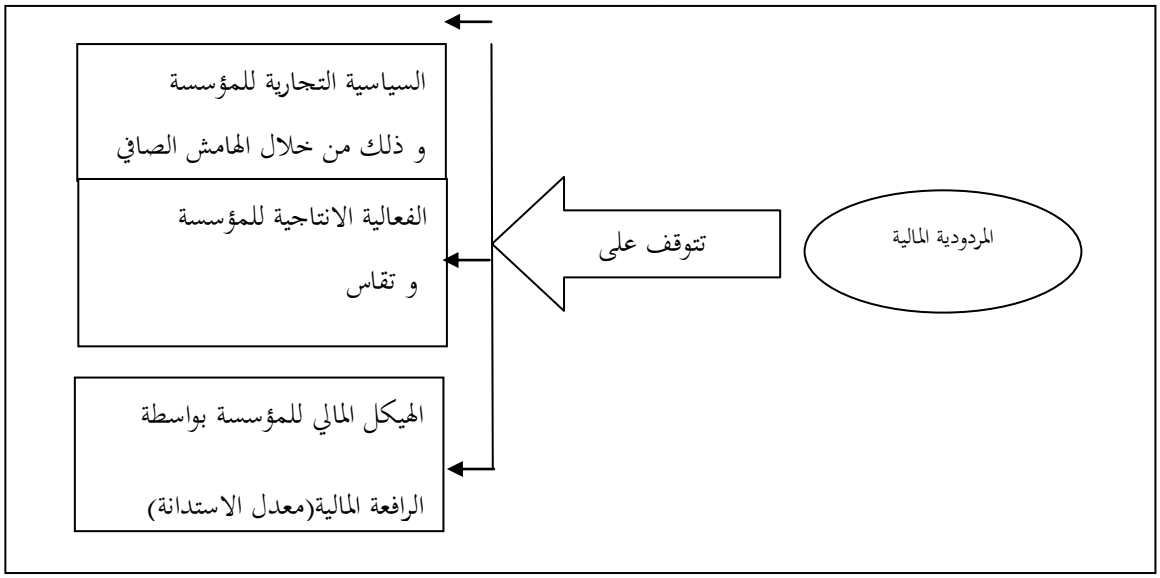
[2] نفس المرجع السابق،ص 39

- **المردودية التجارية =النتيجة الصافية/رقم الاعمال**

تهتم بمقياس مدى كفاءة الادارة في التعامل مع العناصر التي تكون تكلفة مبيعاتها عالية وتسمى بالهامش الصافي

- **لمردودية المالية = نتيجة الدورة الصافية/الاموال الخاصة**
- **المردودية الاقتصادية = الفائض الاجمالي للاستغلال /الاصل الاقتصادي**

الشكل (2–6) أهم العناصر المالية المكونة للمردودية المالية:



المصدر :GERARD melyon ,gestions financier ,4eeidition,paris,2007, pag171

2. استخدام مؤشرات التوازن المالي: وتوجد ثلاث مؤشرات للتوازن المالي تستخدم من قبل المحلل المالي في تقيم الأداء المالي وهي:

أ. **رأس المال العامل** : ويمثل إجمالي المبالغ التي تستثمرها المؤسسة في الأصول القصيرة الأجل ويعرف رأس المال العامل على أنه إجمالي الأصول المتداولة مطروح منها إجمالي الخصوم المتداولة وهو رأس المال الفائض المستغل أثناء دورة الاستغلال ويحسب بالعلاقة التالية.

- **من أعلى الميزانية :رأس المال العامل = الاموال الدائمة – الاصول الثابتة؛**
- **من أسفل الميزانية :رأس المال العامل = الاصول الدائمة–القروض القصيرة الاجل؛**

ب. **الاحتياج في رأس المال** :ينتج عن الانشطة المباشر للمؤسسة مجموعة من الاحتياجات المالية بسبب التفاعل مع مجموعة من العناصر أهمها المخزونات حقوق العملاء، حقوق الموردين، الرسم على القيمة المضافة والديون الاجتماعية والجبائية.

يمثل الإحتياج في رأس المال العامل إجمالي الاموال التي تحتاجها المؤسسة من خلال دورة الاستغلال وهي عبارة عن الفرق بين إجمالي المخزونات والقيم القابلة للتحقيق من جهة والالتزامات القصيرة المدى باستثناء السلفات المصرفية من جهة ثانية، يحسب بالعلاقة التالية:

إحتياج رأس المال العامل=(قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة)- (ديون قصيرة الاجل – سلفات مصرفية)

ج. الخزينة :تعرف على انها الفرق بين أصول الخزينة وخصومها وهي عبارة عن إجمالي النقديات الموجودة (استثناء السلفات المصرفية)

و تعرف على أنها الفرق بين رأس المال العامل وإحتياج رأس المال العامل وتحسب كما يلي:[1]

الخزينة = مجموع الاصول – احتياج رأس المال العمل

= قيم جاهزة – تسبيقات

ثانيا : الاتجاهات الحديثة في تقيم الاداء المالي :هناك عدة مؤشرات سنحاول التطرق إلى أهم مؤشرين إعتمد عليهماّ أغلب الباحثين وهما :

1. معيار القيمة الاقتصادية المضافة: فضلا عن أنها وسيلة لقياس وتقييم أداء المسيرين، فهي نموذج لتسيير المؤسسة التي تنتهج نماذج تسيير القيمة، فهي تهدف إلى قياس الربح الاقتصادي الذي يمكن أن تحققه المؤسسة من ممارسة أنشطة الاستغلال وهذا على خلاف الربح المحاسبي.

الربح الاقتصادي أو القيمة الاقتصادية المضافة ليست بالمفهوم الجديد، لأنه في عام 1890 قد عرفه الاقتصاديALFRED MARSHAL وحدده كما يلي:" الربح الاقتصادي هو الربح الذي يبقى متوفر للمساهمين بعد خفض مكافأة رأس المال المستخدم" فبالإضافة إلى خصم كل المصاريف المحاسبية تخصم أيضا تكلفة أموال المساهمين.

مع أن مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة قد حدد منذ زمن طويل إلا أنه لم تحدد طريقة حسابه إلا في عام1991 أين قام المكتب الأمريكيSTERN ET STEWART بتحديده.

تعرف القيمة الاقتصادية المضافة بأنها الفرق بين العائد المحقق خلال الدورة والعائد المنتظر الذي يأخذ في الحسبان الخطر. ويقابل العائد المحقق النتيجة قبل الفوائد وبعد الضريبة، أما العائد المنتظر فيتمثل في المكافأة التي من المفروض أن تقدم لأصحاب الأموال وتتمثل هذه المكافأة في ناتج الرأسمال الاقتصادي – الأموال الخاصة والديون– والتكلفة المتوسطة المرجحة للأموال. أو بتعبير آخر تتمثل المكافأة في تكلفة الفرصة البديلة، فالأموال

[1] مداني بلغيث، عبد القادر دشاش، **ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة بمداخلة بعنوان انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشخيص المالي للمؤسسة**، جامعة ورقلة، يومي 13،14ديسمبر 2011، ص، 22.

التي تركها أصحابها في المؤسسة كان يمكن استخدامها في استثمارات خارجية وكان من الممكن أن يحققوا عائدا من ورائها، فأصحاب الأموال ضحوا بفرصة استثمار أموالهم في استخدامات أخرى عندما قدموا أموالهم للمؤسسة وتحسب القيمة الاقتصادية المضافة بالعلاقة:

القيمة الاقتصادية المضافة = النتيجة قبل الفوائد وبعد الضريبة – مكافأة الأموال

= النتيجة قبل الفوائد (1-معدل الضريبة)-(تكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال)x رأس المال الاقتصادي.[1]

أهمية معيار القيمة الاقتصادية المضافة

- يوضح هذا المعيار التحسن المستمر والفعلي في ثروة الملاك؛
- مقياس حقيقي للأداء المالي والاداري؛
- مؤشر حقيقي لتعظيم سعر السهم في السوق؛
- يسمح تطبيق هذا المعيار أن تكون كل القرارات المالية مندمجة ومقيمة بقيمتها الحقيقية؛

2. معيار القيمة السوقية المضافة: [2]

تتمثل القيمة السوقية المضافة في الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة والقيمة الإجمالية للأموال المستثمرة .

القيمة السوقية المضافة (M.V.A.) = القيمة السوقية للمؤسسة – الأموال المستثمرة.

حيث :الأموال المستثمرة = الأموال الخاصة بالقيمة المحاسبية + الديون بالقيمة المحاسبية.

القيمة السوقية للمؤسسة = القيمة السوقية لرأس المال+ القيمة السوقية للديون.

القيمة السوقية لرأس المال = (عدد الأسهم المصدرة)x(القيمة السوقية للسهم).

نكون بصدد إنشاء القيمة إذا كانت نتيجة المقياس موجبة، أما النتيجة السالبة فتدل على نقص أو تدهور القيمة.

[1] عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص، 92.

[2] نفس المرجع السابق، ص، 95.

المبحث الثالث :مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي

إن الاهتمام الكبير الذي حظي به التدقيق في الخمسينيات من القرن الماضي وإزدياد الإهتمام بعد سنة 1994 حيث قامت العديد من الدول المتقدمة وبعض الدول العربية بإصدار مجموعة من القوانين التي تأكد على ضرورة وجود لجان تدقيق ضمن الهيكل التنظيمي للشركة وهذا حتى تضمن تركيز عالي على تدقيق القوائم المالية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة ولعل أهم ما دعى إلى ضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة الها من الأهمية ما لها هو زيادة تعرض الشركات والبنوك إلى ضغوط من قبل مستخدمي القوائم المالية لإظهار نتائج أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة.

و لتوضيح أكثر حاولنا ابراز ما يلي:

- دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي؛
- دور المدقق الداخلي في تفعيل الأداء المالي؛
- مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي؛

المطلب الأول :دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي

إن أهم ما كان يميز التدقيق في الزمن الغير البعيد أنه يتم بعد اجراء العمليات المحاسبية فكانت مهمته إكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات، أي أن عمليات التدقيق كانت مهمتها الأساسية التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المؤسسة .

أما حاليا فقد تطورت عمليات التدقيق فأصبح يمارس بالإضافة إلى العمليات السابقة نشاط أخر هو التقييم لمساعدة الادارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وهذا من خلال برنامج خاص بالتدقيق الداخلي وذلك بناءا على استقلاله التنظيمي، حيث ظهرت صورة جديدة إلى المدقق الداخلي فبعدما كان ينظر إليه من الخوف والريبة أصبح ينظر إليه بنظرة الناصح المساعد على تطوير وتحسين أعمالهم وكذلك توصيل المعلومات إلى الادارة العليا والتوجيه والارشاد بالوسائل والادوات المتعارف عليها.

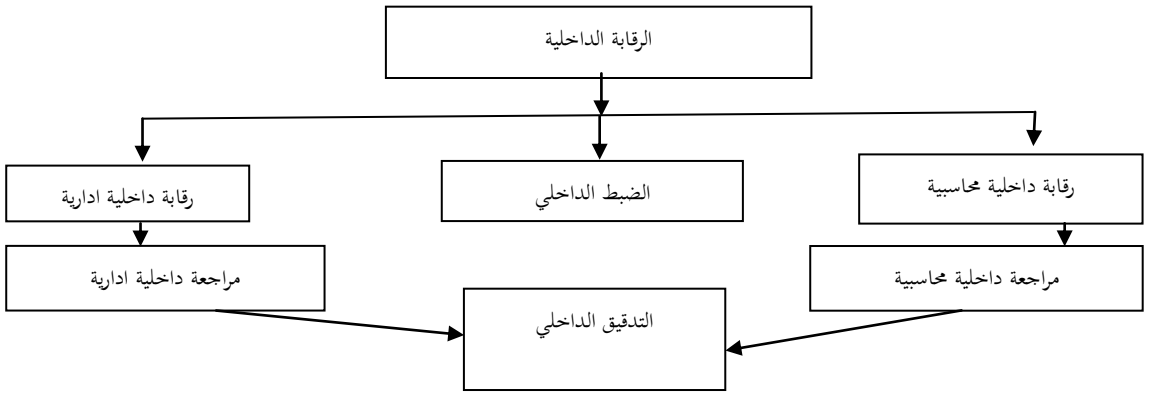
لقد تبوأت وظيفة التدقيق الداخلي مكان بارزة في معظم المؤسسات وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقيمي وفحص كافة الانشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدادت أهميتها.

و كنشاط وقائي من خلال تدقيق الاحداث والوقائع الماضية .

وكنشاط إستثنائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق[1] ولقد تطور التدقيق الداخلي بعد عام 2000 ليظهر بمفهومه الجديد على أنه نشاط تأكيدي واستشاري وموضوعي لإضافة قيمة الى المؤسسة وتحسين عملياتها وأصبح يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقديم وتحسين فاعلية عملية إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه.[2]

باعتبار التدقيق عنصر من عناصر الرقابة الداخلية واداة من ادوات الضبط الرقابة الداخلي وهذا من خلال :

الشكل (2-7) موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية



المصدر : القبج نائل، أنظمة الرقابة الداخلية بين النظري والتطبيق في شركات المساهمة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2002،ص، 59.

و لعل أهم ما يبز دور التدقيق الداخلي في بحثنا هذا هي دراسة ميدانية للأستاذ عبد الوهاب أحمد عبد الله عياش وهو محاسب قانوني وباحث في المحاسبة والتمويل على شركات الاتصالات اليمنية

و قد كان هدف الدراسة إلى التعرف الى عناصر هيكل الرقابة الداخلية وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركات اليمنية ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي وقد توصل إلى النتائج التالية[3]

- أظهرت نتائج الدراسة أن معظم شركات الاتصالات اليمنية العاملة باليمن لها هيكل رقابة داخلية كفء؛
- أكدت نتائج الدراسة وجود علاقة قوية موجبة ذات دلالة احصائية بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الاداء المالي لشركات الاتصالات حيث أن عناصر الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية تهدف بالدرجة الأساس حماية أصول موارد الشركة وتأمينها من أي مخاطرة قد تتعرض لها وأن عملها يتفق وفق أسس وقواعد

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، دار الوراق الاردن الطبعة الاولى،2006،ص،29.

[2] المرجع السابق،ص،ص،65،66.

[3] عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، مرجع سبق ذكره، ص،ص،179-180.

