وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية وعلو تسيير، علوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان :

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

« دراسة حالة مطاحن الواحات توقرت »

من اعداد الطالب : شاهد احمد

نوقشت وأجيزت بتاريخ : 2022/06/13

أمام اللجنة مكونة من السادة:

د مسعود كسكس	جامعة ورقلة	رئيسا
د بعيليش نور الدين	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
د دشاش عبد القادر	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

الملخص :

تهدف دراسة : دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، عن طريق دراسة مدى تأثير التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي وكذا تحقيقه للنتائج و الأهداف المرجوة منه، وعليه أيضا التأكد من وجود حماية كافية للأصول، وحماية السياسات والخطط من الانحراف عند التطبيق؛ و قياس وتقويم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية؛ ودوره في تقديم التوصيات لتطوير وتحسين الأنظمة داخل المؤسسة ،

ومن خلال الدراسة التطبيقية لتحليل الأداء المالي للمؤسسة بطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة و الضعف في المؤسسة وعليه ليكون أداء مالي جيد في المؤسسة يجب أن يقابله تدقيق داخلي .

الكلمات المفتاحية :

تدقيق داخلي ، أداء المالي ، رقابة داخلية ، فعالية رقابة ، دور تدقيق داخلي

Résumé :

objectifs de l'étude: le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la performance financière de l'institution économique, en étudiant l'étendue de l'impact de l'audit interne sur l'amélioration de la performance financière ainsi que sur l'atteinte des résultats et objectifs souhaités, et elle doit également s'assurer qu'il est une protection adéquate des actifs et protège les politiques et les plans contre les écarts lorsqu'ils sont appliqués ; Mesurer et évaluer l'efficacité des systèmes de contrôle interne et le degré de conformité aux politiques administratives ; Et son rôle dans la fourniture de recommandations pour le développement et l'amélioration des systèmes au sein de l'institution,

Grâce à l'étude appliquée, la performance financière de l'institution est analysée d'une manière qui sert les utilisateurs de données qui ont des intérêts financiers dans l'institution pour déterminer les forces et les faiblesses de l'institution. Par conséquent, pour une bonne performance financière de l'institution, il doit être assorti d'un audit interne.

اهداء

الحمد الله عظيم فضله وكثير عطائه ، والصلاة والسلام على اشرف خلقه سيدنا محمد وعلى أصحابه أجمعين .

الى من علمني العطاء بدون انتظار... الى من احمل اسمه بكل افتخار ، الى من مهد لي طريق العلم

" والدي العزيز "

الى بسمة الحياة وسر الوجود ، اليك يا فرحة وقرة عيني "والدتي الحبيبة

شكر وعرفان

نحمد الله عز وجل الذي وفقني في إتمام هذا البحث العلمي، و الذي ألهني الصحة و العافية و العزيمة فالحمد لله حمدا كثيرا

أتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى الأستاذ الدكتور المشرف "د/بعيليش نور الدين " على كل ما قدمه لي من توجيهات و معلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستي في جوانبها المختلفة،

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأستاذة المحترمة "د/رفيقة صغراوي" والشكر ايضا لمؤطري في الشركة السيد براهيم بن براهيم و علي عالب . كلهم مشكورين

ولله ولي التوفيق

الفهرس

البيان	الصفحة
ملخص	I
اهداء	II
شكر وعرفان	III
الفهرس	IV
قائمة الأشكال	VI
قائمة الجداول	VII
المقدمة	8
الفصل الأول :الاطارالنظري للتدقيق الداخلي والاداء المالي	
المبحث الاول :ماهية التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	10
المطلب الاول :دراسات سابقة	10
المطلب الثاني : عموميات حول التدقيق الداخلي و الأداء المالي	12
المطلب الثالث : العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي	19
خلاصة المبحث	20
المبحث الثاني : دور نظام الرقابة الداخلية في التدقيق الداخلي	20
المطلب الأول :فعالية الرقابة الداخلية في التدقيق الداخلي	20
المطلب الثاني : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	23
المطلب الثالث : أهداف نظام الرقابة الداخلية	24
خلاصة المبحث	25
المبحث الثالث : دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات وفق معايير التدقيق	26
المطلب الأول :مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها وأهدافها	26
المطلب الثاني :علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات	29
المطلب الثالث : معايير التدقيق الداخلي	31
خلاصة المبحث	38
خلاصة الفصل	39

الفصل الثاني :الإطار التطبيقي في مؤسسة مطاحن الواحات توقرت	
المبحث الأول :تعريف بمؤسسة مطاحن الواحات	40
المطلب الأول :التعريف بالمؤسسة	40
المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للوحدة	41
المطلب الثالث : مهام دائرة المحاسبة والتدقيق	45
المبحث الثاني :عرض وتحليل الأداء المالي في مؤسسة مطاحن الواحات	48
المطلب الأول :عرض القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الواحات	48
المطلب الثاني :عرض جدول حساب النتائج لمؤسسة مطاحن الواحات	54
المطلب الثالث :عرض جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة مطاحن الواحات	58
المبحث الثالث :تنظيم التدقيق الداخلي ومنهجيته	60
المطلب الأول :تدقيق القوائم المالية خلال السنوات 2016/2014	60
المطلب الثاني :تنظيم التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن الواحات	63
المطلب الثالث :منهجية التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن الوحات	68
خاتمة	71
قائمة المراجع	74
قائمة الملاحق	77

قائمة
الأشكال

رقم الشكل	البيان	الصفحة
1	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الواحات توقرت	44
2	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية و المحاسبة	48

قائمة

الجداول

رقم الشكل	البيان	الصفحة
1	جدول قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب إصداره 2018	33
2	عرض متغيرات الميزانية المالية لجانب الأصول لسنة 2016/2015/2014	48
3	عرض متغيرات الميزانية المالية لجانب الخصوم لسنة 2016/2015/2014	50
4	جدول يوضح حساب رأس المال العامل	52
5	جدول يوضح حساب رأس المال العامل الخاص	53
6	جدول يوضح حساب رأس المال العامل الإجمالي	54
7	جدول تغييرات حساب النتائج لمؤسسة مطاحن الواحات	54
8	جدول يوضح حساب قدرة التمويل الذاتي	57
9	جدول حساب تدفقات الخزينة في المؤسسة	58

مقدمـــــة

عامـــــــة

مقدمة

أدى نمو حجم المؤسسات وكبرها وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة والحاجة إلى وجود تدقيق داخلي كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية، بل اتسع نطاق استخدامه فأصبح يعتمد عليه في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة العاملين فيها، كما يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية وكفاءة الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات والوصول بالمؤسسة إلى مرحلة التسيير الأمثل؛

هذا ما أدى بالمؤسسات إلى اللجوء إلى المدققين الداخليين كمستشارين عند الإقبال على اتخاذ قرارات خاصة الإستراتيجية منها، لأن مسيري هذه المؤسسات يعلمون أن الخطأ في مثل هذه القرارات سوف يكلف غاليا ويستهدف كيان المؤسسة وأهدافها

الاشكالية :

انطلاقا من هذا تبرز إشكالية البحث بسؤال جوهري:

ما مدى مساهمة عناصر جودة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الجزائرية؟

وللإجابة على هذا التساؤل يمكن تقديم بعض التساؤلات الفرعية

- هل توجد علاقة بين التدقيق والأداء المالي؟
- هل تؤثر استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي على الأداء المالي ؟
- هل تؤثر كفاءة و خبرة المدقق على الأداء المالي؟

الفرضيات :

للإجابة على الأسئلة المطروحة نعتمد على الفرضيات التالية:

- إن التزام المدقق الداخلي بتطبيق بمعايير التدقيق الداخلي أثناء أداء مهامه يعتبر ضروري لتحسين جودة التدقيق الداخلي .
- تؤدي مهنة التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات .
- إن تحسين جودة التدقيق الداخلي له أثر في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر .

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في إظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، باعتبار أن التدقيق الداخلي من شأنه أن يساهم في مصداقية المعلومات و كذا اتخاذ القرارات المالية اللازمة التي تساعد في التسيير الأمثل للمؤسسة .

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى دراسة كل من:

دور التدقيق الداخلي وأهميته في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، و أساليب عمل المدقق الداخلي وكذا الخدمات والمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تساهم في تحسين الأداء المالي والتسيير الأمثل للمؤسسة .

أسباب اختياري للموضوع :

قمت باختيار هذا الموضوع نظر للأسباب التالية:

يعتبر موضوع الدراسة يندرج ضمن المواضيع المناسبة للتخصص محاسبة والتدقيق، وحاجة المؤسسات الجزائرية إلى التدقيق الداخلي قصد مصداقية المعلومات ولتوفير كفاءة اكبر في التسيير الأمثل للمؤسسة

منهج الدراسة:

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاد المشكلة والإجابة على الأسئلة المطروحة واختيار صحة الفرضيات، أتبعنا المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية.

الفصل الاول

الاطار النظري

للتدقيق الداخلي

و الأداء المالي

المبحث الأول ماهية التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول : دراسات سابقة

1.**مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الجزائرية**، زكرياء عبدي نبيل حمادي، **مخبر التنمية المحلية المستدامة جامعة يحي فارس المدية :** هدفت الدراسة الى إبراز مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، من خلال تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على التدقيق الداخلي كاستقلالية، خبرة وتكوين المدقق، وتأثيرهم على الأداء المالي، بهذا تم توزيع استبانة على إحدى عشر مؤسسة اقتصادية بالجزائر العاصمة متخصصة في قطاع الصناعة الصيدلية، الغذائية، النقل، الاتصالات، وذلك لتقدير واختبار نموذج انحدار يظهر تبعية الأداء المالي المتغيرات جودة التدقيق الداخلي. خلصت الدراسة إلى أن التزام المدقق الداخلي بشروط الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة والخبرة يؤدي حتما إلى تحسين ورفع الأداء المالي للمؤسسات المعبر عنه بالمردودية الاقتصادية والمالية، بهذا أوصت الدراسة بضرورة اختيار المدقق على أساس الخبرة ومنحه الاستقلالية الكافية مع ضمان التكوين اللازم لأداء مهام التدقيق.

2.**متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من اجل ارساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات ،** يخلف صفية و سايح جبور علي ، **طلاب دكتوراه جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف (الجزائر) :** هدف هذا البحث إلى دراسة وتحديد متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات، حيث ازداد الاهتمام برقابة الأداء المري لوظيفة التدقيق الداخلي الأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، وكذلك تعاظم الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي وتفعيل وتحسين حوكمة الشركات، ذلك أن مهنة التدقيق الداخلي تعمل على مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات، وباعتبار أن تحسين جودة التدقيق الداخلي ينعكس أثره على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات وإرساء مبادئها، كان لابد من توفر مجموعة من المتطلبات تعتبر بمثابة عوامل تؤثر في تحسين جودة مهنة التدقيق الداخلي، ومن ثم تعزيز إرساء التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وبالتالي إضافة قيمة للشركة ومساعدتها على تحقيق أهدافها. كلمات مفتاحيه: التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات تصنيف JEL : G30, M42

3.**دور التدقيق الداخلي قي تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة ام البواقي –** ،الطالب عنواني سفيان ،**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أم البواقي :** تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية وذلك من خلال التعرف على أهم الجوانب التدقيق الداخلي والأداء المالي وطبيعة العلاقة بينهما ومن خلال الاستعانة بدراسة حالة مؤسسة سونلغاز، تم التوصل إلى جملة نتائج مفادها

أن التدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق إجراءاتها وسياساتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية بحيث تكون المعلومات مؤهلة مايجعلها سيبا في عملية صنع القرارات، وهذه القرارات تعكس قوة المؤسسة مايساهم في تحسين أداءها المالي.

4.دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة –دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (سونلغاز)،بن عيسى سومية ،اولاد البركة ام كلثوم ،**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أحمد دراية أدرار –الجزائر** – : تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة، ومن أجل ذلك تمت الإحاطة بمفاهيم حول متغيرات الدراسة في الجانب النظري، ثم إسقاط الدراسة الميدانية في الجانب التطبيقي على إحدى المؤسسات الجزائرية، المتمثلة في الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، حيث تم إجراء هذه الدراسة بوحدة إنتاج الكهرباء بولاية أدرار.

اعتمدت الدراسة على مختلف الوثائق والميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار، حيث تم تحليل هذه الميزانيات للسنوات 2013-2014-2015، بالإضافة إلى حساب مختلف النسب المالية الممكنة ومؤشرات التوازن المالي، والتي من خلالها تم عكس الوضعية المالية للمؤسسة. من خلال نتائج الدراسة تم التوصل إلى أن الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز تتمتع بوضعية مالية مقبولة، نتيجة استعانتها بخدمات التدقيق الداخلي الذي يعني بجميع الوحدات التابعة لها وهذا يظهر من خلال المؤشرات المقبولة التي كشفتها نتائج التحليل.

5.متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي 220، معمري أسامة،جماعة البليدة 2 ــ مفتاح حمزة، جماعة الجزائر 3 ــ عمورة جمال ،جامعة البليدة 2 : تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهم المتطلبات الأساسية لتحسين جودة التدقيق والوصول بها إلى المستوى المطلوب والرقابة على جودة أعمال التدقيق، كما قدف الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق. فاعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في كافة إطار الدراسة. خلصنا إلى أن تحسين جودة التدقيق و تفعيل الرقابة عليها يتطلب تدعيم استقلالية المدقق الفكرية (الذهنية)، الظاهرية و الفعلية ، وتدعيم التأهيل العلمي والعملي الذي يساعد المدقق إلى المحافظة على استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية، واعتماد "دليل مراقبة الجودة في الشركة أو مكتب التدقيق، يسمح بموجبه القيام بمهمة التدقيق وفق ما يتضمنه هذا الدليل، واعتماد معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق، توصل كل هذه المتطلبات إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق وتحسين مستواها واستمرارها .

6. **INTERNAL AUDIT AND PERFORMANCE OF PUBLIC AND PARAPUBLIC ENTERPRISES IN CAMEROON ,** BEN BOUBAKARY , Enseignant-chercheur Membre du CEREG et Membre associé du RIODD Université de Yaoundé II-Cameroun

التدقيق هو نظام دائم للرقابة والتقييم داخل المنظمات الكبيرة. يقتصر دور المدقق الداخلي منذ فترة طويلة على القطاع الخاص ، ويتغلغل بشكل متزايد في القطاع العام. لذلك ، فإن الغرض من هذا العمل هو تحليل مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات العامة وشبه الحكومية في الكاميرون. لتحقيق ذلك ، اعتمدنا نهجًا منهجيًا كميًا بناءً على مسح لـــ 80 شركة عامة وشبه عامة (EPP). في نهاية التحليلات الإحصائية ، أظهرت النتائج الرئيسية التي تم الحصول عليها أن التدقيق الداخلي ، من خلال خصائص معينة مثل حجم إدارة التدقيق الداخلي ومؤهلات مدققيها ومستوى خبرتهم ودرجة استقلاليتهم ، تؤثر بشكل إيجابي و تحسن بشكل ملحوظ الأداء المالي للشركات المفضلة بيئياً الكاميرونية. في ضوء هذه النتائج ، من المهم التوصية بممارسة التدقيق الداخلي من قبل المتخصصين الذين يستوفون بشكل أو بآخر الملف الشخصي المذكور أعلاه من أجل تحسين ، وليس القول ضمان الأداء المالي للشركات المفضلة بيئياً الكاميرونية والحصول على قيمة مضافة.

7. **AN EXAMINATION OF GOVERNMENT INTERNAL AUDITS' ROLE IN IMPROVING FINANCIAL PERFORMANCE ,** Stephen Kwamena Aikins, University of South Florida, USA

يبحث هذا البحث بشكل تجريبي في الكيفية التي يؤدي بها عمل المراجعات الداخلية الحكومية إلى تحسين الأداء المالي للحكومة. أدى الانكماش الاقتصادي الدوري وتضاؤل مساعدات الدولة للحكومات المحلية إلى ترك العديد من المديرين العامين يبحثون عن طرق لتحسين الرقابة المالية والكفاءة التشغيلية. على الرغم من أن التدقيق الداخلي هو أحد المجالات ذات الخبرة لتقييم الاستخدام الفعال للموارد المالية والمساعدة في تحسين الرقابة والأداء المالي ، إلا أن أبحاث الإدارة العامة لم تهتم كثيرًا بدور التدقيق الداخلي في عملية الإدارة المالية. تم إرسال استطلاع إلى الحكومة المحلية

التعرف على فحص التدقيق للعمليات الحكومية والإدارة المالية تم الحصول على بيانات الأداء المالي من التقارير المالية السنوية الشاملة (CAFRs) للحكومات المحلية للمشاركين في الاستطلاع وتحليلها مع ردود الاستبيان. تظهر النتائج أنه بشكل عام ، يقوم مدققو الحكومة المحلية بإجراء المزيد من عمليات التدقيق في المجالات التشغيلية التي تتعامل مع الإيصالات والنفقات المالية. بالإضافة إلى ذلك ، توقيع عمل المراجعين. يؤثر بشكل كبير على الأداء المالي للحكومة المحلية بشكل مباشر وغير مباشر من خلال تحسين الضوابط الداخلية وكفاءة العمليات

المطلب الثاني :عموميات حول التدقيق الداخلي والأداء المالي

1.1مفهوم التدقيق الداخلي :

التدقيق الداخلي من طرف معهد المدققين الداخليين (IIA) على انه "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المؤسسية لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم بجداره، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح و الإرشادات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة"[1].

التدقيق الداخلي هو" وظيفة تقييم مستقلة تنشأ لفحص وتقييم كافة الأنشطة للمنظمة فهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى " وبالتالي نجد أن التدقيق الداخلي جزء من الرقابة الداخلية وبؤرة النظام الداخلي وعين الإدارة داخل المؤسسة، ويهدف المدقق الداخلي من وراء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية العمل على تحسين النظام وإحكامه وتطويره ويعتبر المدقق مسئولا أمام إدارة المؤسسة التي يعمل بها، وقد يخضع لقرارات الإدارة، لذا قد لا يتمتع بموضوعية وشفافية مطلقة لأنه يتأثر في بعض القرارات من الإدارة. [2]

التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي وتأكيد واستشاري مصمم لتعزيز وتحسين عمليات المنظمة. يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال اعتماد نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (Muchiri & Jagongo، 2017). يعد التدقيق الداخلي عاملاً محفزًا يعمل على تحسين فعالية وكفاءة المؤسسة من خلال توفير المعلومات والتوصيات بناءً على تحليلات وتقييمات البيانات المحاسبية والمالية (Coram، Ferguson and Moroney، 2007). مع الالتزام بالنزاهة والمساءلة ، يوفر التدقيق الداخلي قيمة مضافة للهيئات الإدارية والإدارة العليا كمصدر للموضوعية والمشورة المستقلة [3]

2.1أنواع التدقيق الداخلي :

- التدقيق المالي [4] : وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للوحدة الاقتصادية وذلك من أجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية

[1]- مجلة المالية والاسواق ، **تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية** ،أ / شملال نجاة جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم الجزائر ص 166

[2]- مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، **أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة** ،حاتم فوزي محمود أبو لبن مدير دائرة المشتريات في وزارة العدل غزة /فلسطين .ص 64

[3] **- AUDIT INTERNE ET PERFORMANCE DES ENTREPRISES PUBLIQUES ET PARAPUBLIQUES AU CAMEROUN** , International Journal Of Economics and Management Research, Volume N°1, N°2 Juillet-Décembre 2020 , BEN BOUBAKARY Enseignant-chercheur p 6

[4]-شملال نجاة **مرجع سابق** ص169

➢ تعريف التدقيق المالي :[5] يعرف التدقيق المالي بأنه التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفا فيها والتحقق منها حسابية و مستندیا، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير

➢ أهداف التدقيق المالي : إن الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقا لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة، ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي والتي تمثل الآتي:

1. التحقق من السجلات والطرائق المحاسبية المستعملة؛

2. التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة؛

3. التحقق من مسؤولية المدراء الماليين؛

4. التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة، طبقا لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية؛

5. التحقق من الوجود الفعلي للأصول؛

6. فحص وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتكرار من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية؛

7. التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها؛

8. منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

●تدقيق العمليات :[6] استخدم تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة ، خطط الإدارة ، ونظم رقابة الجودة، وأنشطة عمليات معينة فضلا عن تقييم الأقسام، إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية، أو بشكل عام فان تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين، لكن في بعض الحالات يشارك المدققين الخارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق.

➢ تعريف تدقيق العمليات : يعرف تدقيق العمليات "بأنه أداة الإدارة التي تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييم الأنشطة منه للوحدة الاقتصادية والتوصيات بالتحسينات الضرورية ".

[5]- شلال نجاة **مرجع سابق** ص 170
[6]-شلال نجاة **مرجع سابق** ص171،170

➢ أهداف تدقيق العمليات : تدقيق العمليات ينبغي أن تنظر إلى اقتصاد وكفاءة العمليات معا، وفي أن واحد ضمن المحكمة أن تعمل الوحدة الاقتصادية بطريقة اقتصادية وتستعمل في الوقت نفسه طرقة وإجراءات وأساليب ونظم تتسم بالكفاءة أو بالعكس، ويهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الأتي :

1. تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تدير وتستعمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها باقتصاد وكفاءة؛
2. الوقوف على أسباب الاستعمالات التي تتسم بالكفاءة والاقتصادية؛
3. التعرف على ما إذا كانت الجهة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة والاقتصاد؛
4. توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب؛
5. مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين؛
6. حماية الاصولي من سوء الاستعمال؛
7. استعمال الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستعمال الأقل للموارد وهو ما يعرف بالكفاءة.

ينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرائق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة.

3.1خصائص التدقيق الداخلي [7]

تتميز مهنة التدقيق في الجزائر بعدة خصائص نذكرها كما يلي:

1. مهنية : تضمن كل شروط المهنية المحددة لشخص المهني؛
2. حرة : حرية القبول من الرفض خالية من الالتزامات الشخصية؛
3. منظمة : لها قاعدة وهيكل ينظم سير المهنة؛
4. مستقلة :عدم التبعية لجهة معينة ،و لها حماية قانونية؛
5. مسئوله عن أعمالها ، ولها نصيب من القانون الجزائي والمدني والعقوبات عند الإخلال؛
6. معتمدة من طرف أعلى سلطة مالية في الدولة (وزارة المالية)؛
7. ممارسة : يمارسها أشخاص مهنيون تتوفر فيهم شروط الممارسة؛
8. مؤطرة : يخضع المهني قبل الاعتماد لتأطير نظري وتطبيقي؛

[7]- نوبلي نجلاء ،العمري أصيلة ، **دور أدلة الاثبات في تحسين جودة عملية وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية** ، جامعة محمد خيضر /الجزائر ص 527،526

9. عملية: تعتمد على تقنيات ومعايير ميدانية تقنية؛

10. مرحلية: تحدد بمدة زمنية؛

11. إلزامية : ملزمة للمهنيين بالمصداقية والشفافية والنصوص القانونية الصادرة في شأنها؛

12. قانونية : لها قانون خاص بها يحكمها؛

13.حيادية : تطلع بالشق المني دون الاعتبارات الأخرى (لونيسة، 2016-2017، الصفحات 101-102) ؛

14. الموضوعية يتم إنجاز عملية التدقيق بكل موضوعية و بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي[8]؛

15.يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق، الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء و تقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل [9].