علمية تحكمها سياسات واجراءات معينة مبنية على معلومات دقيقة وصادقة سوف تؤدي إلى رفع أداء كفاية الانظمة ؛

- نظام الرقابة الداخلية الكفء يساعد بدرجة قوية في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات التي تساعد في إتخاذ القرار بدلالة إحصائية موجبة حيث أن نظام الرقابة الداخلي يعمل على تبادل البيانات والمعلومات بين مختلف مكونات الشركة وأن عملية تبادل للبيانات والمعلومات تنتج عنها معلومات مكتملة؛

- وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية؛

فمن خلال ما سبق نستخلص ما يلي :

و لأن التدقيق عنصر من عناصر الرقابة الداخلية وهو أداة من أدواتها وبناءا على ما توصل إليه الباحث من خلال الدراسة الميدانية نستنج أن :

- نظام التدقيق الداخلي وتقييم الأداء المالي مرتبطان ببعضهما البعض إرتباطا كبير لهما دور مكمل لكليهما داخل المؤسسة ويهدفان إلى تحقيق نفس الأهداف فكل منهما يهدف إلى اكتشاف النقائص والثغرات ووضع التصحيحات والخطط المستقبلية من أجل إتخاذ القرارات السليمة من قبل الادارة؛

فإذا كان هدف التدقيق الداخلي قياس الأداء وتصحيحه فإن تقيم الأداء المالي عبارة عن تحليل للنتائج وإظهار جوانب القوة والضعف التي تكتشف عند إنجاز الأنشطة داخل المؤسسة

و من جهة أخرى ومن خلال التعريف الذي قدمه المعهد الامريكي للمحاسبين العمومين AICPA في خصوص التدقيق الداخلي يظهر التدقيق في أن :

- التدقيق الداخلي عبارة عن مخططات التنظيم وكل الانظمة والاجراءات الموضوعية داخل مؤسسة ما من أجل الحفاظ على الأصول ومراقبة دقة المعلومات التي تعطيها المحاسبة لمضاعفة المردودية والتأكد من تطبيق توجيهات الادارة؛[1]

و بحسب التعريف الذي قدمته الجمعية الاستشارية للمحاسبين البريطانية فهي تبرز دور التدقيق في:

- الحفاظ على أصول المؤسسة؛
- ضمان قدر الامكان دقة وشمولية المعلومات المحاسبية؛

[1] أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ملخص محاضرات في التدقيق المالي و المحاسبي**، مجمع البحوث و الاوراق البحثية في ميدان العلوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، ص،28.

فالتدقيق حسبها هو جملة من الاجراءات التي تصنعها الإدارة العليا بهدف ضمان سلامة أنظمة التسيير وتأمين كاف ومعقول فيما يخص تحقيق الاهداف المسطرة.1

و بحسب التعريف المقدم من قبل منظمة الخبراء المحاسبين الفرنسية ينظر إلى التدقيق الداخلي على أنه يعمل على ضمان حماية الممتلكات ونوعية المعلومات من جهة وتشجيع وتحسن الأداء من جهة أخرى

و بحسب الصبان وآخرون فإن التدقيق يتضمن فحص وتقييم كفاية وفعالية الأداء وأن ذلك

يشمل على ما يلي :

- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية؛
- مراجعة النظم الموضوعية للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والاجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير؛
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقيق من وجود تلك الأصول؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدم؛
- مراجعة العمليات البرامج للتأكد من أن نتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية والتأكد من أن البرامج تنفذ حسب الخطة؛

المطلب الثاني : دور المدقق الداخلي في تفعيل الاداء المالي

يكمن دور المدقق الداخلي في تفعيل الأداء المنشأة فيما يلي :

- يجب على المدقق الداخلي فحص صحة إكتمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد هذه المعلومات وقياسها وتبويبها والتقرير عنها وتوفر أنظمة المعلومات من أجل اتخاذ القرارات والرقابة والتقيد بالمتطلبات الخارجية ولذلك يجب عبى المدققين الداخليين فحص أنظمة المعلومات وملما كان ذلك ملائما يجب تحديد :

ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات دقيقة ويعتمد عليها في التوقيت المناسب وكاملة ومفيدة .

مدى كفاية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير وفاعليتها

- يجب على المدققين الداخلين فحص الانظمة الموضوعية الالتزام بالسياسات والخطط والاجراءات والقوانين والتعليمات التي يكون لها تأثير مهم في الأعمال والتقارير وأن يحددوا :

[1] أحمد لعماري، حكيمة مناعي،مرجع سبق ذكره ،ص29.

ما إن كانت المنشأة قد التزمت بذلك وتقع مسؤولية هذه الأنظمة على عاتق الادارة و يكون المدققون الداخليون مسؤولون عن تحديد ما إذا كانت هذه النظم كافية وفعالة .

و ما إذا كانت الانشطة محل التدقيق تلتزم بمطالبها.

- يجب على المدققين فحص وسائل حماية الأصول.
- يجب على المدققين الداخليين فحص الوسائل المستخدمة لحماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر.
- يجب على المدققين الداخليين تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة.1
- إعداد تقرير مقارن للموازنة المالية والبرنامج الزمني بحيث يتم توضيح الفروقات إن وجدت بين الأرقام المقدرة والأرقام الفعلية لتنفيذ مهمة التدقيق.
- إعداد الموازنة المالية والبرنامج الزمني للعام المقبل على ضوء النتائج التي إنجزتها مهمة التدقيق في العام الحالي مع الاخذ بعين الاعتبار أية تغيرات وتعديلات متوقعة.

المطلب الثالث : مساهمة التدقيق في تحسين الاداء المالي

إن أهم ما يمكن أن يساهم به التدقيق الداخلي من أجل تحسين الأداء المالي هو ضمان نوعية المعلومات جيدة للمعلومات التي يمكن أن تعتد عليها الإدارة في استعمال البيانات المحاسبية لحماية النقدية والأصول المادية للمنشأة.

فأي معلومات أو بيانات خاطئة صادرة عن النظام المعلوماتي المحاسبي دون تدقيق داخلي جيد يشكل مصدرا لعدة مشاكل قد تواجهها المؤسسة في المستقبل وقد تكون سببا في إنهيار أو إفلاس المؤسسة ولهذا فيمكن المعلومات الناتجة عن عملية التدقيق الداخلي أحد أهم عوامل الانتاج داخل المؤسسة.

إذ تعتبر المعلومات المحاسبية الصحيحة الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها في إتخاذ قرار سليم ويعتمد نجاح أو فشل المؤسسة في مسيرتها على مدى مصداقية المعلومات المحاسبية ولكي تتصف هذه المعلومات بالمصداقية لا بد من أن تكون مصادقا عليها من طرف مدقق الحسابات.

ولعل أهم الاشياء التي ساهمت في تطور التدقيق وظهوره على ما هو عليه الان هو الفضائح المالية الت هزت كبريات الشركات العالمية مثل انرون في الولايات المتحدة الامريكية وشركة بارمالات الايطالية وغيرها من الشركات الاخرى التي مسها الفساد المالي والاحتيال حيث ساهم هذا التطور في الاهتمام الكبير والمركز على ظاهرة الغش والاحتيال والتلاعب في الشركات سواء كان من قبل افراد داخل الشركة أو مخاطر الاحتيال خارج الشركة .

[1] يوسف القاضي، و آخرون، **التدقيق الداخلي**، منشورات جامعية ، كلية الاقتصاد جامعة دمشق ، 2007-2008،ص،ص،142،141.

و حتى يتسنى لنا توضيح وإبراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي ينبغي التطرق الى :

- العلاقة بين التدقيق الداخلي والاداء المالي؛
- دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة؛

العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي:

تظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي في وجود نظام رقابة داخلية جيد وفعال داخل المؤسسة الذي يضمن تولد معلومات صحيحة وسليمة تعتبر بمثابة مدخلات التحليل المالي.

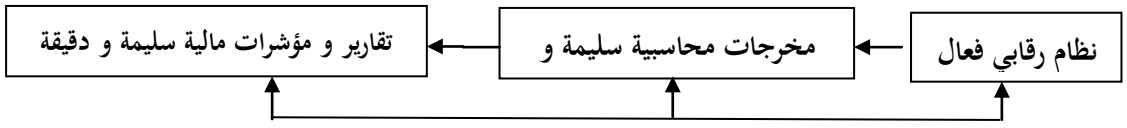
تعتبر الرقابة الداخلية صمام الامان بالنسبة الى وظيفة التدقيق وخاصة بعد تحولها الى مهنة معترف بها دولية ويتمثل دور التدقيق في مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية فيتمثل الدور الاساسي لعمل المدقق هو تقيم نظام الرقابة الداخلية بشكل شامل بهدف الحصول على تأكيد من أن النظام يعمل بشكل جيد.

حيث أشار الباحثون الى أن قيام المدقق الداخلي بتقييم الاجراءات الرقابية يمنح هذه الاجراءات أو أهداف المنشأة ككل من خلال مساهمة الرقابة الداخلية في تحقيقها وتمر عملية تقيم الرقابة الداخلية بعدة خطوات وهي :

- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام؛
- فحص النظام؛
- تقيم النظام؛

و قد حدد معهد المدققين الداخليين موقفه من عملية قيام المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية في نشرته في جويلية 2005 حيث أشار في هذه النشرة إلى أن هناك مسؤولية على المدقق الداخلي بشأن تقديم رأيا نهائيا وخلاصة واستنتاجات حول نظام الرقابة المستخدمة ومدي ملاءمتها.[1]

الشكل (2-8) العلاقة بين التدقيق الداخلي والاداء المالي



المصدر : مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقيم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص تسير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، غير منشورة،2005-2006،ص،84

من خلال الشكل نستخلص ما يلي :

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص101-103

حتى يتم إتخاذ قرارات سليمة وصحيحة يجب أن تكون هذه المعلومات المحاسبية تتصف بالصحة والمصداقية ويجب أن تكون مصادق عليها من قبل مدقق حسابات بعد أن يقوم بفحص وتدقيق ورقابة أعمال المؤسسة بهذا تكون العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي في المؤسسة في وجود نظام رقابة داخلي جيد وفعال داخل المؤسسة يضمن مخرجات صحيحة ودقيقة متمثلة في معلومات تتصف بالمصداقية والموثوقية وتكون هذه الموثوقية معبر عنها بالتقارير التي تأكد إلى مستخدمي هذه المخرجات وهي عبارة عن معلومات مصادق عليها من قبل مدقق حسابات كما أنها تساعد الادارة والمساهمين في معرفة القصور في الرقابة الداخلية وكل هذه المعلومات تمكن الادارة من تحسين الاداء وذلك باعتبار هذه المخرجات هي نفسها تعتبر بمثابة مدخلات بالنسبة إلى التحليل المالي الذي ينبغي أن يستند على معلومات سليمة وصحيحة .

دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة :

ان للتدقيق الداخلي أحد أهم الركائز والمقومات الاساسية للحوكمة في المؤسسات وقد أصبح الرفع من مستوى الكفاءة للأداء المهني للتدقيق الداخلي بمثابة دعم لاطار للحوكمة ويكمن دورها فيما يلي :

- التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات على أرض الواقع مع مجلس الإدارة والمدقق الداخلي؛
- التأكد من نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم توصيات له من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض المؤسسة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة؛
- تحقيق الاشراف الفعال على عملية اعداد التقارير وبخاصة في الشركات العظمى والتي تحتاج الى أعضاء مجلس الادارة على معرفة كاملة بكل النواحي المالية والادارة؛
- حماية الحقوق والقضاء على المصالح الشخصية وإظهار التقارير مالية ذات كفاءة عالية وجودة عالية؛
- نشر التقارير اليومية؛
- حماية مصالح حملة الاسهم من خلال قيام اللجان بكشف أي أخطاء أو غش يعود بالضرر على حملة الاسهم؛[1]
- و تكمن كذلك مساهمة التدقيق الداخلي في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة أو لمجلس الادارة اللجنة التدقيق فيما يخص إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الاهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجهها الشركة ؛
- وظيفة التدقيق تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى الإدارة العليا و هي:

[1] ابراهيم اسق نسمان ، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة** ،مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ،كلية التجارة قسم المحاسبة ،الجامعة الاسلامية، غزة ،2009،ص،ص،46،47 ..

* التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص؛

*المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية؛

*تقيم كفاءة نظام العمليات والاجراءات الادارية؛

*تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافيها؛

*تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظام الرقابة؛

و تشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يفضي إلى توصيات ملائمة لتحسين الحوكمة وذلك من خلال النقاط التالية:

- الترويج للأخلاق والقيم ضمن المنظمة؛
- ضمان الأداء التنظيمي الفعال؛
- إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفعالية إلى الجهات المناسبة في المنظمة؛
- تنسيق النشاطات وتضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين والمدققين الداخليين والإدارة العليا[1]؛

من خلال ما سبق نستنتج أن مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي:

- يتم إتخاذ القرارات في المنشأة بناءا على تقرير المدقق الداخلي؛
- يتم إستشارة المدقق الداخلي عند اتخاذ قرار اقتناء أو تنازل عن استثمار؛
- دراسة المخاطر المحتملة والعوائد المتوقعة للاستثمار؛
- يتم استشارة المدقق الداخلي في دراسة الجدوى للمشاريع ؛
- يعتمد في عملية تحديد مصادر تمويل انطلاقا من تقرير المدقق الداخلي؛
- التدقيق الداخلي له دور كبير في التأثير على قيمة المؤسسة من خلال التقرير الذي يعده؛

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص،ص، 84،85.

خلاصة الفصل الثاني:

لمعرفة المؤسسة هل حققت أهدافها أم لا ينبغي لها اعتماد على تدقيق داخلي يقيم لها أدائها المالي ويفحص لها نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر صمام الامان للمؤسسة ويقارن بين ما كانت المؤسسة تهدف الى تحقيقه وما حققته فعلا ويحاول إعطاء تفسير عن الأسباب التي منعت تحقيق الفارق في الأهداف.

بالإضافة إلى إعطاء الشرعية والمصداقية للمعلومات والبيانات التي تعتمد عليها مختلف الأطراف سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها.

إن أهم تجليات دور التدقيق في دعم الأداء المالي تكمن في تفحصه للبيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وتجسيدها في تقرير يقدم إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة ومطالبة الموظفين بتصحيح الأخطاء المرتكبة وتقديم نصائح وتوجيهات لتفاديها في المستقبل.