4.1أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

1.4أهمية التدقيق الداخلي :

- تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافية وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين؛

- اظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات السلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة؛

- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المنشأة مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها؛

- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة نظام التدقيق الداخلي؛

- انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة وقد لجأت الإدارة في المنشآت الكبيرة والمنتشرة جغرافيا إلى تفويض السلطات، إلا أنه ما يزال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة؛

---

[8] - ط/د معمري اسامة ،ط/د مفتاح حمزة ، أ/ د عمورة جمال ،**متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي** ، تاريخ النشر :15/07/2020 ص38

[9]- ط/دمعمري أسامة ، ط/د مفتاح حمزة ، أ/د عمورة جمال ، **مرجع سابق** ص 39

- اضطرار الإدارة إلى تفويض المسؤوليات لبعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛ وحاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛ وكذا حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية؛ [10]

- تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط ، فرض الضرائب، منح القروض والقيام ببعض النشاطات بالإضافة إلى الاتحادات و النقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشاة وأي طرف آخر؛[11]

- تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح.[12]

مما سبق يثبت أهمية التدقيق الداخلي باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية حيث انه يتلاءم مع خاصيات وحاجيات طالبي الخدمات.[13]

2.4 أهداف التدقيق الداخلي

- توفير بيئة عمل تشجع على الابتكار وزيادة معدلات الإنتاجية والأداء الجيد و كذلك التشجيع على طرح الأفكار والرؤى التطويرية لتحسين وتطوير إجراءات العمل؛
- ارتفاع معدلات الرضا الوظيفي بين العاملين؛
- اختصار الوقت والروتين في إنجاز الأعمال؛
- سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة؛
- رفع مستوى التعاون والتكامل بين أجزاء المؤسسة؛[14]
- تحفيز النهوض بالكفاءة الإدارية والتشغيلية للشركة بشكل عام؛
- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة؛
- تشجيع السير بالسياسات الإدارية وفق الطريق المرسوم لها؛[15]
- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة ظروف العمل والتحقق من تطبيقها؛
- التأكد من التزامات الإدارية والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة؛

---

[10] - أدم حديدي أستاذ محاضر في كلية العلوم الاقتصادية جامعة جلفة ، **دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية** ، ص 5

[11] - علواني سفيان ، **مذكرة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ، ص 13

[12] - حميدات هوارية ، **مذكرة التدقيق الداخلي ودوره في تقييم أداء المؤسسة الاتقصادية** ، جامعة عبد الحميد بن باديس

[13] - Hayward : Audit guide, butter Worth ,2 end Edition , London, 1991, p16.

[14] - ط/دمعمري أسامة ، ط/د مفتاح حمزة ، أ/د عمورة جمال ، **مرجع سابق** ص 39

[15] - أدم حديدي ، **مرجع سابق** ص 6

- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيدا للمحافظة على الممتلكات والموجودات؛ [16]
- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة. [17]

1.2 مفهوم الأداء المالي : لدينا عدة تعاريف منها:

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف.

يمثل الدعامة الرئيسية للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة.

أداة للحكم الشخصي من قيم وسلوك ومعايير معنوية وأخلاقية، وأداة للحكم الموضوعي على كفاءة الشركات وعلى مستوى أنشطتها ومدى تحقق أهدافها بفعالية من أرقام وجوانب مادية قابلة للقياس الدقيق[18].

2.2مؤشرات الأداء المالي :[19]

يرتكز الأداء المالي على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعتبر الداعم الأساسي للأنشطة المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية مختلفة (الخطيب،2010).

كما يعبر عن مدى قدرة المؤسسة على تخفيض تكاليفها وزيادة الإيرادات من أجل الوفاء بالتزاماتها، وبذلك تكون المؤسسة حققت أهدافها المالية.

يقيم الأداء المالي بعدة طرق منها النسب المالية، حيث تعد أداة لقياس فعالية المؤسسة، فوضعت لها قيم نموذجية تقارن معها القيم الفعلية للمؤسسة عند تشخيص الوضعية المالية أو استغلالها، وتعطي تفسيرات لنتائج السياسات المالية المتخذة في المؤسسة كما تسمح بمراقبة التطور المالي والاستغلالي لها .(Sarbapriya,2012)

من النسب المالية الأكثر استخداما نجد كل من نسب المردودية الاقتصادية والمالية كما يلي:

---

[16] - علواني سفيان ، **مرجع سابق** ص 13

[17] - حميدات هوارية ، **مرجع سابق**

[18]- نائل العواملة ، **تقيم أداء الشركات الصناعة**، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 17 (0)، العدد 1، الأردن، 1993، ص188

[19]- زكريا عبدي ، نبيل حمادي ، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية** ، ،**مجلة الواحات للبحوث والدراسات** ،المجلد 13 العدد 1 (2020) :45-69 ص 52

– المردودية الاقتصادية: مقارنة العائد(النتيجة قبل الفائدة والضريبة)بالوسائل المستعملة من قبل المؤسسة لممارسة نشاطها (مجموع الأصول) (patrik, 1992).

– المردودية المالية :(لود،2005) تهتم بدرجة كبيرة بالمساهمين، فإذا كانت النسبة مرتفعة لاسيما إذا كانت أكبر من نسبة الفائدة المطبقة على السوق المالي، فان المؤسسة لا تجد صعوبة في الرفع من أموالها الخاصة، وبهذا فهي تقارن النتيجة الصافة بالأموال الخاصة.

3.2أهمية الأداء المالي :

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

– تقييم ربحية الشركة؛

– تقييم سيولة الشركة؛

– تقييم تطور نشاط الشركة؛

– تقييم مديونية الشركة؛

– تقييم تطور توزيعات الشركة؛

– تقييم تطور حجم الشركة. [20]

المطلب الثالث : العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي

للتدقيق دورة حياة يكون أخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية، وتبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع ، وبذلك يتم تشخيص الوضع المحيط وتحديد درجة الخطر الناجم ومن تم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك، ليبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل على ضبط الأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق، ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص،و يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية (EyaNoubbigh,2010).

تكتسي التقارير التي يعدها المدقق أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات واقتراح التحسينات ، ويعطي هذا التقرير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين وهذا يساعد

[20]- علواني سفيان ، مدكرة ماجستير ، **مرجع سابق** ، ص 36

المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الاستثمار والتمويل حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لاتخاذ القرارات التي تكون في صالحها، حيث أن اتخاذ الإدارة العليا لتوصيات المدقق؛ و يساهم في تحسين من أداء المالي للمؤسسة ويعطيها مركز تنافسي في السوق ويستوجب في ذلك تمتع مدقق الحسابات في المؤسسة بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه (Mazlina Mat Zain,2009).

التدقيق له دور فعال في إدارة المخاطر ويعتبر أداة مرشدة للعمل لأن تدقيق إدارة المخاطر يكشف عن نقاط ضعف البرنامج وبالتالي يخلق فرصة لعلاج عيوبه وخلق برنامج أقوى، ومن الواضح أن المؤسسة لن تستفيد إذا وضع التقرير على الرف من أجل الرجوع إليه مستقبلا ، وبينما سيوفر الكثير من المناقشات مرجعا مفيدا لسنوات مقبلة، حيث تحتوي معظم تقارير التدقيق على توصيات قوية جديرة بالتنفيذ الفوري، وبالتالي يقلل من الخسائر ويرفع من أداء المؤسسة المالي وهو الهدف الذي تسعى إليه كل مؤسسة. [21]

خلاصة المبحث

من خلال كل ما سبق التطرق اليه في هذا البحث يرى الباحث أن التدقيق مهنة ذات سيادة كونها فعالة في التأثير على قرارات المؤسسة في حالة وجود أي نوع من التجاوزات مثل تجاوزات العمال أو أي شكل أخر من أشكال التجاوزات، والتي بدورها تؤثر سلبا على الأداء المالي في المؤسسة، ولتفادي هذا الخطأ يجب على المدقق إيجاد المعضلة حيث يقوم بالتقييم الأولي لكل المخاطر المؤثرة على التقدم المستمر والحفاظ على نشاط المؤسسة، إذ أنه من المعروف لأهداف مهنة التدقيق اكتشاف كل احتمال وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقيد أو مخاطر أخرى، لذلك وجب الالتزام بكافة معايير التدقيق لتفادي التأثير على الأداء المالي للمؤسسة وكذا إعطاء تقرير فصيح وشفاف يخدمها

المبحث الثاني :دور نظام الرقابة الداخلية في التدقيق الداخلي

المطلب الأول :فعالية الرقابة الداخلية في التدقيق الداخلي [22]

انطلاقا من انه لا يوجد نظام رقابة داخلية متقن بدرجة الكمال، و ذلك لان كل منشاة لها ظروفها الخاصة مما يجعل من عملية وضعه بشكل يتناسب مع جميع الظروف والحالات شيء صعب التحقيق، إلا أننا نستطيع تحديد بعض العناصر العامة التي في حالة تطبيقها تساعد المنشاة في تحقيق الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية، وهذه العناصر هي:

أولا : فريق عمل مؤهل و مخلص

[21]- زكريا عبدي ، نبيل حمادي ،**مرجع سابق** ص 52، 53

[22]-جازولي مريم ياسمين ،**تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ،مذكرة ماستر أكاديمي ص31،32

إن نجاح عمل نظام المحاسب يتطلب أفراد قادرين بدرجة كافية على القيام بواجبات محددة لهم، فمفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشاة، فالمسؤوليات يجب أن تكون محددة بوضوح و يجب أن يكون الموظفون مؤهلون فنيا و مستعدون لتحمل أي مسؤولية عن أدائهم، كذلك يجب أن يكونوا على مصداقية عالية و ذلك لان غير الأمناء يمكنهم إفشال أفضل نظام الرقابة الداخلية، و منه نستنتج أن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية أو فشله مرهون بالأفراد القائمين على تنفيذه .

ثانيا: التفويض الواضح و الفصل بين المسؤوليات

من المبادئ العامة في الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول و في نفس الوقت عن الرقابة عليها، حيث انه من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول، يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولا عن الأصول مسؤولية مادية، مما يقلل من الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة، هذا الإجراء سيساعد على منع عمليات السرقة أو النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر، فمثلا إذا كان شخص واحد هو أيضا الذي يطلب البضاعة مطابقة الفواتير مع وصلات الاستلام و كذلك السداد للمورد، قد يدفعه لاستغلال الثقة الموضوعة فيه في عمليات الغش و الاختلاس، لذا فانه من الضروري أن يكون الموظفون على علم بواجباتهم وواجبات الآخرين.

ثالثا: إجراءات مناسبة لإتمام العمليات [23]

لا شك أن نقطة البداية في وضع نظام إجراءات مناسبة للعمل، هو أن تكون خطوط السلطة و المسؤولية واضحة و سليمة، لذلك نجد أن معظم المؤسسات تضع دليلا لإجراءاتها المحاسبية و الإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة و مستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها، كما تعتمد على مجموعة من الوسائل الحماية التي تستخدم خلال عملية الرقابة مثل: الخزائن المضادة للحريق لحفظ ملفاتها السرية و أوراقها المالية، استخدام الحراس و الأسوار و الكاميرات الخفية لحماية و مراقبة معداتها و مخزناتها و حتى بضاعتها، كما تستخدم سجلات و مستندات التي تعتبر مصادر المعلومات و يجب أن تتم حمايتها.

رابعا : نظام مستندات و سجلات مناسبة

لاشك أن مفتاح نجاح عملية التفويض داخل أي منشاة هو نظام مستندي و قيدي مناسب، فالمستندات تعتبر الأدلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية و الأسلوب الذي يتم بها نقل المعلومات داخل المنشأة، و النظام المستندي حتى يكون مناسبا عليه أن يتميز بالخصائص التالية :

1- وجوب سهولته و بساطته و ذلك للمساعدة على التقليل من الأخطاء قدر الإمكان؛

[23]- جازولي مريم ياسمين ، **مرجع سابق** ،ص 32

2- وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب يفي بأغراض السرعة و الفعالية من حيث توفير خانات كافية و بأحجام مناسبة و ألوان مختلفة؛

3- وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات أي يجب أن تكون هناك عدة نسخ للمستند يمكن الاعتماد عليها في الاستعمالات المختلفة؛

4- وجوب ترقيم المستندات بتسلسل و ذلك حتى يمكن تطبيق رقابة مادية عليها بصورة سهلة.

خامسا: قواعد كافية للرقابة على الأصول و السجلات[24]

بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات، فان وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية سليمة و مناسبة على الأصول و السجلات يعتبر أمرا ضروريا، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية للفرد تعين و ذلك حتى يكمن تحديد المسؤولية بالإضافة إلى ذلك قد ترى أن الأوراق الهامة مثل: الأوراق المالية و النقدية، ودفتر اليومية ،ودفتر الأستاذ يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق .

و من القواعد الأخرى التي تكون مساعدة للحفاظ على النقدية تلك التي تخص متحصلاتها، فيجب إيداع كل الأموال في حساب لدى البنك يوميا، و هناك قاعدة أخرى تحدد المبلغ الاقصى من النقدية الذي يجب الاحتفاظ به في الحساب الجاري لدى البنك.

سادسا: التحقيق و الفحص المستقل للأداء.[25]

لا يمكن للفرد أن يتحقق من أداءه الخاص أو يقيمه بطريقة فعالة، لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه، فالمرؤوس لا يمكن أن يكون مستقلا و ذلك بسبب الخوف الطبيعي من انتقام رئيس منه، و مع مرور الوقت قد تصبح الإجراءات عقيمة و العاملون غير مبالون، بالإضافة إلى احتمال ظهور أخطاء مقصودة أو غير مقصودة و هو احتمال قائم بصفة دائمة، لذا نجد أن تحققنا مستقلا عن الأداء يصبح أمرا ضروريا للمساعدة على الطمأنة بأن النظام يعمل بشكل سليم، و هناك وسائل متعددة للتحقق المستقل منها.

1- إعداد كشف تسوية البنك باستمرار من قبل شخص لديه سيطرة على النقدية أو السجلات المرتبطة؛

2- القيام بعملية جرد كاملة بانتظام؛

[24]-جازولي مريم ياسمين ،**مرجع سابق** ، ص 33
[25]جازولي مريم ياسمين ، **مرجع سابق** ،ص 34

3- القيام بالمراجعة السنوية من قبل مراجع خاص؛

4- القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الدفترية للعمليات عن طريق قسم المراجعة الداخلية .

المطلب الثاني :مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان مراجع داخلي أو خارجي، وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية؛

أولا . وصف الأنظمة والإجراءات:

في هذه المرحلة أن يتمعن المراجع في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها ، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة ، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

ثانيا. التحقق من فهم الأنظمة:[26]

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدقيق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق، فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.

ثالثا. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المدقق أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلي، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل

إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها .

رابعا. التأكد من تطبيق النظام

[26]-بوليفة حنان ، **دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ، مذكرة ماستر جامعة ورقلة ،2018 ، ص12

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية، وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة.

خامسا. التقييم النهائي:[27]

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاضع لنقاط القوة الخاصة بالنظام، وانطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث : أهداف نظام الرقابة الداخلية

وفي حين أن التحسينات في المبادئ التوجيهية المتعلقة بالسياسات والإجراءات تؤثر تأثيرا مباشرا على مدى كفاية تصميم الضوابط الداخلية، فإن أنشطة الرقابة امتثالا لهذه السياسات والإجراءات هي الممارسات التي تساعد على تحديد ما إذا كانت أهداف الضوابط الداخلية تتحقق أم لا، والضوابط تعمل على النحو المقصود، وكما ذكر كثير من الباحثين، فإنه عندما تتحقق أهداف الرقابة الداخلية المتعلقة بكفاءة العمليات، وسلامة السجلات المالية، والامتثال للقانون واللوائح، وعندما تُصان الموجودات ويُرصد الأداء، يمكن عندئذ اعتبار الضوابط الداخلية فعالة، بالنظر إلى هذه الحجج و يهدف نظام الرقابة الداخلي إلى تحقيق الآتي :[28]

1. **ضمان نوعية المعلومات** : [29]

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية :

1- تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن؛

2 - إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها؛

[27]-بولبفة حنان ، **مرجع سابق** ، ص 13

[28] - AN EXAMINATION OF GOVERNMENT INTERNALAUDITS' ROLE IN IMPROVING FINANCIAL PERFORMANCE , Stephen Kwamena Aikins, University of South Florida, USA , p 324

[29]- بن حملاوي ابراهيم ،**تطبيق مراجعة الداخلية لتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية** ، مدكرة ماستر جامعة ورقلة ،2014 ،ص 6

3 – تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛

4 – احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛

5 – توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها إلا أنه أصبح من الواجب إسقاط البعد الإستراتيجي لنظام الرقابة الداخلي على المعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، وذلك لإضفاء المصداقية على مخرجات المعالجة.

2. حماية أصول المؤسسة[30]

تمثل حماية أصول المؤسسة و جميع ممتلكاتها هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية، و تتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من السرقة أو الإسراف و يمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق ما يلي :

– الوقاية من الأخطاء المتعمدة؛

– الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة؛

– المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش.

أ. الوقاية من الأخطاء المتعمدة: هي كل التجاوزات النابحة عند معالجة العمليات المحاسبية بقصد التحريف في بنود معين، مثل تعمد عدم إجراء قيد محاسبي.

ب. الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة : وهي التي تنتج من التطبيق الخاطئ للمبادئ و الطرق والأساليب المحاسبية، أو الجهل بها من طرف العاملين في المجال المحاسبي، مثل تسجيل مصروف ما على أنه مصروف رأسمالي، مما يؤدي إلى زيادة مبلغ الأرباح و تضخم قيمة الأصول.

ج. المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش: ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها، مثل الاستيلاء على أموال المؤسسة أو أخذ أصل من أصولها عن طريق إجراءات مضللة.

خلاصة المبحث :

تعقيب على كلام الباحثة جازولي مريم ياسمين حول فعالية نظام الرقابة انه لا يوجد نظام رقابة داخلية متقن بدرجة الكمال، لا بالعكس أرى من وجهة نظري أن نشاط التدقيق الداخلي يساعد في

[30]-بوبكر عميروش ،**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** ، مذكرة ماجستير جامعة سطيف ،2011،ص 92.93

الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها وكذا التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية بالنظر إلى الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءاتـــ، ومصداقية و موثوقية البيانات والمعلومات التشغيلية، وفعالية وكفاءة البرامج لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة .

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات وفق معايير التدقيق

المطلب الأول :مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها وأهدافها

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة لما لها من دور في إضفاء الثقة والمصداقية والشفافية على البيانات المالية، ويؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات، كما يدعم التطبيق الجيد للحوكمة .

1-1 مفهوم حوكمة الشركات[31]

يقصد بحوكمة الشركات " مجموعة الآليات التنظيمية التي تعمل من أجل تحديد سلطة المسيرين والتأثير على قراراتهم الاعتبارية، وهذا بهدف الالتزام بتحقيق مصالح الأطراف المختلفة دون التفرد بالمصالح التي تخص المسيرين " (علي، وشحاتة، 2007، ص 17).

وتعرف كذلك على أنها "عمليات تتم من خلالها إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير الإشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة، ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي إلى مساهمة مباشرة في انجاز الأهداف وحفظ قيم الشركة (حماد، 2005، ص 149).

وعليه يمكن القول أن حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام متكامل يشمل مجموعة من الإجراءات والآليات الخاصة بالتسيير والرقابة، والتي تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالشركة

وترتكز حوكمة الشركات على ثلاث عناصر هي :

[31]-يخلف صفية ، سايح جبور مجلة بحوث الادارة والاقتصاد ،**متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل ارساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات** ،المجلد 01،العدد02 (جوان 2019)،طالبة الدكتوراه جامعة حاسبية بن بوعلي الشلف ،ص 95

– السلوك الأخلاقي أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية في عرض المعلومات المالية

– تفاعل دور أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة.

– إدارة المخاطر

1-2 مبادئ الحوكمة (OECD/G20) [32]

قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال عام 1999 بإصدار مبادئ حوكمة الشركات، والتي تمثل أول لائحة دولية تم اعتمادها من قبل الحكومات الأعضاء، وفي أفريل عام 2004 وافقت حكومات الدول الأعضاء في على الصيغة الجديدة والمعدلة للمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات والتي اشتملت على توصيات جديدة وبعض التعديلات على المبادئ (إحسان المعتاز، 2009، ص07). وفي عام 2015 أبد وزراء مالية دول مجموعة العشرين G20 باجتماعهم الأخير الذي عقد بمدينة أنطاليا التركية فرار مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حول مبادئ الحوكمة الجديدة، والتي تم الاتفاق أن يطلق عليها مبادئ OECD/G20، للحوكمة (اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية ، 2015، ص03)

وفي ما يلي استعراض للمبادئ الجديدة للحوكمة (G20/OECD, p03)

– **ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات** : يجب على إطار الحوكمة تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والتنفيذ الفعال عن طريق:

- ينبغي تطوير إطار لحوكمة الشركات للتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة؛
- يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متسقة مع سيادة القانون وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة لخدمة المصلحة العامة؛
- يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية الحوكمة الفعالة؛

[32]- يخلف صفية ، سايح جبور،**مرجع سابق** ،ص 96

- يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية ونزاهة الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية؛
- ينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة لا ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

– **الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين:** يجب على إطار الحوكمة حماية وتسهيل ممارسة و المساهمين بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم، ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم؛

– **المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء:** يجب على إطار الحوكمة توفير الحوافز السليمة، وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل الممارسات الحوكمة؛

– **دور أصحاب المصالح في حوكمت الشركات:** ينبغي أن يعترفا إطار الحوكمة بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة ماليا؛

– **الإفصاح والشفافية** : ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية و إدارة حوكمة الشركة؛

– **مسؤوليات مجلس الإدارة** : يجب على إطار الحوكمة ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين.

1-3 أهداف حوكمة الشركات [33]

1. **حماية حقوق المساهمين:** تقوم الحوكمة على حماية حقوق المساهمين وطمأنتهم على أموالهم المستثمرة ؛
2. **العدالة :** تحقق حوكمت العدالة بين مختلف المساهمين سواء كانوا مسيرين بالشركة أو خارجيين، أو كانوا من حملة جنسيات مختلفة عن الشركة، أو كانوا من كبار أو صغار المساهمين؛

[33]-نقاز نور الهدى ،طرشي محمد ،**التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات** ،المجلد 15،العدد 02(2021)جامعة حاسبية بن بوعلي الشلف ،ص 199

3.حماية حقوق أصحاب المصالح المختلفة : تضمن الحوكمة حقوق مختلف أصحاب المصالح، سواء كانوا عمال وذلك ما يعزز انتماؤهم ويرفع مردوديتهم، أو كانوا موردين أو دائنين ما يعزز من تعاونهم وحرصهم المختلفة على حسن سير التعامل مع الشركة بغرض استمرار تدفق المنافع المرجوة منها، والتشجيع على تسهيل الإجراءات وصدق المواعيد والالتزام بالاتفاقيات؛

4.توفر المعلومات وسلامة قنوات الاتصال : تضمن الحوكمة توفير المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب لكل المتعاملين، كما تقوم على التأكيد على سلامة الاتصال بين الأقسام والإدارات المختلفة، وتسهر على وضوح قنوات الاتصال، مما يزيد من ثقة أصحاب المصالح؛

5.إستراتيجية المؤسسة : تؤثر حوكمت الشركات في إستراتيجية الشركة من خلال مراجعة الخطط أول بأول ومعالجة ثغرتها وهي وسيلة ناجعة للتطوير والتعديل في إستراتيجية الشركة (جعلها مرنة تتكيف مع الظروف)، وهذا ما ينمي الإدارة الإستراتيجية.

المطلب الثاني :علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات [34]

يؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمت ألشركات كما يدعم التطبيق الجيد للحوكمة .