تمهيد :

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى التدقيق الداخلي خاصة باعتباره أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفها وكذا تأثيرها على الاداء المالي للمؤسسات.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) تيسمسيلت والتي تعتبر إحدى اهم الشركات، فوجود التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمها وتعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدها.

و لتعمق اكثر في هذا الموضوع حاولنا معالجته كما يلي :

المبحث الأول :تقديم عام عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.

المبحث الثاني :التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز.

المبحث الثالث : تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز فرع ولاية تيسمسيلت للفترة 2013-2015 .

المبحث الأول :تقديم عام عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز

تعتبر شركة سونلغاز من بين أهم المنظمات الاقتصادية الوطنية، حيث تحتكر إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها في الجزائر كما تعد شركة سونلغاز أكبر مرفق كهربائي على صعيد العالم العربي ككل . وهي كغيرها من المنظمات تريد أن تكون رقما صعبا في السوق الاقتصادية بتفوقها وكفاءة إنتاجيتها .

المطلب الأول :تقديم عام عن مؤسسة الكهرباء والغاز

أولا : لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم وأهم مراحل تطورها

إن التعريف بمؤسسة سونلغاز يتطلب منا في المقام الأول ذكر مختلف المراحل التي مرت بها وخصائصها وعرض أهميتها على المستوى الوطني، وفيما يلي أهم المراحل التي مرت بها سونلغاز:

مرت سونلغاز بعدة مراحل منذ الاستقلال تم فيها تغيير الأهداف والوسائل وذلك بتغيير الظروف المحيطة التي تمارس نشاطها فيها وهي كالتالي:

تم في سنة 1947 إنشاء المؤسسة العمومية" كهرباء وغاز الجزائر "المعروفة اختصارا بالحروف الرامزة EGA، التي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقله وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز .وتضم EGA المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وهي تنتمي إلى قانون أساسي خاص منها لوبون (LEBON) وشركائه SAE (الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز) ثم وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

فمؤسسة EGA تكفلت بها الدولة الجزائرية المستقلة وما إن أنقضت بضع سنوات وبفضل مجهود معتبر بذل في سبيل التكوين سمح التأطير والعاملون الجزائريون من تولي تسيير المؤسسة سنة 1962 بعد الاستقلال وبالضبط في 01 أوت 1962.

تحولت (EGA) في سنة 1969 إلى سونلغاز(الشركة الوطنية للكهرباء والغاز) وما لبثت أن أضحت مؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 عون .وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد . والمقصود بوجه خاص هو التنمية الصناعية. وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية (الإنارة الريفية) وهو مشروع يندرج في مخطط التنمية الذي أعدته السلطات العمومية.

بقيت سونلغاز تحتكر السوق في انتاج الطاقة الكهربائية وتزودت المؤسسة في سنة 1983 بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة:

- **كهريف**: للإنارة وإيصال الكهرباء للمناطق الريفية؛
- **كهركيب**: للتركيبات والمنشآت الكهربائية؛
- **قناغاز**: لإنجاز شبكات نقل الغاز؛
- **إينرغا**: للهندسة المدنية؛
- **التركيب**: للتركيب الصناعي؛
- **AMC**: المؤسسة لصنع العدادات وأجهزة القياس والمراقبة؛

فبفضل هذه الشركات المتفرعة أصبحت سونلغاز تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائية وغازية تفي باحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

وفي سنة1991 ، تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC).

إن إعادة النظر في القانون الأساسي إذ يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية فإنه يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجاري.

وضمن الهدف نفسه، أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة مساهمة (SPA) وهذه الترقية تمنح المؤسسة سونلغاز إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة وتمارس سونلغاز من خلال اكتسابها صفة شركة المساهمة المهام التالية :

- نقل الغاز لتلبية احتياجات السوق الوطنية ؛
- توزيع وتسويق الغاز داخل وخارج الوطن؛
- دراسة وتمويل كل اشكال ومصادر الطاقة ؛

. وهذا ما ينبئ يعلن عن تطور ما آلت إليه سونلغاز في سنة 2004 حيث أضحت مجمعا أو شركة قابضة (هولدينغ)، قامت سونلغاز خلال السنوات من 2004 إلى 2006 وقد أصبحت مجمعا أو شركة قابضة بإعادة هيكلة نفسها في شكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية:

- سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE)
- مسير شبكة نقل الكهرباء (GRTE)
- مسير شبكة نقل الغاز (GRTG)
- شركة توزيع الكهرباء والغاز (SD)

وفي سنة 2006 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية:

1. **توزيع الوسط** SDC : وتغطي كل من : البليدة، بسكرة، البويرة، الجلفة، الوادي، غرداية، إليزي، الاغواط المدية ورقلة, تمنراست وتيزي وزو.
2. **توزيع الشرق** SDE : تغطي كل من : عنابة، باتنة، برج بوعريريج وسطيف، قسنطينة، قالمة، جيجل خنشلة, ميلة ومسيلة.
3. **توزيع الغرب** SDO : تغطي كل من : أدرار، عين الدفلى، تيسمسيلت، عين تيموشنت، بشار، شلف البيض، النعامة ووهران.
4. **توزيع الجزائر** SDA : تغطي كل من : بلوزداد، بئر خادم، بولوغين، الحراش، بومرداس وتيبازة.

ثانيا :تعريف مؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

هي الشركة الجهوية للتوزيع بولاية تيسمسيلت شركة عمومية، اقتصادية ذات أسهم، مقرها: حي الصديق ابن يحي، يقدر رأسمالها بـ 25 مليار دينار جزائري، أنشئت في 01 جانفي 2001 كمركز توزيع مستقل، لأنه قبل هذا العام كانت مندوبية تابعة لمركز توزيع تيارت، وفي جوان 2005 تم إنشاء المديرية الجهوية للتوزيع تيسمسيلت وفي جانفي 2009 تم تحويل اسم المديرية الجهوية إلى مديرية التوزيع تيسمسيلت.

و تتكون من 250 عامل مقسمة حسب مستويات التعليم كما يلي :

الجدول (3-1) تقسيم العمال حسب مستوى التعليم

التدريب العام	الإطار			المراقبة الصغيرة			الرقابة العليا			التنفيذ			المجموع	
	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F
أمي	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	2	2	0
ابتدائي	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0
المتوسط	0	0	0	3	0	3	1	0	1	5	0	5	9	0
الثانوي /بكلوريا	1	0	1	8	0	8	9	0	9	68	0	68	86	0
تقني	0	0	0	##	4	18	0	0	0	0	0	0	14	4
TS/DEUA	2	0	2	0	0	0	79	2	81	0	0	0	81	2
ليسانس	25	8	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25	8
مهندس دولة	32	7	39	0	0	0	0	0	0	0	0	0	32	7
Autre Preciser	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	60	15	75	##	4	29	90	2	92	75	0	75	250	21

المصدر :من المصادر الداخلية للمؤسسة

المطلب الثاني :أ همية مؤسسة سونلغاز، أهدافها ووظائفها

1. أهمية المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز(سونلغاز)

تعتبر المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز من أهم الشركات على المستوى الوطني، حيث يمتد نشاطها عن طريق مراكز التوزيع المنتشرة على كامل تراب الوطن، ما أهلها لأن تكون من المنظمات الرائدة والتي تمثل البنية الأساسية للاقتصاد الوطني، فهي تحتل المرتبة الثالثة بعد سوناطراك ونفطال من حيث رقم الأعمال الذي تحققه، لتكون من المنظمات الإستراتيجية التي تحظى باهتمام كبير من طرف الدولة نظرا لما تقدمه من خدمات حيوية للمجتمع بتوفير استعمال الطاقتين الكهربائية والغازية على مستوى قطاع الطاقة وما توفره من خدمات كبيرة سواء للمواطن أو للاقتصاد الوطني، نبقى في مجال الترتيب حيث نجد أن سونلغاز تحتل المرتبة الثامنة مصنفة بذلك بأفضل المنظمات الجزائرية على مستوى إفريقيا من خلال الترتيب على حسب رقم الأعمال الذي تحققه، كما أنها تخضع لقواعد القانون العام في علاقتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع الآخرين، حيث يمتد نشاطها عبر مراكز ووكالات التوزيع المنتشرة في كامل ولايات،" بلديات، مدن وقرى الوطن "ما يسمح لها بأن تكون من المنظمات التي تمثل عصب الحياة في الاقتصاد الوطني، حيث اندمجت في سياسة الطاقة الداخلية للبلد فاحتكار إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية من جهة وتوزيع الغاز الطبيعي من جهة أخرى لسونلغاز عزز من مكانة هذه المنظمة، وفيما يلي ما توصلت الية المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز خلال سنتي 2014 و2015

الجدول (3-2) رقم مشتركي الكهرباء لولاية تيسمسيلت

الضغط العالي للكهرباء			الضغط المتوسط للكهرباء			الضغط المنخفظ للكهرباء			الادارات			الزبائن العاديين (العائلات)		
2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%
0	0	0,00	228	233	2,19	55 255	57 439	3,95	2 452	2 527	3,06	52 803	54 912	3,99

المصدر :من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول (3-3) رقم مشتركي الغاز لولاية تيسمسيلت

الضغط العالي للغاز			الضغط المتوسط للغاز			الضغط المنخفظ للغاز			الادارات			الزبائن العاديين (العائلات)		
2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%
1	1	0,00	20	23	15,00	28 762	31 281	8,76	807	869	7,68	27 955	30 412	8,79

المصدر :من الوثائق الداخلية للمؤسسة

2. أهداف مؤسسة سونلغاز :

إن أبرز ما تهدف سونلغاز إلى تحقيقه يتمثل في ما يلي:

تعمل هذه المديرية على تحسين الأداء فيما يخص التموين بالغاز الطبيعي بصفة مستمرة.

تخطيط وإعادة برنامج الإنتاج السنوي.

ضمان تسيير وتنمية الموارد البشرية والوسائل المادية الضرورية التي تهتم المديرية.

تحديد سياسة البيع وتأميم تزويد الكهرباء والغاز وتوزيعهما في التراب الوطني.

ضمان حماية الأشخاص والممتلكات التي لها صلة بنشاطات التوزيع.

إنجاز جميع الدراسات التقنية والتكنولوجية والاقتصادية والمالية المطابقة لهدفها وذلك بصورة مباشرة وغير مباشرة.

ضمان ظهور سونلغاز بوجه مشرف.

ضمان رضا الزبائن في أحسن الظروف والتكاليف كمهلة الطلب والربط للمشتركين وتقديم النصائح والمساعدات

3. وظائف مؤسسة سونلغاز

تقوم مؤسسة سونلغاز على عدة وظائف تتمثل فيم يلي :

- إنتاج، نقل، توزيع وتسويق الكهرباء في داخل وخارج التراب الوطني
- السهر على الخدمة العمومية في ميدان الطاقة وفقا للقوانين السارية المفعول ؛
- إنشاء الفروع والمساهمة داخل وخارج الوطن بصفة عامة سونلغاز تسهر على الخدمة العمومية في ميدان الطاقة وفقا للقوانين السارية المفعول؛
- انجاز الدراسات التقنية والتكنولوجية والاقتصادية المطابقة لهدفها؛
- الترقية والاهتمام بكل الوسائل الجديدة لاستغلال الطاقة الكهربائية وتنمية مواردها؛

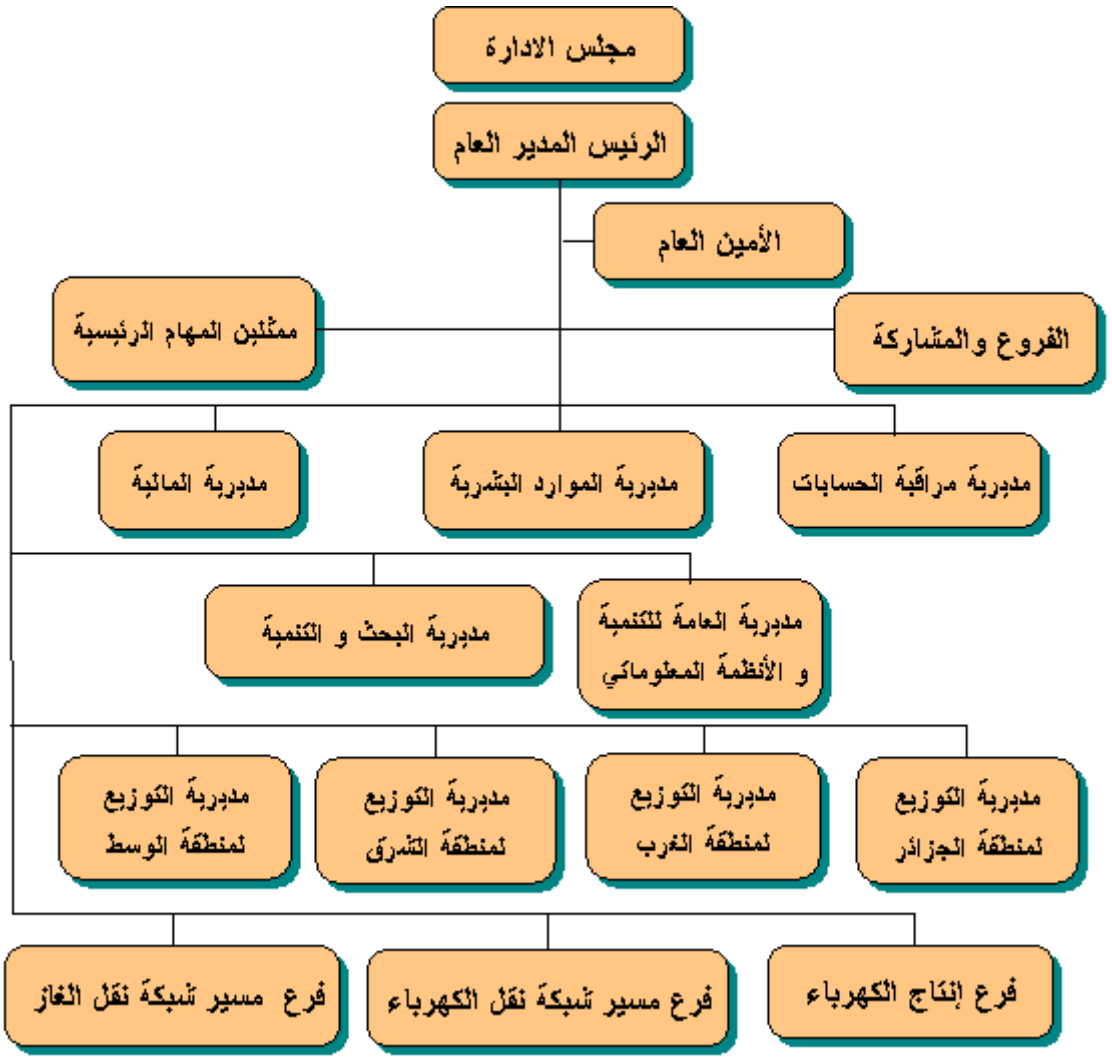
دراسة وتطوير كل أشكال ومنابع الطاقة

- وضع برامج الأشغال التي تغطي مهام تضمن التحكم في العمل؛
- دراسة وتطوير كل أشكال ومنابع الطاقة ؛

المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للمؤسسة

قبل الترق الى الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز يجب معرفة عدد الوكالات الاقليمية التي تسيرها والموضحة في الشكل التالي:

الشكل (3-1) الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز وهران SDO



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

تعتبر مديرية المراقبة والتدقيق من أهم مديريات مؤسسة سونلغاز وذلك لأهميتها البالغة في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة مؤسسة سونلغاز وملاكها على رفع جودة أعمالهم وتقييم أداءهم المالي والمحافظة على ممتلكات المؤسسة وأصولها فهي تعمل على التأكد من دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر والسجلات وكذا المحافظة على أموال مؤسسة سونلغاز وموجوداتها من أي ضياع أو إختلاس أو سوء إستعمال ولهذا تعتبر مديرية التدقيق الداخلي من أهم المديريات الموجودة في المؤسسة وذلك لأهميتها والخدمات التي تقدمها لأمن أجل إستمرارية المؤسسة

ثانيا :الهيكل التنظيمي للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

الشكل (3-2) الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المصدر :من الوثائق الداخلية للمؤسسة

تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

يتكون الهيكل التنظيمي من عدة اقسام وفيما يلي أهم هذه الاقسام :

1) خلية الاتصالات: وتهتم هذه الخلية بالاتصالات التي تجرى داخل المنظمة بكافة الطرق(السلكية واللاسلكية.....)

2) التفرع التقني للكهرباء: وتتمثل مهامه في :

- دراسة حالات انقطاع التيار الكهربائي وإدخال التعديلات؛
- تخطيط قصير ومتوسط المدى للشبكات الكهربائية؛
- دراسة وتحديد نقاط إنشاء مراكز تحويل التوتر الكهربائي ؛
- دراسة فاعلية الشبكات الكهربائية ؛
- القيام بدراسة الأرضية لنقل الكهرباء عن طريق الأسلاك الأرضية؛

3) مهندس الأمن : حماية حدوث مشاكل

4) المصلحة القضائية : تختص هذه المصلحة بالقضايا المتعلقة بالشركة أي بالقضايا الخاصة بالزبائن فتتدخل هذه المصلحة بحل هذه المشاكل وفض النزاعات.

1) التفرع التقني للغاز: ويقوم هذا التفرع بالمهام التالية :

- تقوم هذه المصلحة بدراسات حول تنمية شبكات الغاز
- الإستغلال الحسن للشبكات
- مراقبة استغلال الغاز

2) قسمة العلاقات التجارية

- المصلحة المكلفة بتطبيق السياسة للمؤسسة عبر مراكز وكالات التوزيع من خلال القيام بالدراسات والإجراءات التجارية على أرض الميدان.
- وضع القوانين وأنظمة التسيير والمراقبة الدائمة لتطبيقها وتحصيل الخبرة.

3) مكتب الموارد البشرية :

من أهم صلاحيات دائرة الموارد البشرية هي:

- ضمان السير الحسن للعمال في منطقة التوزيع؛
- السهر على السير الحسن للأفراد(الإطارات، التنسيق، التنفيذ)؛
- تحضير وتوجيه والمراقبة مختلفة المخططات(التكوين، التوظيف، التحويل)؛

- المشاركة في الندوات والدراسات المتعلقة بالسير الحسن وهذا في مجال إستثمار الموارد البشرية وتحضير أجور عمال المديرية والوحدات التابعة لها(الإطارات العليا لمديريات التوزيع)
- مساعدة المسيرين للكشف عن احتياجات المستخدمين
- ضمان إرتباط مع مركز الطب العمل في ما يخص الفحوصات الدورية والوظيفية.
- التسيير الإداري الشامل للمستخدمين(تسيير الغيابات، الفواتير الخاصة تجهيز ملابس العمل، تصفية الملفات ، متابعة استرجاع الأموال)
- توزيع قوانين الموارد البشرية وكذا مراقبة تطبيقها(النظام الداخلي، اتفاقية الجماعية).

4) المكتب المالي والمحاسبي :

- السهر على وضع حسابات النتائج والميزانيات الدورية.
- الحرص على احترام وتطبيق قواعد المحاسبة المنصوص عليها في المخطط المحاسبي الوطني.

5) فرع الدراسات تنفيذ الكهرباء والغاز :

- مصلحة الدراسات وأشغال الغاز؛
- مصلحة الدراسات وأشغال الكهرباء؛
- تسيير الاستثمارات؛

6) خلية المتابعة والمراقبة:تقوم هذه الخلية ب:

- متابعة ومراقبة الإدارات وأعوانها وتحديد الإنحرافات والنتائج وتقييمها؛
- تقديم النصيحة ومعالجة الانحرافات؛

7) مديرية التنظيم والمعلوماتية:

تحدد سياسة تنظيم وإدارة المنظمة وذلك بتأمين مباشرة العملية وإنجاز الدراسات المتعلقة بهيكل ونظم التسيير بالإضافة إلى إعداد واقتراح المخطط الإداري للنظم الإعلامية والخطة المعلوماتية المناسبة وكذلك أدوات التدخل (المنهجيات، دفاتر الشروط).

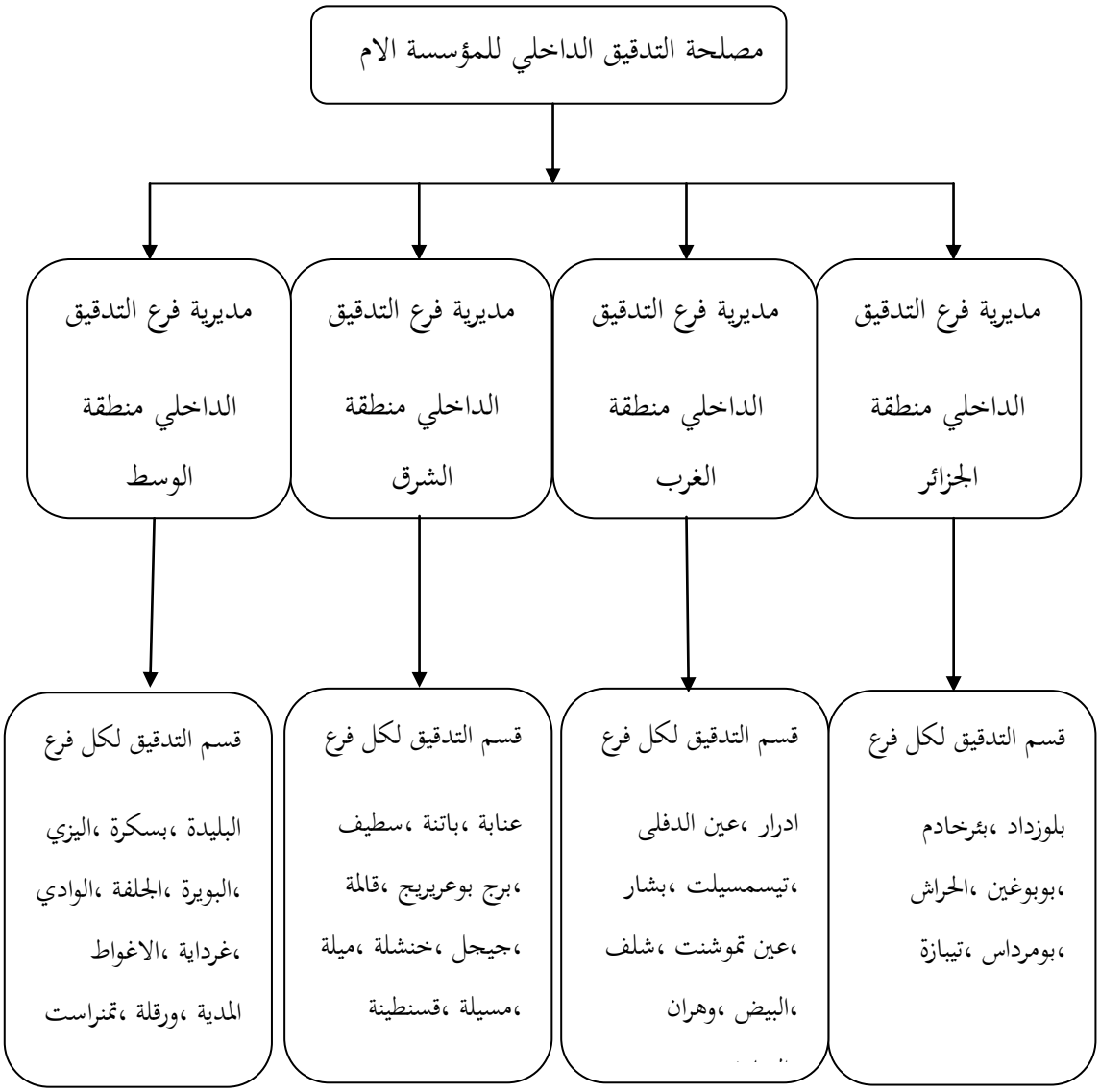
المبحث الثاني :التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز

تعتبر مهنة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت من اهم المهن الموجودة فهي ترتكز عليها لضمان الحماية حيث أن مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات التي تهتم بالتدقيق منذ نشأتها وسنتطرق إلى مهنة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز في هذا المبحث بالتفصيل :

المطلب الأول خطوات التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز

تنقسم عملية التدقيق إلى عدة مراحل أو عدة فروع فهناك مصلحة للتدقيق الداخلي وهي :

الشكل (3-3) تقسيمات مصالح التدقيق الداخلي حسب الفروع



المصدر :من اعداد الطالبان بالاعتماد على مجموعة من المعلومات من وثائق المؤسسة

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق الداخلي، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات، هذا البرنامج يعد من قبل المدقق الداخلي لمختلف الفروع لتناقش وتعدل مع مديري الفروع، هذا وفقا لما تم مراجعته في السنوات السابقة، وما تم ملاحظته من جهة، ووفقا لتتبع مدى تنفيذ وإنجاز الأهداف الإستراتيجية.

وبعد عملية المناقشة والتعديل يتم الخروج ببرنامج عام، يتم المصادقة عليه،بما يخدم الأهداف العامة والخاصة ليتم توزيع هذا البرنامج على جميع مديريات التدقيق التابعة للفروع، لتقوم هذه الأخيرة بتطبيق هذا البرنامج وإنجاز المهام.

وعلى العموم فإن منهجية مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت للتدقيق الداخلي كالتالي:

- بعد القيام بإعداد البرنامج السنوي للتدقيق يقوم المدقق الداخلي للمؤسسة الام بالأمر بمهمة التدقيق الداخلي علىى مستوى الفروع اي القيام بمهمة التدقيق الداخلي ؛
- بعد تلقي الامر بالمهمة يتم اعداد مخطط للقيام بعملية التدقيق الداخلي حيث يتم من خلاله تدقيق القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) وكذا مختلف العمليات التي تقوم بها مؤسسة سونلغاز ؛
- بعد التخطيط يتم التدقيق الفعلي للمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت ؛
- يتم خلال التدقيق تحديد المخاطر واكتشاف الاخطاء وأعمال الغش والاحتيال ؛
- عند الانتهاء من عملية التدقيق يتم اعداد تقرير المدقق الداخلي ؛

إعداد التقرير في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت :لفهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من قبل مديري الفروع ومديري التدقيق للمؤسسة الأم، لجأت مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت نموذج عام يتم على أساسه إعداد التقارير النهائية لعمليات المراجعة.

يجب أن يتضمن تقرير التدقيق الداخلي العناصر التالية :

- يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح، مختصر وبناء وفي الوقت المناسب؛
- يحتوي التقرير الموضوعي على حقائق تكون غير متحيزة وخالية من التشويه، كما يجب أن تشمل الأسباب والنتائج والتوصيات بدون تحيز؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق الداخلي ؛
- من الممكن أن يحتوي التقرير على معلومات عامة كخلفية للتقرير وتقديم النتائج والتوصيات
- إذا اشتمل التقرير على ملخصات، فيجب أن تكون معبرة عن محتويات التقرير؛
- يجب أن تحدد البيانات الخاصة بالأنشطة محل التدقيق ؛
- قد يشتمل تقرير التدقيق، ملاحظات تدل على تحسينات منذ آخر عملية تدقيق،

حركة التقرير داخل مؤسسة سونلغاز : يقوم المدققون الداخليون بإعداد تقارير أعمالهم، لترفع إلى مدير الفرع ليقوم بدراستها ومناقشتها معهم، ثم يتم تجميع التقارير الفروع وإعداد تقرير شامل، يتم مناقشته مع مدير التدقيق للشركة الام ككل ومع الرئيس المدير العام، وهذا حسب موضوع عملية التدقيق، ليتم التطرق خاصة إلى

التوصيات التي تم التوصل عليها ومناقشة إمكانية تطبيقها وجدواها ومدى ملاءمتها للأهداف المرجوة، والفترة الزمنية اللازمة لتطبيقها.

شكل تقرير التدقيق الداخلي لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت

الشكل (3-4) شكل تقرير التدقيق الداخلي لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت

المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الغرب
فرع تيسمسيلت
عنوان عملية التدقيق
خطة التقرير
تقييم نظام الرقابة الداخلية
الأخطاء والغش
نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية
الملخص
تقديم التوصيات

المصدر :ملخص وثيقة التقرير الداخلي للمؤسسة

المطلب الثاني : الرقابة الداخلية

في مرحلة التنفيذ عملية الرقابة الداخلية ينقل مراقب التسيير إلى الوحدة المعينة حسب البرنامج المسطر بالإطلاع ومراقبة والتأكد من سلامة الإجراءات المتابعة بالنسبة لإجراءات الخاصة بالشركة وتتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة كما يلي :

تتركز اغلبية انشطة الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز على مراقبة الفواتير

مراقبة الفواتير : يتم إرسال الفواتير عن طريق إحالتها إلى قسم المالية للرقابة والمحاسبة والتدقيق والمحاسبة وجدولة السداد.