1. التدقيق الداخلي وتقرير لجنة Blue Ribbon : اقترحت لجنة Blue Ribbon في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1999 دورا أكبر لإدارة التدقيق الداخلي في مساعدة لجنة التدقيق على إعداد وتقييم التقرير المالي للشركة وتقديم الدعم اللازم لها من خلال (لخضر 2017، ص: 161-162):

1.1. المساعدة العامة : تسهيل تدفق المعلومات إلى لجنة التدقيق، بحيث يجب أن يتضمن تدفق المعلومات تحليل شامل للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ونزاهة التقرير المالي، أداء المشروعات أو فحوصات خاصة تطلب من لجنة التدقيق مثل المخاطر الناشئة أو إحداث تحسينات في التقارير؛

1. 2. المساعدة في إعداد التقرير المالي : تدعيم لجنة التدقيق عما إذا كانت قد استوفت أهدافها في إعداد التقرير الداخلي للشركة، تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها للتقرير المالي متضمنا ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة هي الأكثر ملائمة أم لا توفير معلومات وأبعاد نظر عميقة إلى لجنة التدقيق عن طريق توضيح مواطن قوة الرقابة الداخلية على عملية التقرير سنوية، بالإضافة إلى مصداقية المعلومات المقدمة في التقرير؛

[34]-يخلف صفية ،طرشي محمد ،مجلة الشائر الاقتصادية المجلد السادس والعدد 02 ديسمبر 2020 ،**دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفدة من حوكمة الشركات** ، ص 772

1. 3. **المساعدة في تقييم المخاطر**: تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر فكثير من الشركات وقعت في مشاكل لأنها لم تقم بمتابعة المخاطر المرتبطة بالوظائف المساعدة أو التابعة للشركة، توفير تقييمات مستقلة للمخاطر، حيث يقوم المدققين بتقييم المخاطر كجزء رئيسي من أنشطتهم أليومية، هذه التقييمات يجب تقاسمها مع لجنة التدقيق، توفير المعلومات إلى لجنة التدقيق لتسهيل متابعتها للمخاطر المالية ومخاطر الأعمال الرئيسية، التي تتباين وتختلف بين الأنشطة؛

2. **التدقيق الداخلي وتقرير King 2**: أعطى تقرير King 2 بجنوب إفريقيا عام 2002 دورا أساسيا لوظيفة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمت الشركات من خلال (لخضر، 2017، ص162):

– يعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عملية الحوكمة بالشركة، حيث تساعد وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية إدارة الماطر والرقابة وتحقيق أهدافها؛

– ينبغي وجود وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي تحظى باحترام وتقدير وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا،وعندما يقرر مجلس الإدارة وفقا لتقديره الخاص عدم إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، فإنه يجب الإفصاح عن كل ذلك في التقرير السنوي، مع إيضاح كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية؛

– يجب تحديد سلطة وغرض ومسؤولية التدقيق الداخلي رسميا، وذلك بما يتماشى مع توصيات معهد المدققين الداخليين، فيما يخص ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد من مجلس الإدارة؛

– يجب على المدقق الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة التدقيق؛

– يتم تعيين وعزل رئيس إدارة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع لجنة التدقيق؛

– يجب أن تنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع الوظائف الأخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات الشركة سواء داخليا أو خارجيا لضمان تغطية صحيحة للرقابة المالية والرقابة التشغيلية ، وللحد من ازدواجية الجهود.

3. **التدقيق الداخلي وانعكاسات قانون Sarbanes–Oxley**: سن قانون Sarbanes–Oxley في عام 2002 من قبل الكونجرس الأمريكي، حيث يشرح هذا القانون بدقة ووضوح الكيفية التي يعمل من خلالها المدققين الداخليين بشكل متكامل في مساعدة الشركة على تطبيق هذا القانون ، فقد تطلعت العديد من الشركات إلى ضرورة الاستعانة بإدارة التدقيق الداخلي لمساعدهم في تسهيل التقييم الذاتي

للرقابة، عن طريق تدريب الأفراد العاملين لمشاركتهم في تحديد أفضل طريقة لتوثيق ضوابط الرقابة الداخلية، حيث يعتبر مدير إدارة التدقيق الداخلي؛

المطلب الثالث :معايير التدقيق الدولية

1.ماهية معايير التدقيق الدولية [35]

يوجد العديد من التعارف التي تناولت معايير التدقيق، حيث تعرف على أنها "مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها (التهامي طواهر و صديقي، 2006 الصفحة 37)، أو أنها " إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية والتاريخية وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق (أرينز و لوك، 2002، الصفحة 40)

كما يرى البعض بأن معايير التدقيق في "قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق (التميمي، 2004، الصفحة 30)، وكذلك يرى آخرون بأنها تمثل "أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجين الحياديين الالتزام بها عند تفصيل عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في مضمونها يتم تقييم العمل الذي قام به المدققين وهي تعبر عنها هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس الحكم على أداء المدقق، كما أنها متعارف عليها بين أعضاء ألمهنة، كما أنها تعبر عن أداء المدن العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة (السيد أحمد لطفي ، 2005، الصفحة 43).

من التعاريف السابقة يمكن القول أنه مهما كانت الجهة المصدرة لمعايير التدقيق ومهما كانت طبيعتها نموذج أو إرشادات أو مقاييس أو قوانين أو أنظمه فأنها تختلف عن "طرق التدقيق " إذ أن هذه الأخيرة تعني الأساليب التي تجمع بها الأدلة والقرائن وهي جزء فقط من عملية التدقيق، أما "معايير التدقيق فيمكن النظر إليها وتفسيرها من وجهتي نظر مختلفتين كما يلي: (خليفة أبو زيد ، 2008، الصفحة 59)

- على أنها تمثل المستوى الأدنى من الأداء المطلوب لقياس جودة التدقيق التي يقوم بها المدقق؛

[35] -د.بهلول نور الهدى، الأفاق للدراسات الاقتصادية ، **التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية**،دراسة تحليلية للمعايير (IAS/IFRS ISA)، العدد:02 المجلد :05 السنة : 2020 ،جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج الجزائر ص 160.159

– على أنها تمثل فقط توجيهات مرشدة تؤدي إلى تخفيض الأحكام الشخصية للمدقق إلى الحد الأدنى أو التخلص منها.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن "معايير التدقيق" تعد سلاح ذو حدين، إذ تعتبر مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يتبعها في أداء مهمته المهنية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن من خلالها الحكم على أداء المدقق، فمعايير التدقيق توفر الأسس التي تحدد أداء المدقق من خلال وضع الأهداف والأساليب التي تحقق تلك الأهداف .

تعتبر معايير التدقيق الدولية من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IMASR) فهي عبارة عن "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها" (الصبان و نصر على، 2002، الصفحة 156)، كما أنها تمثل "معايير خاصة بالعمل الأكثر تكرارا للمنافقين" (السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، 2007، الصفحة 40)، حيث تتضمن هذه المعايير كل المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات" (السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، 2007، الصفحة 38)، وبالتي في إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في أنحاء العالم للاسترشاد بها وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دوله، إذ تعتبر مجموعة من التوجهات التي يجب على المدقق أن يتبعها في أداء مهمته، وكذا يمكن الاعتماد عليها للحكم على ذلك الأداء، ورغم أنها غير إجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول لجأت إلى تبني أو تطبيق هذه المعايير نظرا للخصائص التي تتميز بها، وبتمثل بعض هذه الخصائص فيما يلي : (حامد معيوف الشمري ، 1994، الصفحة 35)

– التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميدانية الأمر الذي يشكل بعض القيود على عمل المدقق ويقلل التفاوت والاختلاف بين عمل ألمدققين مما يؤدي إلى توفير الموضوعية قدر الإمكان عند عملية التدقيق؛

– استخدام لفظ وإرشادات ولا شك أن هذه التسمية توفر قدر كاف من ألمرونة، والتي تترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها لتكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة؛

– العمومية والشمول تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة من تجمع دولي قوي يضم معظم دول ألعالم وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهمة التدقيق ويلقى قبولا عاما

على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

2-قائمة معايير التدقيق الدولية [36]

جدول(1): قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب اصداره 2018

200-299 المبادئ والمسؤوليات			
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة التدقيق للبيانات المالية	230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
300-499 تقييم الخطر			
300	التخطيط التدقيق البيانات المالية	315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
320	الأهمية النسبية في تخطيط و أداء عملية التدقيق	330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق

[36] - د. بهلولي نورالهدى ،**مرجع سابق** ص 162-163-164

500–599 أدلة التدقيق			
500	أدلة التدقيق	501	أدل التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية	510	عمليات التدقيق الأولية –الأرصدة المفتتاحية
520	الاجراءات التحليلية	530	عينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة		
550	الأطراف ذات العلاقة	560	الأحداث اللاحقة
570	المنشأة المستمرة	580	الاقرارات الخطية
600–699الاستفادة من عمل الآخرين			
600	الاعتبارات الخاصة. عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدقق العنصر		
610	استخدام عمل المدققين الداخليين	620	استخدام عمل المدقق الخبير
700–799 نتائج وتقارير التحقيق			
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	701	لإبلاغ من مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات
800–899المجالات المتخصصة			
800	الاعتبارات الخاصة وعمليات تدقيق المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة
805	الاعتبارات الخاصة . عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي		

المصدر :من اعداد د/بهلولي نور الهدى بالاعتماد على الاصدار 2018 لمعايير التدقيق الدولية

يلاحظ من الجدول السابق أن معايير التدقيق الدولية مقسمة إلى سنة مجموعاته تحاول كل واحدة منها جمع المعايير التي تهتم بمجال واحد من مهمة المدقق ويمكن عرضها بشكل مختصر كالآتي: [37]

- (299.200) **المبادئ والمسئوليات:** تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير تغطي الأهداف العامة التي تحكم تدقيق الحسابات بشكل مستقل وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وبتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي كاكتشافه للأخطاء والغش التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية لرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في الأنظمة الرقابة الداخلية؛

- (499.300) **تقييم الخطر:** تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على المدقق إتباعها للتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط المؤسسة محل التدقيق وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة المدقق للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق وفقا لهذه المجموعة على المدقق تحديد المخاطر وتقييم تأثيرها على مجمل البيانات المالية؛

- (500- 599) **أدلة التدقيق:**تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تتعلق إرشادات الأساسية حول كمية ونوعية أدلة تدقيق الواجب الحصول عليها والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق إذ نفصل هذه المعايير في بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها المدقق على أدلة تدقيق موثوقة كالأرصدة الافتتاحية والمصادقات ألخارجية وكذا الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد المدقق على الحصول تلك الأدلة كالإجراءات ألتحليلية أسلوب العينات والإقرارات الخطية كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية المدقق بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية عمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار البيانات المالية؛

- (699-600) **الاستفادة من عمل الآخرين :** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على المدقق إتباعها عند استخدامه كلا من أعمال المدقق الخارجي أو الداخلي أو الخبير؛

[37]- د. بهلولي نورالهدى، **مرجع سابق** ، ص 164-165

- (799-700) **نتائج وتقارير التدقيق :** تتكون هذه المجموعة من ستة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير المدقق كيف ومتى يتم تعديل رأي المدقق وكذا تحدد هذه المجموعة مسؤولية المدقق اتجاه كلا من المعلومات ألمقارنة الأرقام ألمقابلة البيانات المالية المقارنة والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة؛

- (899-800) **الاعتبارات ألخاصة :** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الإرشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض ألخاصة وكذا مسؤولية المدقق المتعلقة بإعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

3- المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) :

- **الهيئة التي تصدر المعايير الجزائرية للتدقيق:** إن الهيئة المخولة بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في المجلس الوطني للمحاسبة حيث أن معايير التدقيق الجزائرية حديثة النشأة وهذا في سعي الدولة الجزائرية لوضع إطار للتدقيق ذو طابع دوليي ولقد تم إصدار أول أربعة معايير جزائرية للتدقيق في 04/02/2016 وأخر أربعة معايير صدرت في 15/03/2017 وإلى غاية الآن أصدر المجلس الوطني للمحاسبة 12 معيار جزائري للتدقيق إلى حين إصدار معايير أخرى [38] ، وبموجب المقرر 27 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، والصادر عن وزارة ألمالية والذي يهدف إلى وضع أربعة معايير جزائرية للتدقيق حيز التنفيذ.