مراقبة تاريخ الفاتورة والنظام والاتساق بين التواريخ وأوامر الاستلام.

1) **مراقبة الفاتورة من حيث الشكل**: يجب مراعاة العناصر التالية عند مراقبة الفاتورة من حيث نموذج الفاتورة

- إسم الشركة؛
- عنوان المؤسسة؛
- مصادقة الفاتورة (المبالغ، التوقيع، ختم البائع)؛
- مقدم الخصم؛
- التأكد من السجل التجاري؛

2) **مراقبة الفاتورة من حيث الاموال** :يجب مراعاة العناصر التالية في الفاتورة؛

- توقيع الفاتورة من قبل الاشخاص المخولين (موظف، رئيس دائرة المدير الاقليمي)؛
- اسم الادارة والخدمة ؛
- التأكد من عبارة "الدفع"؛
- الدقة الحسابية والتحقق من الاسعار والكميات ؛
- صحة الائتمان؛
- المبلغ بالأرقام والكلمات؛

في حال نقص التفاصيل أو جزء منها فقط سيتم رفض التدقيق

3) **مراقبة الطلبيات** :وذلك من خلال ما يلي :

- التاريخ؛
- هوية المتدخل طرف ثالث؛
- طبيعة الصفقة (اسم الحالة)؛
- الوقت المستغرق؛
- أما التوزيع حسب بند العمل المطلوب؛

4) **مراقبة محاضر الاستلام**: محضر إستلام ينبغي أن تكون مستعدة مع عناية كبيرة ويجب أن تتضمن المعلومات التالية:

- تاريخ ومكان التسليم للعمل؛
- الاسم الكامل أو الاسم التجاري للشركة ؛
- التوقيع من الاشخاص المخولين للعمل في المؤسسة (المدير الاقليمي، المشرف، رئيس الوكالة)؛

مراجعة المشتريات :في حالة المشتريات يجب أن يكون الشراء للسلع أو الحكم ينبغي أن تتحقق إجراء موافقة إيصال أو الوافدين جيدة ينبغي ان تكون هذه الوثيقة قد وقعت من قبل الأشخاص التالية أسماؤهم:

المدير الإقليمي، مدير، وكيل المشتري، ومستودع أو رئيس المندوبية.

من مما ذكرنا فانه من خلال المراجعة في قسم المراقبة والمراجعة يتم ارجاع بعض الفواتير إلى الهيئات وهذا لاكتشاف بعض الأخطاء والنقائص :

- وجود أخطاء في حسابات الفاتورة.
- عدم تطابق بين المبلغ بالأرقام وخطاب الفاتورة.
- عدم وجود تواقيع الأشخاص المخولين.
- تاريخ استلام العمل في وقت سابق من المراجعة.
- مجموع التزامات تتجاوز قيمة العقد.
- الوثائق الأساسية مقطعة.
- المبلغ من العائق غير صحيح.

محضر الاستلام النهائي لا تناسب مشروع القانون.

المطلب الثالث :التدقيق الداخلي للقوائم المالية

من أجل معرفة الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز يجب القيام بفحص عناصر الميزانية والتي تتكون من عنصرين وهما:

أولا الميزانية :

1) تدقيق الاصول :وتنقسم الأصول الى :

أ. الأصول غير الجارية :

وهي الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقيها خلال سنة ويتم تدقيق عناصرها كما يلي:

- مطابقة الجرد المادي للتثبيتات مع الجرد المحاسبي ؛
- التأكد من أن كل التثبيتات مسجلة في المجموعة التي تمثلها أي تثبيتات المادية وتثبيتات غير مادية مثلا؛
- التحقق من أن المعالجة المحاسبية للتثبيتات قد تمت وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- تدقيق سندات المساهمة والتأكد من أن إمتلاكها مفيد لنشاط المؤسسة؛
- التأكد من أن المعاجة الحسابية للاستثمارات قد تمت وفقا للنظام المحاسبي المالي ؛

ب. تدقيق الأصول الجارية

تضم الأصول الجارية الأصول التي تتوقع تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية ويقوم المدقق الداخلي بعملية التدقيق الداخلي كما يلي:

- تدقيق مدى صحة التسجيلات المحاسبية للمخزونات ومطابقتها مع الوثائق المثبتة للتسجيل؛
- مقارنة الجرد المادي للمخزونات مع الجرد المحاسبي واكتشاف إن كان هناك اختلافات؛
- معرفة ان كانت المخزونات هي ملك للمؤسسة حقا؛
- تدقيق حسابات الزبائن ومطابقتها مع الوثائق؛
- التأكد من حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية ؛
- التأكد من أن كل حقوق المؤسسة مسجلة، والتأكد من عدم وجود حقوق وهمية؛
- التأكد من التسجيل كل العمليات ومطابقتها بالوثائق؛

2) تدقيق الخصوم

وهي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية .

ويقوم المدقق الداخلي في عملية التدقيق كما يلي :

أ. رؤوس الأموال الخاصة :

- التحقق من أن رأس المال يمثل القيمة القانونية لأسهم المؤسسة.
- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال والتحقق من ان هذه القرارات قد صدرت وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة .
- التحقق من ان رأس المال مقيم ومسجل وفق النظام المحاسبي المالي .

ب. الديون

وهي عبارة عن مجموعة من الالتزامات وتتم مراجعتها كما يلي :

- التحقق من أن الديون المسجلة هي عبارة عن ديون حقيقية وأنه تم تسجيلها؛
- تدقيق جميع العقود المتعلقة بالقروض؛
- التأكد من أن الديون مقيمة ومسجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي ؛
- التأكد من الظروف الخاصة والأسباب التي أدت ظهور الأرصدة الدائنة ؛
- المراجعة الحسابية للفواتير للتحقق من المبالغ والرسوم المطبقة ؛

ثانيا تدقيق جدول حسابات النتائج

يعرف جدول حسابات النتائج بأنة بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية

ويقوم المدقق الداخلي بالتأكد من حسابات التسيير القيام بالعديد من المراقبات نقوم بذكر بعض منها :

- مراجعة والتأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة ؛
- دراسة الوثائق التي تثبت النفقات المسجلة في القوائم المالية ؛
- التأكد من ان التسجيلات المحاسبية للنفقات صحيحة وفي الحسابات المناسبة؛
- التأكد من صحة القيود المحاسبية المناسبة؛
- التحقق من البضائع المباعة للعمال؛
- المراجعة الحسابية لفواتير البيع ؛
- التأكد من تأشيرة المسؤولين على وثائق الاثبات؛
- مقارنة نفقات الدورة بنفقات السنوات السابقة ؛
- المراجعة الحسابية لبطاقات وسجل الرواتب والأجور؛
- التحقق من حسابات رقم الاعمال ؛

المبحث الثالث : تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز فرع ولاية تيسمسيلت للفترة 2013-2015

تعتبر الوضعية المالية للمؤسسة مطلب يجب معرفته من قبل جميع الأطراف سواء كانت داخلية (مجلس الإدارة ،الموظفين، مساهمين،.....) أو خارجية (منافسين، مؤسسات مالية، مقرضين، مساهمين مرتقبين، موردين زبائن،.....الخ)

لذلك يسهر المدقق الداخلي على أن تظهر القوائم المالية بصفة صحيحة و سليمة و يحاول تحسينها من خلال توجيهاته و نصائحه و تصحيحه للأخطاء و هذا باستخدامه معلومات متحصل عليها من نشاط المؤسسة

وللتوضيح أكثر سنتطرق في هذا المبحث إلى :

- عرض القوائم المالية؛
- تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي؛
- مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي من خلال تحليل جدول حسابات النتائج لمخطط التسيير لسنة 2015 ؛

المطلب الأول : عرض القوائم المالية

إن القوائم المالية تعتبر المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة فبواسطتها يستطيع المساهمين و المقرضين و كذا الزبائن المرتقبين أخذ صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة و إتخاذ القرارات المناسبة تجاه المؤسسة.

خلال هذا المطلب سنحاول عرض القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز فرع ولاية تيسمسيلت للفترة 2013-2015

1. الميزانية جانب الأصول: كما هو موضح في الملحق 1 - 2

جدول (3-4)الميزانية المالية لجانب الأصول للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

البيـــــــان	2013	2014	2015
الأصول الثابتة			
التثبيتات العينية			
الأراضي	1120.00	1120.00	15757300.00
البناءات	594100.15	573433.03	552765.91
المنشآت التقنية ،المعدات والادوات الصناعية	2392447990.57	3041200405.24	3089328639.95
التثبيتات العينية الاخرى	371267082.8	314312009.28	595413210.99
التثبيتات في شكل امتياز			
التثبيتات الجاري انجازها	1687841269.9	1605267137.76	1878594991.95
القروض و الديون الدائنة المترتبة عن عقد ايجار التمويل	15000.00	15000.00	15000.00
مجموع الاصول الثابتة	**4452166563.42**	**4961369105.31**	**5579661908.8**
الأصول المتداولة	1483500.00	1035000.00	2001000.00
المخزونات	348708825.14	296590796.49	313041425.44
الزبائن	39829482.10	42503775.07	46102482.73
المدينون الاخرون	19173080.02	5859455.51	4979296.67
الضرائب			
الاصول الاخرى الجارية			
توضيفات و أصول مالية جارية	36187897.46	51654824.56	20316783.00
أموال الخزينة	16926921.46		
حساب الانتقالية الانتظارية			
مجموع الاصول الجارية	**462309706.18**	**397643851.63**	**386440987.84**
مجموع الاصول	**4914476269.6**	**5359012956.94**	**5966102896.64**

المصدر : من الوثائق الداخلية لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يمثل جانب الاصول من الميزانية المالية لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت ارتفاع ملحوظ و مستمر في قيمة الاصول و ذلك راجع الى الارتفاع في قيمة التثبيتات حيث نجد أن :

- إرتفاع الأصول في سنة 2014 بنسبة 09% و **11%** في سنة **2015** يعود هذا الارتفاع إلى الارتفاع في قيمة التثبيتات بنسبة **11.43%** في سنة **2014** وإرتفاع في التثبيتات بقيمة بنسبة **12.46%** في سنة **2015** على العكس من ملاحظة الإرتفاع من قيمة التثبيتات نلاحظ إنخفاض نسبي في قيمة الأصول الجارية حيث نجد :

- إنخفاض قيمة الأصول الجارية بقيمة 14% في سنة **2014** و إنخفاض بقيمة **03 %** في سنة **2015**

2. المزانية المالية جانب الخصوم: كما هو موضح في الملاحق 3-4

جدول (3-5) الميزانية المالية لجانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز للفترة 2013-2015

البيـــــــان	2013	2014	2015
الاموال الخاصة			
فارق اعادة التقييم	408226648.09	408226648.09	408226648.09
النتيجة الصافية			-561527301.53
رؤوس الاموال الاخرى	322649945.7	33760561.8	
حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة	221345846.94	2771938219.05	3645624627.79
مجموع الاموال الخاصة	**2944335020.73**	**3213925428.94**	**3492323974.35**
الخصوم غير الجارية			
القروض و الديون المالية		23357761.49	23420468.83
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)			
المؤونات و الحسابات المدرجة في الحسابات سلفا	1060233963.83	1059921145.35	1090884477.24
مجموع الخصوم غير الجارية	**1060233963.83**	**1083278906.84**	**1114304946.07**
الخصوم الجارية			
الموردين و الحسابات الملحقة	767320968.79	961280013.04	125136884.56
الضرائب	15214687.8	15854781.7	16747217.8
الديون الاخرى	100741277.95	84673826.42	91399873.86
خزنة الخصوم			
حساب الانتقالية الانتظارية	26630350.50		
مجموع الخصوم الجارية	**909907285.04**	**1061808621.16**	**1359473976.22**
مجموع الخصوم	**4914476269.60**	**5359012956.94**	**5966102896.64**

المصدر : من الوثائق الداخلية لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

نلاحظ كذلك إرتفاع في جانب الخصوم بنفس النسبة و هذا طبيعي نتيجة لإرتفاع الأصول حيث نجد هذا الإرتفاع كان بالتوازي حيث ما ميز الإرتفاع كان بشكل نسبي في الأموال الخاصة و الديون على عكس ما كان في الأصول حيث كان ارتفاع في التثبيتات و إنخفاض في الأصول المتداولة ،أي أن الارتفاع كان في الأموال الخاصة بنسبة 09% في سنة 2014 و 08% في سنة 2015 في الدين طويلة الأجل 02% في سنة 2014 و03% في سنة 2015 ،كذا ديون القصير الاجل 16.69% في سنة 2014 و 28% في سنة 2015

3. جدول حسابات النتائج: كما هو موضح في الملاحق 5- 6

جدول (3-6) جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز فرع ولاية تيسمسيلت للفترة 2013-2015

البيان	2013	2014	2015
المبيعات و المنتجات الملحقة	1185092354.2	1242088442.22	1276732281.74
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة			
اعانات الاستغلال			
انتاج السنة المالية	1185092354.20	1242088442.22	1276732281.74
المشتريات المستهلكة	-785010885.62	-898476810.44	-911232026.46
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	-339382377.47	-498734093.46	-455798892.17
استهلاك السنة المالية	1124393263.9	1397210903.9	-136030918.63
القيمة المضافة	60699091.11	297198361.68	-90298636.89
اعباء المستخدمين	-304445018.65	-297198361.69	-325960680.96
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	-19526337.89	-20807091.45	-21697597.44
اجمالي فائض الاستغلال	**-263272265.43**	**-433127914.82**	**-437686915.29**
المنتجات العملياتية الاخرى	41582736.56	41695146.68	167480842.40
الاعباء العملياتية الاخرى	-5086852.33	-9086165.90	-2277942.99
مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	-299054950.15	-296028640.74	-303041699.22
استرجاع خسائر القيمة و المؤونات	81384957.97	48200181.51	13998413.57
النتيجة العملياتية	**-444446373.38**	**-688347393.27**	**-561527301.53**
منتجات مالية	/	7978653.05	/
نتيجة مالية	/	7978653.05	/
النتيجة العادية قبل الضريبة	**-444446373.38**	**-680368740.22**	**-561527301.53**
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية	/	/	/
الضرائب المؤجلة (تغيرات)على النتائج العادية	/	/	/
مجموع الانشطة العادية	1308060048.73	1339962423.46	1458211537.71
مجموع الاعباء العادية	1752506422.11	-2020331163.68	-2020331163.68
النتيجة الصافية للانشطة العادية	**-444446373.38**	**-680368740.22**	**-561527301.53**
النتيجة الصافية لسنة المالية	**-444446373.38**	**-680368740.22**	**-561527301.53**

المصدر : من الوثائق الداخلية لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج الخاص بالفترة 2013- 2015 ان المؤسسة سجلت فائض استغلال سالب و هو في إرتفاع مستمر ففي سنة 2014 إرتفع بنسبة 64.51% و في سنة 2015 بـ 01% ونلاحظ أيضا أن النتيجة الصافية لسنة المالية سالبة و إرتفعت هذه الخسارة في سنة 2014 بنسبة 53% ثم انخفضت بنسبة 17.46%

ما يمكن إستخلاصه من جدول حسابات النتائج هو أن قيمة أعباء المستخدمين تؤثر بصورة كبيرة في ظهور النتيجة سالبة لذلك ينبغي على المؤسسة ترشيد نفقات الموارد البشرية

المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت باستخدام مؤشرات النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي للفترة 2013– 2015

أولا: مؤشرات النسب المالية

تلعب النسب المالية دور مهم في تقييم الأداء المالي و تشخيص الحالة المالية للمؤسسة و ذلك بتقديم معلومات و إيضاحات حول فعالية المؤسسة و متابعة تطورات المؤسسة لفترات متعددة لسماح للمسيرين بإتخاذ القرارات المناسبة .