وتتمثل في :

- المعيار الجزائري للتدقيق 230: وثائق التدقيق؛

- المعيار الجزائري للتدقيق 501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة؛

- المعيار الجزائري للتدقيق 530: السير في التدقيق؛

- المعيار الجزائري للتدقيق 540: تدقيق التقديرات المحاسبية.[39]

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 230: وثائق التدقيق

[38]-خلايفية ايمان ،جاوحدو رضا ، معارف المجلد 14 العدد1(جوان 2019)ص475.451، **التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الخارجية** ،جامعة باجي مختار عنابة ص 464

[39]- أ.زهراوي عفاف* ط د. صويلح أميمة ،**التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق:** دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة ، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، ISSN2018/2602-7151 المجلد (4)العدد (02 2022) الصفحة 73.72.71

يعالج المعيار 230 – وثائق التدقيق المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق الإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، وتسمح هذه الوثائق بدعم استنتاج المدقق بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار والتأكيد إن تم التخطيط للتدقيق وأداءه وفق المعايير الجزائرية للتدقيق يهدف المدقق عند تحضير الوثائق إلى تشكيل ملف كامل يعالج المسؤولية التي تقع على عاتقه لإعداد وثائق تدقيق ألكشوف وتؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداءه، كما تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة التي تشكل مصلحة دائمة تأخذ في الحسبان مهام التدقيق المستقبلية. وتسهل القيام بواجبات المراقبة النوعية والتقنيات المنجزة.

إن إعداد هذه الوثائق يتطلب أن يكون بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة مع توفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت أن التدقيق وفقا لمعايير جزائرية للتدقيق، كما يمكن إعداد الوثائق وحفظها على الورق أو دعامة الكترونية أو دعامة أخرى، وعلى المدقق أن يدون كتابيا كل الوثائق المتعلقة بطبيعة ورزنامة وامتداد وإجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ، كما على المدقق بأن يجمع الوثائق في ملف التدقيق واستكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي وبعد تاريخ التقرير على المدقق أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وحفظها لفترة كافية. (إصدارات 24 سبتمبر 2018 المعيار 230)

ثانيا. المعيار الجزائري للتدقيق 501: العناصر المقنعة. اعتبارات خاصة

يعالج المعيار 501 – العناصر المقنعة مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية وفقا للمعايير 330و 500، وكذا المعايير الأخرى التي تمس المحزونات والقضايا والنزاعات والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويهدف في الحصول على عناصر مقنعة ملائمة فيما يخص وجود المحزونات وحالتها وإكمال إحصاء القضايا والنزاعات وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها وخاصة المتعلقة بالقطاع.

يتطلب حسب هذا المعيار إذا كانت المحزونات دالة بالنظر بالمكشوف يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة. وعندما يتم الجرد المادي للمحزونات في تاريخ الإقفال يجب وضع إجراءات تدقيق للحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد إن كانت تغيرات في المخزون سجلت بشكل صحيح، كما على المدقق تدقيق ووضع حيز التنفيذ إجراءات التحقيق التي يمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان والتي قد تولد خطر اختلالا معتبر، وعلى المدقق التعبير عن رأي معدل وفقا للمعيار 705 ويتطلب من es الإدارة عدة تصريحات كتابيه ويجب الحصول على عناصر مقنعة وكافية في عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع وفقا للمعيار. (إصدارات 24 سبتمبر 2018 المعيار 501)

ثالثا. المعيار الجزائري للتدقيق 530: السير في التدقيق

يطبق المعيار530- السير في التدقيق عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق الإنجاز إجراءات التدقيق، ويعالج استخدام السير الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص الإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، يهدف المدقق الذي يتعين بالسبر في التدقيق للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

يعالج المعيار 530 واجبات المدقق في إطار تحديد إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة التي تمكن من خالصات معقولة والتي تؤسس عليها رأيه، ويضع المعيار 500 في متناول المدقق كيفيتا التطبيق على الوسائل التي يعد السبر في التدقيق جزء منها، وهذا الاختيار للعناصر التي تم انجازها بهدف المدقق التي يتعين بالسبر في التدقيق للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة .(إصدارات 24 سبتمبر 2018 المعيار 530) .

رابعا. المعيار الجزائري للتدقيق 540 :تدقيق التقديرات المحاسبية

يعالج المعيار 540 – تدقيق التقديرات المحاسبية واجبات المحقق المرتبطة بالتقديرات ألمحاسبية ويتضمن الواجبات التي تخص الاختلال المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية غير محتملة أدخلتها الإدارة. إن الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتأكد أن التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، إصدارات 24 سبتمبر 2018 المعيار 540

تتضمن الواجبات التي تخص الاختلال المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية والتي تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، وتحديد تطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبيق العيارين 315 و 330 ومعايير أخرى للتقديرات المحاسبية، كما يجب على المدقق الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة والتي تعتبر أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية المعقولة، وعلى المدقق أن يضم إلى وثائق التدقيق أساس نتائجه حول عقلانية التقديرات المحاسبية او عدمها والتي تنتج عنها مخاطر كبيرة ومعلومات متعلقة بها، وفي حالة وجود مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة.

خلاصة المبحث :

على حد قول الباحثين يخلف صفية و سايح جبور علي في دراستهم أن حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام متكامل يشمل مجموعة من الإجراءات والآليات ، من وجهة نظر الباحث أن الحوكمة ليست بنظام وإنما مزيج من العمليات الهيكلية التي يضعها المجلس لإعلام وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة بغية تحقيق أهدافها ، وأيضا لتكون هناك حوكمة ذات فعالية يجب تنسيق وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجين والداخليين ، ولتتعزز يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما اذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة تدعم وتساند استراتيجيات المؤسسة .

خلاصة الفصل :

إن نطاق التدقيق الداخلي كافي بحيث يشمل كل ما له صلة من أنظمة ووثائق وسجلات وممتلكات مادية لضمان مصداقية البيانات المالية وتعزيز الأداء المالي الذي يساعد المؤسسة على تحقيق إستراتيجيتها وأهدافها، وتكون عن طريق ضوابط رقابية تساهم في إدارة المخاطر وزيادة درجة احتمال تحقيق الغايات و الأهداف، و لتقيم الضوابط الرقابية على مدى فعاليتها يجب الامتثال للمعايير التدقيق الدولية فيما يتعلق برقابة الداخلية، يجب على المدققين الداخليين تحديد الضوابط الرقابية ذات العلاقة بأهداف هذه المهمات كما يجب أن يكونوا منتبهين للمسائل الرقابية الهامة.

الفصل الثاني
الاطار التطبيقي في
مؤسسة مطاحن
الواحات «توقرت»

المبحث الأول : التعريف بمؤسسة مطاحن الواحات

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة

1)نشأة الوحدة وتطورها.

من أجل تخفيف العبء وضغط الطلب المتزايد على وحدة الرياض سطيف على مادتي السميد والدقيق بنوعيه العادي والممتاز والمنتجات الأخرى ، وعليه فقد أنشأت وحدة مطاحن الواحات بمدينة تقرت طبقا للمرسوم الوزاري المؤرخ في 30/11/1980 و أصبحت فرعا تابعا إلى المؤسسة الجهوية للصناعات الغذائية للحبوب ومشتقاتها – الرياض سطيف – ، وتم انجازها من طرف مؤسسة سويسرية –BUHLER – مع مساهمة إطارات جزائرية ، وقد استهلت نشاطها في 27/05/1983 برأس مال يقدر ب 100.000.000 دج، وهذا قبل أن تقسم المؤسسة الأم وتعطي مؤسسة مطاحن الواحات الاستقلالية حيث أصبح رأس مالها حاليا يقدر 761.320.000دج

هذا بسبب الارتفاع الدائم للحصص العينية المقدمة في الاستثمارات الحاصلة .

تعتبر الوحدة حاليا مؤسسة صناعية تجارية مستقلة عن مجمع رياض سطيف.

وتعتبر مؤسسة مطاحن الواحات *توقرت* و من الناحية التقنية,ومن الناحية الإنتاجية فيمثل إنتاج المؤسسة في مادتي السميد و الدقيق بنوعيه العادي و الممتاز بإضافة إلى نخالة (الأغنام) حيث يتم تحويل ما يقدر بـــــ:

1500 _قنطار يوميا من القمح الصلب إلى السميد.

1500 _قنطار يوميا من القمح اللين إلى الفرينة.

إلى ما يعادل 3000 قنطار يوميا بعدما كانت 2000 قنطار في اليوم قبل إعادة التجهيز في عام 1998,وقد قدرة نسبة التخزين في المؤسسة بـــــ:

155.000قنطار منها,125.000 مادة أولية و30.000 مادة منتجة بالإضافة إلى ذلك يتم توزيع منتوج الوحدة إلى مراكز البيع التابع لها و هي كالآتي:

(تقرت_ حاسي مسعود_ ورقلة _جامعة_مغير_الدبداب_الوادي _وإليزي)

يبلغ عدد العمال و الموظفين حاليا في المؤسسة 114عاملين مقسمين كما يلي:

83 _دائمين.

21 _مؤقتين.

10_ متمهن.

2) موقع ومساحة الوحدة

تقع الوحدة بالمنطقة الصناعية لمدينة تقرت ، يحدها شمالا الديوان الوطني للتمور، وشرقا مؤسسة صناعة الحديد والصلب ومن الغرب السكة الحديدية ومن الجنوب المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية ، تقدر مساحتها الإجمالية ب 61833.50 م2 موقع المؤسسة يسمح لها بالسيطرة على أسواق السميد والدقيق في الجنوب الشرقي للبلاد

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للوحدة

الهيكل التنظيمي للوحدة يجمع بين التنظيم الوظيفي والتنظيم حسب مراحل الإنتاج وهو يسهل عملية توزيع المهام والسير الحسن لعملية الإنتاج المديرية العامة.

تعتبر المحرك الرئيسي للوحدة يترأسها الرئيس المدير العام وله مهام عديدة منها المحافظة علي السير الحسن للوحدة والسعي لتحقيق الأهداف المسطرة و المتفق عليها توزيع المهام والتنسيق مع مختلف الدوائر والمصالح

- **أمانة المديرية**

و يتجلي دورها في : المحافظة على أسرار الوحدة. تسجيل وتنظيم البريد الصادر والوارد تنظيم الاجتماعات التي يعقدها المدير سواء مع إطارات الوحدة أو العملاء تلعب دور الوسيط بين الإدارة والأطراف الأخرى.

- **المحتسب (المدقق الداخلي)**

يقوم المكلف بهذا المكتب بمراقبة مدى تطبيق المصالح للمناهج المسطرة لها.

- **المستشار القانوني**

تهتم هذه المصلحة بمتابعة وحل النزاعات الخارجية وكدا دراسة مختلف القضايا بين الوحدة والمتعاملين معها .

- **مصلحة الوقاية والأمن**

تلعب هذه المصلحة دورا هاما في الحفاظ على الأمن داخل الوحدة وذلك بتوفير كل مقاييس السلامة والأمن وتقديم الإسعافات الأولية في حالة حوادث العمل ، وكذلك توفير المحيط الملائم للعمل.

- **المخبر**

يتم على مستواه مراقبة نوعية المواد الأولية وكذا المنتجات النهائية وذلك بتحليل عينات من هذه الأخيرة .

- **مصلحة الإنتاج.**

وهي بمثابة العمود الفقري للوحدة وهي تتكفل بتسيير مراحل الإنتاج داخل الوحدة وكذا المستخدمين التابعين لها كما تقوم بدراسة الطلب لتحديد كمية الإنتاج اللازمة حتى تحقق التوازن التحقيق التوازن لأنها تعد قلب المؤسسة ، وتضم فصيلتين الإرسال و الاستقبال .

- **مصلحة الصيانة**

ومهمتها صيانة الآلات والمعدات والمحافظة عليها وتضم ثلاث أقسام : فصيلة التدخل:تتدخل من أجل تصليح الأعطاب مهما كان نوعها الورشة الميكانيكية : الصيانة الدورية للآلات وتجديد قطع الغيار عند اللزوم. مكتب التوثيق : يقوم هذا المكتب بالمحافظة على وثائق المؤسسة لسنوات السابقة.

- **مصلحة التموين والتسيير.**

تهتم بتموين الوحدة بمختلف المواد الأولية و اللوازم الأخرى وقطع الغيار وتضم ثلاث فصائل.

- **مصلحة النقل**

وتتكفل هذه المصلحة بنقل العمال والموظفين من وإلى الوحدة أو مهام أخرى ، وكذلك نقل المنتجات إلى مراكز ونقاط البيع .

- **مصلحة العمال**

وتقوم هذه الأخيرة بكل المهام التي تتعلق بالعمال المتواجدين بالوحدة ، وتمتلك ملفات خاصة بجميع المستخدمين على مستوى الوحدة ، كما توجد بهذه المصلحة مراسلة اجتماعية تتكفل بشؤون العمال الاجتماعية ، وتضم فصيلتين فصيلة تسيير المستخدمين فصيلة الأجور.

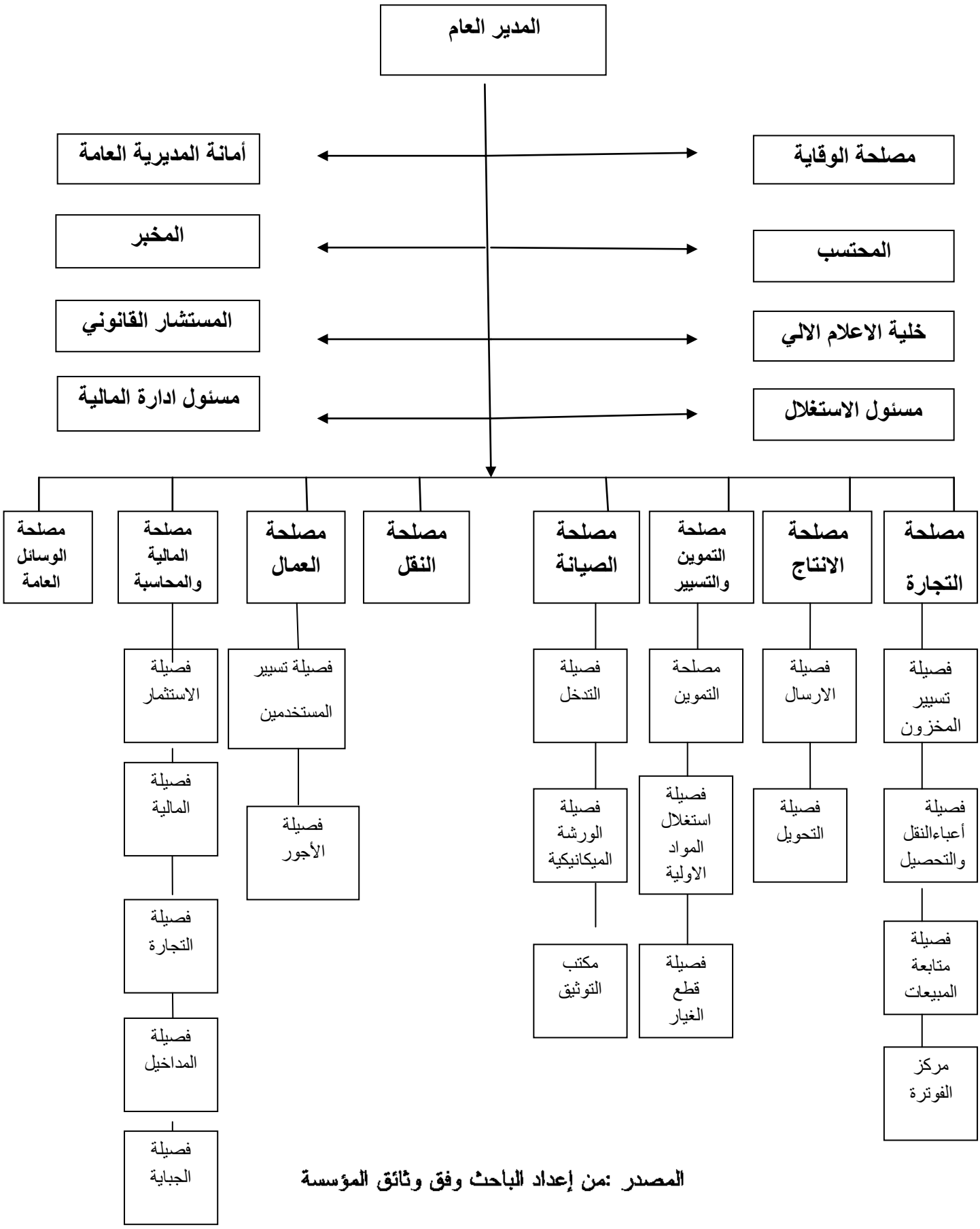
- **مصلحة المالية والمحاسبة**

حيث يقوم رئيس هذه المصلحة بإمضاء الشيكات وتحمل أتعاب الشراء واستقبال أرباح البيع والأوراق الواردة من البنك وتتمثل مهامها أيضا في تسجيل مختلف القيود المحاسبية وكذا تسديد الأجور وتحليل الوضعية المالية للوحدة. وتضم الفصائل التالية :

- فصيلة الاستثمار : وهي فصيلة خاصة بجرد الاستثمارات القديمة والجديدة وتصنيفها حسب قسم الحسابات الذي تنتمي إليه مع إعطاء رمز لكل حساب.
- فصيلة المالية.
- فصيلة المحاسبة: وهي مختصة في مراقبة المراكز التابعة للوحدة وتسديد الضرائب على الإنتاج المباع .
- فصيلة الجباية : ولها علاقة بمصلحة الضرائب والتصريح بنشاطات المؤسسة من بيع وشراء .

- مصلحة الوسائل العامة

الشكل(1) :يوضح الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الواحات –توقرت –



المصدر :من إعداد الباحث وفق وثائق المؤسسة

المطلب الثالث :مهام دائرة المحاسبة والتدقيق

1-رئيس دائرة التدقيق :

يختص رئيس دائرة التدقيق بما يلي:

- تصميم وتطوير الإجراءات ومعايير العمل؛
- يقوم بالإبلاغ عن جميع الحالات الشاذة التي تمت ملاحظتها ، وإذا لزم الأمر ، قم بالتوصية بإجراءات؛
- تحسينات؛
- مراجعة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية؛
- التواصل وتوضيح المتطلبات المطبقة على التدقيق؛
- مساعدة الهياكل المختلفة من أجل تطبيق أفضل لإجراءات الإدارة؛
- إعداد وإنجاز المهام التي يكلفه بها صاحب العمل؛
- سجل الملاحظات من خلال جمع وتحليل الأدلة لما هو ملائم وكافٍ لاستخلاص النتائج؛
- الإبلاغ عن نتائج التدقيق من خلال إعداد تقرير التدقيق الداخلي. ؛
- يوصي بالتحسينات التشغيلية؛
- التحقق من فعالية الإجراءات التصحيحية المتخذة بعد التدقيق؛
- تخزين وتأمين الوثائق المتعلقة بالتدقيق؛
- اتقان أدوات أتمتة المكاتب الرئيسية.

–وهو مسؤول عن:

- وضع المواقف لرفع التوصيات الشهرية؛
- الامتثال لقواعد الجودة والصحة والسلامة والبيئة (QHSE) ؛
- حماية الأصول الثابتة المنقولة إلى الخدمة؛
- يضمن تطبيق نظام الإدارة المتكامل الذي وضعته إدارة الشركة التابعة؛
- ميثاق التدقيق؛
- جميع المهام الموكلة إليها من قبل المدير العام؛
- خطة التدقيق الداخلي السنوية المصدق عليها من قبل مجلس الإدارة.

2-رئيس دائرة المحاسبة والمالية

- إنهاء الميزانية العمومية بنهاية العام؛
- تنسيق العمل بين إدارات الدائرة المختلفة؛
- فحص ومراقبة العمل الذي تقوم به الهياكل التابعة لقسم المحاسبة و المالية؛

- تنفيذ ومراقبة المعاملات المالية؛
- احسب سعر التكلفة بالتعاون مع قسم مراقبة الإدارة؛
- إعداد تقرير الأحكام؛
- إعداد تقرير ربع سنوي عن نشاط الدائرة؛
- المشاركة في وضع الخطة والميزانية؛
- المشاركة في إعداد التقرير الإداري السنوي؛
- إنشاء طلب الميزانية الشهرية؛
- ضمان الامتثال للخطة والميزانية المصدق عليها من قبل مجلس الإدارة؛
- ضمان الامتثال لإجراءات الشراء؛
- تأمين العلاقات مع البنك؛
- التأكد من تطبيق الأنظمة والإجراءات المعمول بها؛
- تنفيذ خطة الحمل المعينة من قبل رئيسه.
- ضمان تطبيق نظام الإدارة المتكامل الذي أنشأته إدارة الشركة التابعة؛
- ضمان النسخ الاحتياطي الدوري للمعلومات باستخدام أداة الكمبيوتر؛
- الاحتفاظ والمحافظة على المحفوظات المتعلقة بمحطة عمله.

2-1 رئيس قسم المحاسبة

- فحص وتسجيل عمليات إدخال المخزون:
- الإنتاج (المنتجات النهائية)(مجلة 5) ؛المواد الخام والتعبئة والتغليف و PD ، البضائع (المجلة 2) ؛
- فحص وتسجيل العمليات خارج المخزون؛
- الإنتاج (المنتجات النهائية) (مجلة 5) ؛
- المواد الخام والتعبئة والتغليف و PDR ، البضائع (المجلة 2) ؛
- التوفيق بين الإدخالات والمخارج المسجلة يوميًا مع الحالة التي حددها قسم الإدارة مخازن؛
- تدقيق وتسجيل عمليات التحويل التي تم استلامها وإجرائها بالإضافة إلى العمليات المشتركة بين وزارة الداخلية والهجرة (CIC) (جريدة 13) ؛
- فحص وتسجيل استهلاك المشتريات بين الشركات التابعة؛
- إنشاء ومراقبة الوضع الشهري لاستهلاك المشتريات المشتركة؛
- التأكد من تطبيق الأنظمة والإجراءات المعمول بها؛
- تنفيذ خطة الحمل المعينة من قبل رئيسه؛
- ضمان تطبيق نظام الإدارة المتكامل الذي وضعته إدارة الشركة التابعة؛

- التأكد من النسخ الاحتياطي للمعلومات باستخدام أداة الكمبيوتر؛
- الاحتفاظ والمحافظة على المحفوظات المتعلقة بمحطة عمله ؛
- المحافظة على أداتها الحاسوبية والبضائع التي تحت سيطرتها؛
- العمل بصفة مؤقتة إذا لزم الأمر.

2-2 رئيس قسم الجباية

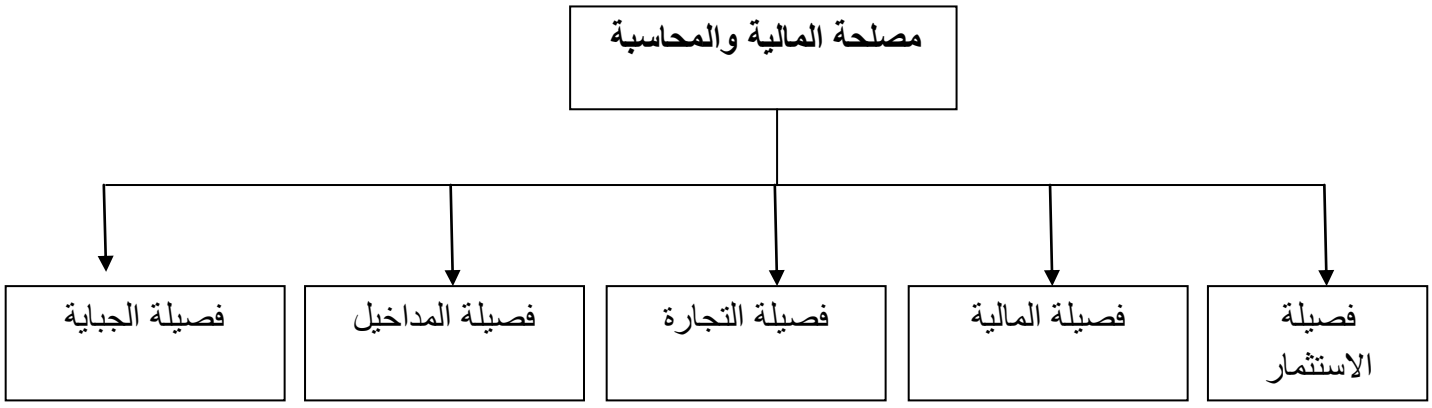
- استلام وفحص ملفات المبيعات على أساس يومي (فاتورة ، إشعار دفع ،توصيل) ؛
- تسجيل معاملات المبيعات (مجلة 4) ؛
- التوفيق بين المبيعات المسجلة يوميًا والحالة التي أنشأها قسم المبيعات؛
- تسجيل المعاملات لاستهلاك سلف العملاء بعد البيع (دفتر اليومية 12) ؛
- تسجيل الملفات والمعاملات المتعلقة ببنك الإيرادات (مجلة 8) ؛
- إعداد الجداول الشهرية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة المحصلة وضريبة النشاط المهني؛
- إنشاء وتسجيل إعلان G50 الشهري؛
- التأكد من تطبيق الأنظمة والإجراءات المعمول بها؛
- تنفيذ خطة العمل المعينة من قبل رئيسه؛
- ضمان تطبيق نظام الإدارة المتكامل الذي وضعته إدارة الشركة التابعة؛
- ضمان النسخ الاحتياطي الدوري للمعلومات باستخدام أداة الكمبيوتر؛
- حفظ وصيانة المحفوظات المتعلقة بمحطة عمله؛
- الحفاظ على أداة تكنولوجيا المعلومات والأصول الخاضعة لسيطرتها.