جدول (3– 7)الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت جانب الاصول للفترة 2013–2015

البيان	2013	2014	2015
الاصول الثابتة	4452166563.42	4961369105.31	5579661908.8
الاصول المتداولة			
قيم الاستغلال	1483500.00	1035000.00	2001000.00
قيم قابلة للتحقيق	407711387.26	344954027.07	364123204.84
قيم جاهزة	53114818.92	51654824.56	20316783.00
مجموع الاصول المتداولة	462309706.18	397643851.63	386440987.84
الاصـــــول	4914476269.6	5359012956.94	5966102896.64

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

جدول (3-8) الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت جانب الخصوم للفترة 2013-2015

البيان	2013	2014	2015
الاموال الدائمة الاموال الخاصة ديون طويلة و متوسطة الاجل	2944335020.73 1060233963.83	3213925428.94 1083278906.84	3492323974.35 1114304946.07
مجموع الاموال الدائمة	4004568984.56	4297204335.78	4606628920.42
ديون قصيرة الاجل	909907285.04	1061808621.16	1359473976.22
الخصوم	4914476269.6	5359012956.94	5966102896.64

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

- **نسب الهيكلة المالية**

سنتطرق من خلال الجدول الموالي لأهم نسب الهيكلة المالية لمؤسسة سونلغاز فرع ولاية تيسمسيلت للفترة 2013-2015

جدول (3-9)نسب الهيكلة لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

البيان	العلاقة	2013	2014	2015
نسبة التمويل الدائم	الاموال الدائمة/الاصول الثابتة	0.9	0.87	0.83
نسبة التمويل الذاتي	الاموال الخاصة /الاصول الثابتة	0.66	0.63	0.63
نسبة الاستقلالية المالية	الاموال الخاصة / مجموع الخصوم	0.6	0.59	0.59
نسبة القدرة على التسديد	مجموع الديون /مجموع الاصول	0.4	0.41	0.41

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي :

- نسبة التمويل الدائم أقل من الواحد على طول فترة الدراسة مما يدل على أن الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة تمول بجزء من الديون القصيرة الأجل مما يجعلها تتحمل مخاطرة عدم تسديدها لديونها قصيرة الأجل؛
- نسبة التمويل الذاتي ضئيلة جدا على طول فترة الدراسة و هي على التوالي 0.66، 0.63،0.63 مما يحتم عليها الاعتماد على الديون طويلة الأجل لتمويل أصولها الثابتة؛

- نسبة الاستقلالية المالية نسبة جيدة مقارنة مع النسبة المعيارية 50% على طول فترة الدراسة نجد أن نسبة الاستقلالية للمؤسسة في 2013 هي 60 %و 59في كل من سنتي 2014 و 2015

- نسبة قدرة التسديد فهي نسبة جيدة كذلك مقارنة مع النسبة المعيارية التي تتطلب أن تكون هذه النسبة أقل من 50 % حتى تمنح الدائنين للمؤسسة الإرتياح تجاه المؤسسة و هي لدى المؤسسة بنسبة 40% على طول فترة الدراسة

- **نسب السيولة :**

تقيس مدى مقدرة المؤسسة عن مقابلة التزاماتها في تواريخ إستحقاقها و هي تعبر كذلك على مدى مرونة المؤسسة في تحويل أصولها المتداولة الى نقود و سيولة

جدول(3-10) نسب السيولة للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

البيان	العلاقة	2013	2014	2015
نسبة السيولة العامة	الاصول المتداولة/الخصوم المتداولة	0.51	0.37	0.28
نسبة السيولة المختصرة	أصول المتداولة- المخزونات / الخصوم المتداولة	0.50	0.36	0.27
نسبة السيولة الجاهزة	القيم الجاهزة / الخصوم المتداولة	0.06	0.05	0.02

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

من خلال أن نسبة السيولة المالية خلال الفترة المدروسة منخفضة جدا و هذا ما يعني أن المؤسسة لا تستطيع تسديد ديونها في وقت استحقاقها

و بعد التدقيق أكثر و حذف قيم الاستغلال من القيم المتداولة توصلنا الى أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على ما تحصله من الزبائن في تسديد ديونها قصير الأجل.

أما عن السيولة الجاهزة فهي ضعيفة جدا ما يعكس الوضعية الصعبة للمؤسسة تجاه ديونها قصيرة الأجل.

- **نسب النشاط :**

نسب النشاط تحاول أن تظهر العنصر الزمني في التحليل فهي تأخذ في الإعتبار دوران بعض عناصر الميزانية و حاولنا في هذا المبحث الاقتصار على عنصرين فقط و هما الزبائن و الموردين و محاولة المقارنة بينهما وذلك باعتبارهما العنصرين الرئيسين في المعاملات التجارية لدى المؤسسة.

جدول(3-11)نسب النشاط للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

نسبة رقم الاعمال	**رقم الاعمال ن- رقم الاعمال (ن-1)** / **رقم الاعمال (ن -1)**	/	**0.05**	**0.03**
مدة ائتمان الزبائن	**الزبائن +أوراق القبض *360** / **المبيعاتTTC**	**90.54**	**73.47**	**75.45**
مدة تسديد الموردين	**الموردون + أوراق الدفع *360** / **المشتريات TTC**	**199.22**	**329.20**	**42.25**

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم الأعمال قد إرتفع نسبيا حيث ارتفع في سنة 2014 بنسبة 05 % و في سنة 2015 بـ 03%

مدة تحصيل الزبائن أقل بكثير من مدة تسديد الموردين خلال سنتي 2013 و 2014 وهذا أفضل للمؤسسة أي أن هذا يوفر لها سيولة إضافية للمؤسسة تساعدها في تسديد ديون قصيرة أخرى إلا أن سنة 2015 كانت مدة تحصيل الزبائن أكثر من تسديد الموردين.

جدول (03-12) نسب المردودية للمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

المردودية التجارية	**النتيجة الصافية / رقم الاعمال**	**- 0.38**	**- 0.55**	**- 0.44**
المردودية المالية	**النتيجة الصافية / الاموال الخاصة**	**- 0.15**	**-0.21**	**- 0.16**
المردودية الاقتصادية	**فائض الاستغلال / مجموع الاصول**	**-0.54**	**- 0.08**	**0.09**

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول كل من المردودية التجارية و المالية و الاقتصادية سالبة.

- المردودية التجارية تعرف ارتفاع للخسارة نتيجة ارتفاع رقم الأعمال مما يفسر سعر التكلفة للمبيعات أكبر من سعر البيع؛
- المردودية المالية سالبة و تعرف ثبات نسبي؛
- المردودية الاقتصادية سالبة و في انخفاض ملحوظ ؛

ثانيا: مؤشرات التوازن المالي:

نعتمد في هذا العنصر على أهم المؤشرات للتوازن المالي و هي رأس المال العامل و رأس المال العامل الخاص و احتياج رأس المال و رصيد الخزينة.

رأس المال الصافي:

سنتطرق إلى نوعين من رأس المال و هما راس المال العامل الصافي و رأس المال الخاص.

رأس المال العامل الصافي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

يمكن توضيح رأس المال العامل الصافي لمؤسسة سونلغاز للفترة 2013-2015 من خلال الجدول الأتي:

جدول (3-13)رأس المال الصافي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

البيـــــــان	2013	2014	2015
الاموال الدائمة	4004568984.56	4297204335.78	4606628920.42
الاصول الثابتة	4452166563.42	4961369105.31	5579661908.8
رأس المال العامل	-447597578.86	-664164769.53	- 973032988.38

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن رأس المال العامل سالب على طول فترة الدراسة و كذلك في إرتفاع من سنة إلى أخرى مما يدل على أن :

- المؤسسة لا تسطيع تغطية أصولها الثابتة عن طريق الأموال الدائمة
- الأصول الثابتة للمؤسسة ارتفعت أكثر من الأموال الدائمة
- المؤسسة تمول أصولها الثابتة بالديون القصيرة الأجل مما يجعلها في وضعية مالية صعبة
- نسبة الزيادة السالبة في راس المال العامل هي 48.38%في سنة 2014 و 46.50% في سنة 2015

رأس المال العامل الصافي لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

و يمكن توضيحه من خلال الجدول أدناه.

جدول (3-14) رأس المال الخاص لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

البيـــــــان	2013	2014	2015
الاموال الخاصة	2944335020.73	4207204335.78	3492323974.35
الاصول الثابتة	4452166563.42	4961369105.31	5579661908.80
رأس المال العامل الصافي	-1507831542.69	-754164769.53	-2087337934.45

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ كذلك أن رأس المال العامل الخاص سالب مما يحتم على المؤسسة ضرورة الإعتماد على الاقتراض لتمويل أصولها الثابتة

الاحتياج من رأس المال العامل لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015

إحتياج رأس المال العامل = استخدامات الدورة – موارد الدورة

إستخدامات الدورة = قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق

موارد الـــدورة = ديون قصيرة الاجل –سلفات مصرفية

جدول (3-15) الاحتياج من رأس المال العامل لمؤسسة سونلغاز للفترة 2013-2015

البيـــــــان	2013	2014	2015
استخدامات الدورة	409194887.26	345989027.07	366124204.84
موارد الدورة	909907285.04	1061808621.16	1359473976.22
الاحتيـــاج مـــن رأس المـــال العامل	-500712397.78	-715819594.09	-993349771.38

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن وضعية المؤسسة سالبة على طول فترة الدراسة و هي في ارتفاع مستمر خلال سنتي 2014 و 2015

حيث ارتفع إحتياج راس المال العامل في سنة 2014 بنسبة 42.96 و بسنة 38.77 في سنة 2015 فالمؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات الدورة بمواردها

الخزينة الصافية

يحسب مؤشر الخزينة باستخدام إحدى العلاقتين التالتين:

الخزينة = رأس المال العامل – احتياج رأس المال العامل

= القيم الجاهزة – تسبيقات بنكية

و يظهر رصيد الخزينة في مؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت للفترة 2013-2015 كما يلي:

جدول (3-16)رصيد الخزينة لمؤسسة سونلغاز للفترة 2013-2015

البيـــــان	2013	2014	2015
رأس المال العامل الصافي	-447597578.86	-1837443676.37	- 973032988.38
الاحتياج من رأس المال العامل	-500712397.78	-715819594.09	-993349771.38
الخزينة	53114818.92	51654824.56	20316783

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن :

رصيد الخزينة موجب طيلة فترة السنوات الثلاثة في انخفاض مستمر و هذا يعني انها تقوم باستغلال جزء من الخزينة في تسديد ديونها القصيرة الاجل

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي من خلال تحليل جدول حسابات النتائج لمخطط التسيير لسنة 2015

من خلال هذا المطلب سنقوم بالتطرق إلى مخطط التسيير لمؤسسة سونلغاز الصادر من المركز الجهوي وهران SDO ، والذي يحتوي على مجموعة من العناصر الأساسية، المرتبطة بالأداء المخطط له لفرع تيسمسيلت حيث سنقوم بتحليل جدول حسابات النتائج الموجود في هذا المخطط والذي يحتوي على المبالغ المتوقعة والمحققة .

أولا: تحليل جدول حسابات النتائج لمخطط التسيير: كما هو موضح في الملحق رقم 7

الجدول (3-17) جدول حسابات النتائج للفترة 2013-2015

		المحققة	2014		المتوقعة	
رقم الحساب	البيان	2013	التوقعات	المحققة	2015	
70	مبيعات بضاعة	1185	1105	1133	1252	10
	الكهرباء	829	853	806	889	10
	الغاز	224	222	233	262	12
	مجالات أخرى	132	30	95	101	7
72	تغير المخزونات المنتجة والجارية					
73	انتاج مثبت		0			
74	اعانات الاستغلال					
	الانتاج العام	1185	1105	1133	1252	10
60	مشتريات بضائع	785	811	969	1063	10
62/61	خدمات خ/خ أ	339	323	356	390	10
	الانفاق العام	1124	1134	1325	1453	10
	القيمة المضافة للعمليات	61	-29	-192	-201	5
63	أعباء المستخدمين	304	318	318	307	-3
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	20	19	19	22	16
	الهامش الاجمالي للاستغلال	-263	-366	-529	-531	0
75	نواتج عملياتيةأخرى	42	34	34	40	18
65	أعباء عملياتية أخرى	5	9	9	6	-32
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	299	177	177	530	199
78	استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	81	33	33		-100
	نتيجة الاستغلال	-444	-484	-647	-1026	58
76	نواتج مالية	0	0	0	0	
66	أعباء مالية	0	0	0	0	
	النتيجة المالية	0	0	0	0	
	النتيجة الاجمالية قبل الضريبة	-444	-484	-674	-1026	58
695	الضرائب عن الارباح المبنية على نتائج الانشطة العادية	0		0	0	
692	الضرائب المؤجلة عن الاصول	0		0	0	
7	اجمالي الايرادات من الانشطة العادية	1308	1172	1201	1292	8
	اجمالي النفقات من الانشطة العادية	1753	1657	1848	2318	25
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	-444	-484	-647	-1025	58
67	عناصر الغير عادية/أعباء		1			
77	عناصر الغير عادية/منتوجات		0			
	النتيجة الغير عادية	0	1	0	0	
	النتيجة الصاقية	-444	-484	-647	-1026	58

المصدر : من الوثائق الداخلية لمؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

من خلال قيام المدقق الداخلي بتدقيق وفحص هذا الجدول توصل إلى الملاحظات التالية:

- يقدر رقم الأعمال لسنة 2013 ب 1185 مليون دينار ومن المتوقع أن ينخفض رقم الأعمال في سنة 2014 بنسبة 6.75 حيث أصبح يقدر ب 1105 مليون دينار في حين حققت رقم أعمال يقدر ب 1133 مليون دينار، وتوقعت في سنة2015 أن يرتفع رقم الأعمال بنسبة قدرها 10.51 وأصبح يقدر ب 1252 مليون دينار .

- أما بالنسبة للإنفاق العام فكانت قيمته في سنة 2013 ب 1124 مليون دينار حيث توقعت المؤسسة زيادة في الانفاق في سنة 2014 ليصل إلى 1134 مليون دينار ولكن كان هناك انفاق اكبر من المتوقع ب 201 مليون دينار، أي 1325 مليون دينار وهذا راجع إلى زيادة في قيمة المشتريات والخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الاخرى ، مما جعلها تتوقع زيادة في الإنفاق لسنة 2015 حيث قدر ب 1453 مليون دينار ،أما الانفاق المحقق فقد شهد انخفاض قدر ب 86 مليار دينار اي 1367 مليون دينار .

- بالنسبة لنتيجة الاستغلال فقد كان هناك عجز في سنة 2013 يقدر ب 263- مليون دينار وذلك لأن رقم الأعمال لا يغطي الانفاق وكذا أعباء المستخدمين والضرائب، وقدر الهامش الإجمالي لسنة 2014 366- مليون دينار والمحقق قدر ب 529- مليون دينار لهذا كان من المتوقع أن تحقق هامش إجمالي للاستغلال لسنة 2015 ب 531- مليون دينار.

- من خلال إجمالي إيرادات لسنة 2013 والتي قدرت ل 1308 مليار دينار وإجمالي النفقات ب 1753 مليون دينار حققت نتيجة قدرها 444- مليون دينار بالناقص من خلال هذه النتيجة توقعت المؤسسة أن تحقق نتيجة في سنة 2014 ب 484- مليون دينار ولكن مع تحقيق مجموع ايرادات التي قدرت ب 1201 مليون دينار و إجمالي نفقات ب 1848 مليون دينار فحققت نتيجة قدرها 647- مليار دينار أما النتيجة المتوقعة لسنة 2015 فقدرت ب 1026- مليون دينار.

من خلال ما سبق من ملاحظات نستنتج أن الخسارة المحققة أكبر من الخسارة المتوقعة أي إستمرار في تسجيل إرتفاع في نسبة الخسارة من سنة و أخرى وعند قيام المدقق الداخلي لكل هذه الملاحظات يستنتج أن الأداء المالي في إنخفاض مستمر .

ثانيا: مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي

يقوم المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته بعدة مراحل وذلك من خلال قيامه بمجموع من الفحوصات والاختبارات لكي يقدم تقريره حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومركزها المالي الذي يهتم به العديد من الأطراف منهم الإدارة العليا و المساهمين حيث يقوم المدقق الداخلي من خلال إعداد تقريره بتقديم النصح والإرشاد للإدارة العليا و تسجيل مختلف الملاحظات الضرورية وذللك لتحسين نشاط المؤسسة في المستقبل.

من خلال قيام المدقق الداخلي بفحصه ومراجعة القوائم المالية وكذا تحليله لبعض النسب المالية مثل نسب الهيكل المالي ونسب السيولة ونسب النشاط..... الخ وكذا بعض المؤشرات التي تتمثل في مؤشرات التوازن المالي و رصيد الخزينة تمكن المدققين الداخليين من معرفة الأداء المالي الفعلي للمؤسسة .

ومن خلال قيامنا ببحثنا في مؤسسة سونلغاز ومن خلال المعطيات المقدمة لنا والأسئلة المطروحة حول تأثير التدقيق الداخلي على الأداء المالي في المؤسسة تحصلنا على العديد من الإجابات حول أهمية هذا العنصر تتمثل فيما يلي:

- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين و دعم الأداء المالي من خلال توفير المعلومات المالية الجيدة والحقيقية وذلك يسهل من عملية تقييمه ؛
- يقوم التدقيق الداخلي بإظهار ما إذا كانت السجلات و التقارير المالية تحتوي على معلومات حقيقية؛
- يجب على المدقق الداخلي معرفة الأداء المالي من خلال قيامه بالتدقيق الجيد للقوائم المالية وتحليل نسبها ؛
- يعتبر وجود نظام الرقابة الداخلية ذات جودة وفعالية عن مدى ارتباط العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة ؛
- أهمية التدقيق الداخلي في تقديم النصائح والتوصيات للإدارة العليا وذلك لتحسين وتقييم الأداء المالي؛
- يقوم المدقق الداخلي بدراسة المخاطر المحتملة وتفاديها من خلال دراسته بجدوى المشاريع من أجل اتخاذ القرارات المناسبة وكذلك تطوير الأداء؛
- يقدم التدقيق الداخلي نظام رقابي فعال وتقارير ومؤشرات مالية سليمة تأثر ايجابا على الأداء المالي للمؤسسة؛
- مع وجود المنافسة في الافق القريب لمؤسسة سونلغاز تولي هاته الاخيرة أهمية كبيرة لمستوى أداءها المالي و الذي لايتحقق إلا بدعم من التدقيق الداخلي في كافة أقسامها؛

خلاصة الفصل الثالث:

إن أهم ما يمكن استخلاصه من هذا الفصل هو قيامنا بإسقاط ما تم اكتسابه من معرفة نظرية عن التدقيق الداخلي في دعمه للأداء المالي على الجانب التطبيقي لهذه الدراسة لدى مؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت و ذلك بمعرفة المنهجية المعتمدة في التدقيق الداخلي لدى المؤسسة، و كيفية إجراء التدقيق و من هم الموظفون الذين يقومون بعملية التدقيق الداخلي .

كما قمنا بالإطلاع على التقرير الداخلي الذي اعده المدقق الداخلي حيث اطلاعنا على أهم التوصيات و التنبيهات التي تم ارشادهم إلى تفاديها و بعض الأخطاء التي أمر بتصحيحها.

و كمحاولة منا لمعرفة الأداء المالي للمؤسسة قمنا بعرض القوائم المالية للمؤسسة و التدقيق في محتوياتها والتعليق عليها و تحليل أدائها المالي باستخدام مؤشرات النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي.

الخاتمة:

من خلال تطرقنا وعرضنا لموضوع " التدقيق الداخلي كآلية لدعم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية " ومحاولة تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي بصفة عامة، والمدقق الداخلي بصفة خاصة لما لهما من أهمية كبيرة في حماية الممتلكات و الحقوق المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية خصوصا مع كبر حجمها ونشاطها، وذلك من أجل الحفاظ على مبدأ البقاء والاستمرارية.

الأمر الذي يدعوا إلى ضرورة وجود نظام رقابة داخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وكذلك المساهمة في دعم وتقييم وإدارة المخاطر، والحماية منها، وتقديم المشورة فماهية السبل الأنجع لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء المالي وفعاليته، وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرص هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة، وبالتالي الصمود في وجه المنافسة.

كما أن عملية دعم الأداء المالي وتقييمه تعتبر الأساس الذي تقوم به الإدارة المالية ويساعد ذلك العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي في تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلي الذي يسمح بوضع المكانة التي وصلت اليها المؤسسة، ووضع ميكانيزمات تضمن الحصول على المعلومة المالية المناسبة والصادقة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات بمختلف مجالاتها المتعلقة بالأداء المالي.

إختبار الفرضيات :

من خلال دراسة بحثنا ومحاولة الإلمام بجميع العناصر التي تدخل ضمن هذه الدراسة، توصلنا إلى إختبار للفرضيات التي تم وضعها في مقدمة الدراسة وهي كما يلي:

إختبار صحة الفرضية الاولى :

دلت هذه الفرضية على أنه يعتبر التدقيق الداخلي من أهم المهام الأساسية لما لها من أهمية في تحقيق الرقابة للمؤسسات ،حيث أن الهدف الأساسي للتدقيق حماية أصول المؤسسة وكذا مراجعة قوائمها المالية بحيث تظهر بصورة صادقة حتى يتم الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقوم

بتقديم النتائج والتوصيات للإدارة العليا لمساعدتها على تحقيق الأهداف المسطرة وكذا تقديم المساعدة للمدقق الخارجي للعداد تقريره وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية .

إختبار صحة الفرضية الثانية :

فهي تعتبر إن الأداء المالي هو عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة ،أي أنه نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها والمنتجات فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها ،ويعتبر أنه العملية التي تلي عملية إتخاذ القرار و يتم بواسطته قياس درجة النجاح التي تحققها المؤسسة في إنجاز الأهداف المحددة ،والأداء المالي يعبر عن وصف الوضع الحالي للمنظمة وتحديد للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف وذلك من خلال دراسة العمليات التي تم إنجازها مثل المبيعات والإيرادات .

إختبار صحة الفرضية الثالثة :

قدمنا في هذه الفرضية ان للتدقيق الداخلي دور أساسي في تحسين الأداء المالي من خلال اكتشاف الإنحرافات الناتجة عن الأداء وكذا تصحيحها وتقديم النصائح ،لكي تكون عملية الأداء المالي ذات أهمية يجب على المؤسسة أن تستخدم الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية وهذا ما يكفل به التدقيق الداخلي من خلال تقديم الحماية ،بحيث تقوم بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمخطط له ،وكذا التأكد من سلامة المعلومات والبيانات المسجلة واكتشاف الأخطاء وكل أنواع الغش والإختلاس ومن ثم معالجتها وتقديم تقديم النصح للإدارة العليا من أجل تفادي المخاطر في المستقبل .

النتائج :

- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث يعمل هذا الاخير على تطوير وتحسين الأنظمة الرقابية الداخلية؛
- ✓ يعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة إليه فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمدراء في محاولته للتقليل ومنع حدوث الأخطاء؛
- ✓ يسعى التدقيق الداخلي إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة؛

✓ تستعين إدارة المؤسسة بالتدقيق الداخلي للتخفيض ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقها؛ والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوة والضعف وسد الثغرات القائمة من غش و إختلاس، من شأنها أن تعرقل الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة في مخطط التسيير التابع لها؛

✓ إن عملية تقييم الأداء المالي ودعمه تسمح بمعرفة مستوى عملياتها من أجل التمكن من رؤية المستقبل والتأكد من صحة التوقعات المالية؛

✓ يهدف الأداء المالي إلى التعرف على قدرة المؤسسة في تحقيق مخططها المسطر من طرف الإدارة الوصية والمسؤولة عنها وذلك من أجل تحقيق مبدأ الاستمرارية والبقاء والابتعاد عن خطر الفناء أو الإفلاس؛

الإقتراحات:

☜ خلال القيام بعملية التدقيق يجب الإفصاح عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة، وتكون مساعدة على عملية دعم الأداء المالي في المؤسسة بغرض رسم سياسات مستقبلية مساعدة على اتخاذ القرارات من طرف الإدارة ؛

☜ محاولة الإهتمام بالتدقيق الداخلي من حيث معاييرها، حيث يجب على المجمع أن يعمل على ايجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المدققين لأعمالهم بعيدا عن الضغوطات المختلفة مثل منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال انشاء لجنة خاصة بالتدقيق الداخلي تعمل تحت مصلحتها مدققين داخليين؛

☜ التعجيل بتنفيذ مخطط المجمع والذي يهدف إلى وضع خلية تدقيق وتفتيش داخلية في كل فروع المجمع تتحكم به الخلية المتخصصة في هذا المجال في المؤسسة الأم؛

أفاق الدراسة:

تمثل هذه الدراسة إضافة جديدة في مجال التدقيق الداخلي وتطوير إجراءاته، وذلك من أجل دعم الأداء المالي من خلال ما تضمنته من نتائج وتوصيات والتي من شأنها أن تؤدي إلى جودة وكفاءة وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية، وخاصة مجمع سونلغاز، عن طريق الاهتمام أكثر والإرقاء بدوائر التدقيق لديها نحو الأفضل لأجل تحقيق الأهداف المتعلقة بالمراكز المالية، وأيضا ضمان صنع طريق سهل لوصول هاته التحديات المتعلقة بنشاطها.

ومن أهم الدراسات المقترحة:

- التدقيق الداخلي وعلاقته بأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؛
- أثر التدقيق الخارجي على تفعيل الأداء المالي للمؤسسة؛
- التدقيق الداخلي والخارجي ودورهما في جودة ومصداقية القوائم المالية،

الفصل الأول

التدقيق الداخلي

الفصل الثاني

مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز

فرع تيسمسيلت

مقدمة

الخاتمة

قائمة المصادر والمراجع

فهرس المحتويات

الملاحق

الملخص

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة
IIA	معهد المراجعين الداخليين
Ttc	المبلغ متضمن كل الرسوم
EGA	كهرباء وغاز الجزائر
SONELGAZ	المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز
AMC	مؤسسة صناعة العدادات الكهربائية والغازية
EPIC	مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري
SPA	شركة المساهمة
SPE	سونلغاز انتاج الكهرباء
GRTE	مسير شبكة نقل الكهرباء
GRTG	مسير شبكة نقل الغاز
SD	شركة توزيع الكهرباء والغاز
SDC	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الوسط
SDE	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الشرق
SDO	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الغرب
SDA	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الجزائر

قائمة المصادر والمراجع

أولا: باللغة العربية:

- **الكتب:**

1. اسامة عبد الخالق الانصاري، الادارة المالية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2012.

2. ألفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تر محمد محمد عبد القادر الديسطى، الجزء الأول، دار المريخ، المملكة العربية السعودية،2002.

3. جمال الدين المرسي وأخرون، الادارة المالية، مدخل لاتخاذ القرارات الدار الجامعية 2006.

4. جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي، مذكرة تفسيرية، 1 . اكتوبر . 2010

5. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظيرية والتطبيق، دار الوراق الاردن الطبعة، 2006.

6. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الصادرة عن IIA ، الطبعة 1 2013.

7. السعيد فرحات جمعة، الاداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2000.

8. سناء محمد بدران، المراجعة المتقدمة، كلية التجارة جامعة بنها، الجزء الثاني.

9. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

10. محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 2005.

11. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

12. محمد محمود الخطيب، الاداء واثره على عوائد اسهم الشركات، دار حامد للنشر والتوزيع الطبعة الاولى،عمان2010.

13. مليكة زغيب وميلود بونشنقير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة سكيكدة 2010.

14. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الاولى، فلسطين 2002.

- **المذكرات:**

15. إبراهيم اسق نسمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة قسم المحاسبة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2009

16. أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة مقدمة الماجستير في المالية والمحاسبة،كلية العلوم الاقتصادية الأغواط، 2006 . 2007.

17. أسامة عبد المنعم السيد علي، اثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية، رسالة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا،2008.

18. أمال معروف، الانتقال من الاداء المالي الى الاداء الاستراتيجي، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 03، 2010-2011.

19. أنور السادات رنان، دور المراجعة الداخلية في تدعيم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة،2014 . 2015.

20. جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي، مذكرة تفسيرية، 1- اكتوبر 2010.

21. خيرة رحو، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر، مذكرة ماستر تخصص المحاسبة التدقيق والمراقبة،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2011.

22. ربيعة صباح، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

23. رشام نسيم، اهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماستر في المحاسبة والمراجعة،كلية العلوم الاقتصادية جامعة البويرة، 2012 . 2013.

24. زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير،كلية العوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009.

25. زينب بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03، 2010-2011.

26. سعاد شدري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008 /2009 .

27. سهام شيكاوي، الثقافة التنظيمية وتأثيرها على الاداء في المنظمة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس 2006-2007.

28. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقيم الأداء، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية قسم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2001-2002.

29. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية،مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009 .2010 .

30. عبد الغاني دادن، قياس وتقيم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،2006-2007.

31. عتاب يوسف حسون، تقيم كفاءة معايير التقييم المالي والاداري المستخدمة في قطاع النقل البحري (نموذج مرفأي اللاذقية وطرطوس) مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا،2006-2007.

32. عتيقة مجنح، دور التدقيق الداخلي في تقيم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، غير منشورة،2005-2006.

33. علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2013-2014.

34. فريال بعزيز، دور التدقيق الخارجي في تفعيل الاداء المالي،، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية جامعة 20أوت 1955، سكيكدة، 2014-2015.

35. القبج نائل، أنظمة الرقابة الداخلية بين النظري والتطبيق في شركات المساهمة، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2002.

36. كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

37. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية ومهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص ادارة اعمال، جامعة الجزائر، 2003 . 2004.

38. محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008.

39. مشعل جهز المطيري، تحليل وتقيم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2010-2011.

40. مؤمن محمد حسن العفيفي، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة،2009 .

41. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير في الحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.

- **المجلات:**

42. عبد الغاني دادن، قراءة في الاداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 04،جامعة ورقلة، 2006.

43. عبد الماليك مزهود، الاداء بين الكفاءة والفعالية، مفهوم وتقيم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001.

44. عبد الوهاب دادن ورشيد حفصي، تحليل الاداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طرية التحليل العاملي التميزي (AFD)، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 07 العدد 02 2014.

45. عبد الوهاب عبد الله عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي، دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية، مجلة الناصر، العدد الرابع، جامعة الناصر، يوليو – ديسمبر،2014.

- والملتقيات والمؤتمرات :

46. أحمد لعماري، حكيمة مناعي، ملخص محاضرات في التدقيق المالي والمحاسبي، مجمع البحوث والاوراق البحثية في ميدان العلوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة 2012.

47. رشا الجرد، اثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد اتعاب المراجع الخارجي، حلقة بحث، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2007 . 2008..

48. محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الصغير والمتوسطة في الجزائر بمداخلة حول دور النظام المحاسبي المالي في تقيم الاداء المالي يومي 6،5 ماي2013.

49. محمود جلال أحمد، طلال الكسار، استخدام مؤشرات النسب المالية في تقويم الاداء المالي والتنبؤ بالأزمات المالية للشركات (الفشل المالي) بحث مقدم الى المؤتمر العلمي السابع، جامعة الزرقاء الخاصة،2009.

50. مداني بلغيث، عبد القادر دشاش، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة بمداخلة بعنوان انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشخيص المالي للمؤسسة، جامعة ورقلة، يومي 13،14ديسمبر2011.

51. مهدي عطية موحي الجبوري، مؤشرات الاداء المالي الاستراتيجي، دراسة تطبيقية، مقارنة بين مصرفي الرافدين والمصرف التجاري للعام، 2002

52. يوسف القاضي، وآخرون، التدقيق الداخلي، منشورات جامعية، كلية الاقتصاد جامعة دمشق 2007-2008.

- **المواقع الالكترونية:**

53. مشرف قسم المراجعة، مسؤولية مراجع الحسابات، تاريخ الاطلاع 01 /04 /2016 http://faculty.ksu.edu.sa.

54. مدقق داخلي، سلطة النقد الفلسطينية، تاريخ الاطلاع 2016/04/02 http://www.jobs.ps/job//-//23760

.

ثانيا: باللغة الفرنسية

الكتب:

55. Bethoux.R, Kremper .F et Poisson, ML'Audit dans le secteur public, Clet, Paris،1986.

56. Françoise Giraud.et les autres contrôle de gestions et pilotage de la performance,2eme édition .Gualine éditeur, paris,2004.

57. GERARD melyon ,gestions financier ,4eeidition,paris,2007.

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
1	الميزانية جانب الاصول 2013–2014
2	الميزانية جانب الاصول 2014–2015
3	الميزانية جانب الخصوم 2013–2014
4	الميزانية جانب الخصوم 2014–2015
5	جدول حسابات النتائج 2012–2013
6	جدول حسابات النتائج 2013–2014
7	جدول حسابات النتائج الموجود في مخطط التسيير

الملحق رقم: 1

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST **EXERCICE** 2014

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 13/04/2016 11.07.24

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2014	amort 2014	2014	2013
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 120,00		1 120,00	1 120,00
Constructions (Batiments et ouvrages		1 020 029,43	446 596,40	573 433,03	594 100,15
Installations techniques, matériel et outillage		8 426 052 484,91	5 384 852 079,67	3 041 200 405,24	2 392 447 990,57
Autres immobilisations corporelles		671 865 164,88	357 553 155,60	314 312 009,28	371 267 082,80
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		1 605 267 137,76		1 605 267 137,76	1 687 841 269,90
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 000,00		15 000,00	15 000,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 704 220 936,98	5 742 851 831,67	4 961 369 105,31	4 452 166 563,42
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 035 000,00		1 035 000,00	1 483 500,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		324 401 808,72	27 811 012,23	296 590 796,49	348 708 825,14
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		47 416 896,21	4 913 121,14	42 503 775,07	39 829 482,10
Impôts		5 859 455,51		5 859 455,51	19 173 080,02
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		51 677 859,04	23 034,48	51 654 824,56	36 187 897,46
Compte transitoire**		0,00		0,00	16 926 921,46
TOTAL ACTIF COURANT		430 391 019,48	32 747 167,85	397 643 851,63	462 309 706,18
TOTAL GENERAL ACTIF		11 134 611 956,46	5 775 598 999,52	5 359 012 956,94	4 914 476 269,60

المحلق رقم: 2

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST **EXERCICE** 2015

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 13/04/2016 11.07.02

BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2015	amort 2015	2015	2014
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		15 757 300,00		15 757 300,00	1 120,00
Constructions (Batiments et ouvrages		1 020 029,43	467 263,52	552 765,91	573 433,03
Installations techniques, matériel et outillage		8 671 643 678,80	5 582 315 038,85	3 089 328 639,95	3 041 200 405,24
Autres immobilisations corporelles		1 039 789 889,03	444 376 678,04	595 413 210,99	314 312 009,28
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		1 878 594 991,95		1 878 594 991,95	1 605 267 137,76
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 000,00		15 000,00	15 000,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		11 606 820 889,21	6 027 158 980,41	5 579 661 908,80	4 961 369 105,31
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 001 000,00		2 001 000,00	1 035 000,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		329 142 099,91	16 100 674,47	313 041 425,44	296 590 796,49
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		52 576 048,54	6 473 565,81	46 102 482,73	42 503 775,07
Impôts		4 979 296,67		4 979 296,67	5 859 455,51
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		20 339 817,48	23 034,48	20 316 783,00	51 654 824,56
Compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		409 038 262,60	22 597 274,76	386 440 987,84	397 643 851,63
TOTAL GENERAL ACTIF		12 015 859 151,81	6 049 756 255,17	5 966 102 896,64	5 359 012 956,94

الملحق رقم : 3

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST **EXERCICE** 2014

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 13/04/2016 11.07.25

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		408 226 648,09	408 226 648,09
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		33 760 561,80	322 649 945,70
compte de liaison**		2 771 938 219,05	2 213 458 426,94
TOTAL CAPITAUX PROPRES		3 213 925 428,94	2 944 335 020,73
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		23 357 761,49	0,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 059 921 145,35	1 060 233 963,83
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 083 278 906,84	1 060 233 963,83
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		961 280 013,04	767 320 968,79
Impôts		15 854 781,70	15 214 687,80
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		84 673 826,42	100 741 277,95
Trésorerie passif		0,00	0,00
Compte transitoire**		0,00	26 630 350,50
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 061 808 621,16	909 907 285,04
TOTAL GENERAL PASSIF		5 359 012 956,94	4 914 476 269,60

الملحق رقم:4

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST **EXERCICE** 2015

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 13/04/2016 11.07.16

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		408 226 648,09	408 226 648,09
Résultat net		- 561 527 301,53	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	33 760 561,80
compte de liaison**		3 645 624 627,79	2 771 938 219,05
TOTAL CAPITAUX PROPRES		3 492 323 974,35	3 213 925 428,94
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		23 420 468,83	23 357 761,49
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 090 884 477,24	1 059 921 145,35
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 114 304 946,07	1 083 278 906,84
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 251 326 884,56	961 280 013,04
Impôts		16 747 217,80	15 854 781,70
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		91 399 873,86	84 673 826,42
Trésorerie passif		0,00	0,00
Compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 359 473 976,22	1 061 808 621,16
TOTAL GENERAL PASSIF		5 966 102 896,64	5 359 012 956,94

الملحق رقم: 5

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST **EXERCICE** 2013

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 13/04/2016 11.12.54

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2013	2012
Ventes et produits annexes		1 185 092 354,20	949 880 926,94
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 185 092 354,20	949 880 926,94
Achats consommés		- 785 010 885,62	- 11 549 132,00
Prestations reçues production energie et matériel		0,00	- 518 446 075,30
Services extérieures et autres consommations		- 339 382 377,47	- 132 410 800,98
Prestations de services reçues		0,00	- 207 897 224,64
II - Consommation de l'exercice		- 1 124 393 263,09	- 870 303 232,92
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		60 699 091,11	805 920 993,96
Charges de personnel		- 304 445 018,65	- 243 084 779,28
Prestations reçues personnel		0,00	- 2 071,62
Impôts, taxes et versements assimilés		- 19 526 337,89	- 16 710 790,95
Prestations reçues Impôts et taxes		0,00	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 263 272 265,43	546 125 423,73
Autres produits opérationnels		41 582 736,56	29 955 488,29
Autres Prestations fournis		0,00	
Autres charges opérationnelles		- 5 086 852,33	- 396 461,87
Autres Prestations reçues		0,00	- 332 207,68
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 299 054 950,15	- 288 039 478,50
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	- 15 969 408,90
Reprise sur pertes de valeur et provisions		81 384 957,97	22 683 776,90
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations fournies sect. auxiliaires		0,00	
Prestations rçues sect. auxiliaires		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 444 446 373,38	310 328 748,55
prestations fournies frais financiers		0,00	
Prestations reçues frais financiers		0,00	
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 444 446 373,38	310 328 748,55
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 308 060 048,73	1 002 520 192,13
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 752 506 422,11	- 1 434 838 431,72
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 444 446 373,38	310 328 748,55
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
Produits et charges extraordinaires reçues		0,00	- 5 210 905,14
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 444 446 373,38	- 437 529 144,73

الملحق رقم:6

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST **EXERCICE** 2015

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 13/04/2016 11.13.02

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2015	2014
Ventes et produits annexes		1 276 732 281,74	1 242 088 442,22
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 276 732 281,74	1 242 088 442,22
Achats consommés		- 911 232 026,46	- 898 476 810,44
Services extérieures et autres consommations		- 455 798 892,17	- 498 734 093,46
II - Consommation de l'exercice		- 1 367 030 918,63	- 1 397 210 903,90
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 90 298 636,89	- 155 122 461,68
Charges de personnel		- 325 690 680,96	- 297 198 361,69
Impôts, taxes et versements assimilés		- 21 697 597,44	- 20 807 091,45
Prestations reçues Impôts et taxes		0,00	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 437 686 915,29	- 473 127 914,82
Autres produits opérationnels		167 480 842,40	41 695 146,68
Autres Prestations fournis		0,00	
Autres charges opérationnelles		- 2 277 942,99	- 9 086 165,90
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 303 041 699,22	- 296 028 640,74
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		13 998 413,57	48 200 181,51
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations fournies sect. auxiliaires		0,00	
Prestations rçues sect. auxiliaires		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 561 527 301,53	- 688 347 393,27
Produits financiers		0,00	7 978 653,05
prestations fournies frais financiers		0,00	
Prestations reçues frais financiers		0,00	
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	7 978 653,05
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 458 211 537,71	1 339 962 423,46
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 019 738 839,24	- 2 020 331 163,68
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22