2-3 رئيس قسم الاستثمار

- مسؤول عن مسك سجل الاستثمارات؛
- الشروع في تقنين الاستثمارات من خلال احترام الإجراءات المتعلقة بالإطفاء بالمكونات؛
- اتخاذ قرارات تخصيص الاستثمار؛
- قائمة الاستثمارات المفككة؛
- ضمان ظروف التخزين الجيدة للمعدات الجديدة؛
- إعداد كتيب المعدات المتهالكة المقترحة للإصلاح؛
- تحضير كتيب الجرد؛
- التوفيق بين الاستثمارات والمخزون المادي؛
- ضمان التطبيق الصارم للإجراء المعمول به؛

- سجل تحركات الاستثمار(اقتناء الأصول، تسجيلها، التخلص منها، وما إلى ذلك) (دفتر اليومية 01) ؛
- إنشاء وتسجيل الاستهلاك الشهري (مجلة 01) ؛
- دعم المراقبة الحاسوبية للأصول الثابتة واستهلاكها؛
- التأكد من تطبيق الأنظمة والإجراءات المعمول بها؛
- تنفيذ خطة الحمل المعينة من قبل رئيسه؛
- ضمان تطبيق نظام الإدارة المتكامل الذي وضعته إدارة الشركة التابعة؛
- التأكد من النسخ الاحتياطي للمعلومات باستخدام أداة الكمبيوتر؛
- حفظ وصيانة المحفوظات المتعلقة بمحطة عمله؛
- الحفاظ على أداة تكنولوجيا المعلومات والأصول الخاضعة لسيطرتها.

الشكل (2) : الهيكل تنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة



المصدر:من اعداد الباحث وفق وثائق المؤسسة

المبحث الثاني :عرض وتحليل الأداء المالي في مؤسسة مطاحن الواحات

المطلب الأول : عرض القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الواحات

تقديم الميزانية العامة وحساب النتائج للمؤسسة مطاحن الواحات

1- الميزانية المالية لمؤسسة مطاحن الواحات : عرض متغيرات الميزانية المالية لجانب الأصول لسنة 2016/2015/2014

جدول(2) : ميزانية الأصول لمؤسسة مطاحن الواحات لسنوات 2016/2015/214

الأصول	2014	2015	2016
الاصول غير الجارية			
الأصول غير الملموسة	28785.20	126501.25	93406.31
أصول ثابتة	799785507.94	789883246.30	770779227.85
أراضي	29927489.63	29927489.63	29927489.63
مباني	690029293.98	678951600.90	667819047.80
التركيب التقني والمواد والأدوات الصناعية	21607404.56	24650425.85	25578159.33
الممتلكات والمنشآت والمعدات الأخرى	58221319.77	56388085.67	47454531.09
الأصول قيد التنفيذ	29812933.28	239328124.83	262363902.17
الأصول المالية	352780.00	352780.00	352780.00
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	352780.00	352780.00	352780.00
الأصول الضريبية المؤجلة	7279977.72	7846358.15	6983940.31
اجمالي الأصول غير الجارية	**837259984.14**	**1037537010.53**	**1040573256.64**
الأصول المتداولة			
المخزون الجاري	108628261.59	57149743.98	100015398.60

بضائع	5016303.90	7406247.61	
المواد الأولية واللوازم	46379365.29	6176232.53	
اللوازم الأخرى	28795389.63	27206298.76	
مخزون المنتجات	28437202.77	16360965.08	
الذمم المدينة والاستخدمات المماثلة	163247385.47	103046337.75	50869772.88
الذمم المدينة	2269441.90	85080.50	
الزبائن	97490129.19	18272285.66	11928584.40
المدينون الأخرون	59544060.46	77975016.79	32805152.60
الضرائب ومايماثلها	3943753.92	6713954.80	6136035.88
التوافر وماشابه دلك	113546762.31	112130633.21	192676146.34
الخزينة	113546762.31	112130633.21	192676146.34
اجمالي الأصول المتداولة	**385422409.37**	**272326714.94**	**343561317.82**
اجمالي الأصول	**1222682393.51**	**1309863725.47**	**1384134574.46**

المصدر : من اعداد الطالب وفقا للوثائق المقدمة من المؤسسة

2- **الميزانية المالية لمؤسسة مطاحن الواحات :** عرض متغيرات الميزانية المالية لجانب الخصوم لسنة 2016/2015/2014

جدول(3) : ميزانية الخصوم لمؤسسة مطاحن الواحات لسنوات 2016/2015/214

الخصوم	2014	2015	2016
رأس المال	761320000.00	761320000.00	

احتياطيات	86251753.42	86251753.42	
نتيجة صافية	6239922.34	7486767.07	15703970.13
نتيجة التعديل	-31709772.16	-33593641.81	
حقوق ملكية أخرى	-263930676.06	-257690753.72	
الاتصال بين الوكالات (الاندماج)			563774124.96
الاتصال بين الوكالات			21523595.91
مجموع رأس المال	558171227.54	563774124.96	601001691.00
الخصوم الغير الجارية			
القروض المالية	71312258.78	249546461.00	249546461.00
الالتزامات المستحقة	23033132.68	21441607.50	19170282.17
الضريبية المؤجلة	1264173.60	1264173.60	1264173.60
مجموع الخصوم الغير الجارية	95609565.06	272252242.10	269980916.77
الخصوم الجارية			
ديون	526871691.59	445900835.29	

موردو المواد الاولية	11965635.53	2495858.30	
الموردين والحسابات ذات الصلة			47511146.95

الموردين والحسابات ذات صلة اخرى	14245642.46	10578818.01	
الضريبة	4736582.94	2498104.79	3323852.83
ديون أخرى	11082048.39	12363742.02	462316966.91
الخصوم المتداولة الأخرى			
مجموع الخصوم الجارية	568901600.91	473837358.41	513151966.69
مجموع الخصوم	1222682393.51	1309863725.47	1384134574.46

المصدر : إعداد الباحث وفق الوثائق المقدمة من الشركة

مؤشرات التوازن المالي :

سنتطرق الى تحليل المالي للميزانية المالية لسنوات الثلاثة

1–رأس المال العامل FRNG :

رأس المال العامل =الأموال الدائمة – الاصول الثابتة

حساب رأس المال العامل FRNG:

جدول(4) :يوضح حساب رأس المال العامل

	2014	2015	2016
الأموال الدائمة	1156355178	1271585163	1312865119
الأصول الثابتة	837259984.14	1037537010.53	1040573256.64
رأس المال العامل	319095193.9	234048153	272291863

المصدر : من اعداد الباحث وفق وثائق المؤسسة

التحليل: رأس المال العامل موجب خلال السنوات الثلاثة وهذا يدل على أن المؤسسة في وضع سليم وتملك هامش أمن يمكنها من مواجهة حوادث دورة الاستغلال وكذا القدرة على تمويل استثماراتها وباقي احتياجاتها المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة .

2–رأس المال العامل الخاص :

رأس المال العامل الخاص =الأصول المتداولة – مجموع الديون

الأصول المتداولة = مجموع الأصول الجارية

مجموع الديون =الخصوم الجارية +الخصوم الغير الجارية

حساب رأس المال العامل الخاص

جدول(5) : يوضح حساب رأس المال العامل الخاص

	2014	2015	2016
الأصول المتداولة	385422409.37	272326714.94	343561317.82
مجموع الديون	664511165.9	746089600.5	783132883.3
رأس المال العامل الخاص	- 279088756.6	- 473762885.6	- 439571565.5

المصدر : من اعداد الطالب

التحليل : بما أن رأس المال العامل سالب خلال السنوات الثلاثة فانه يدل على عدم قدرة المؤسسة على تغطية أصولها الثابتة وهذا يعود الى تمويل الأصول الثابتة من الديون طويلة الأجل .

3–رأس المال العامل الاجمالي :

رأس المال العامل الاجمالي = مجموع الأصول –الأصول المتداولة

جدول(6) :يوضح حساب رأس المال العامل الاجمالي

	2014	2015	2016
مجموع الاصول	1222682393.51	1309863725.47	1384134574.46
الاصول الثابتة	837259984.14	1037537010.53	1040573256.64
رأس المال العامل الاجمال	385422408.9	272326715	343561318

المصدر: من اعداد الطالب

التحليل : نلاحظ أن رأس المال العامل الاجمالي موجب خلال السنوات الثلاثة وفي تزايد سنة 2016 وهذا يدل على نمو الدورة الاستغلالية وانخفاض طفيف في 2015 وذلك يعود الى انخفاض الأصول الثابتة .

المطلب الثاني : عرض جدول حساب النتائج لمؤسسة مطاحن الواحات

جدول(7) :تغييرات حساب النتائج لمؤسسة مطاحن الواحات

البيان	2015	2016
رقم الأعمال	616541603.84	749997254.59
مبيعات البضائع	97617188.32	129037945.94
مبيعات نهائية الصنع	512418924.29	618916028.98
مبيعات منتجات أخرى	102080.00	359520.00
خدمات أخرى	6403411.23	1683759.67
تغيير المخزون نهائي وجاري	-11948852.04	1470458.26
انتاج مجمد		
اعانات الاستغلال	2042000.00	2718000.00

1–انتاج السنة المالية	606634751.80	754185712.85
مشتريات المستهلكة	-485229610.24	-617246236.90
الخدمات الخارجية والاستهلاكية	-36090792.29	-28491948.86
2–استهلاك السنة المالية	-521320402.53	-645738185.76
3–القيمة المضافة	85314349.27	108447527.09
أعباء المستخدمين	-79074637.48	-88236812.93
الضرائب والرسوم والمدفوعات	-2938359.00	-2270778.70
4–اجمالي فائض الاستغلال	3301352.79	17939935.46
المنتوجات العملياتية الأخرى	26234775.49	15793435.96
الأعباء العملياتية الأخرى	-1068625.92	-2049911.00
مخصصات الاستهلاك	-20599089.45	-20909148.54
مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	-177604383.13	-175733901.33
خسائر الانخفاض في القيمة والمخصصات	177468424.90	181525977.42
5–النتيجة العملياتية	7732454.68	16566387.97
7–النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	7732454.68	16566387.97
الضرائب المستحقة على الدخل العادي	-812068.04	
الضريبة المؤجلة على النتائج العادية	566380.43	-862417.84
مجموع المنتجات للأنشطة العادية	810337952.19	951505126.23
مجموع الأعباء للأنشطة العادية	-802851185.12	-935801156.10
8–النتيجة الصافية للأنشطة العادية	7486767.07	15703970.13

10-النتيجة الصافية للسنة المالية	7486767.07	15703970.13

المصدر :من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق من المؤسسة

نسبة تجزئة القيمة المضافة :

نسب المستخدمين = أعباء المستخدمين / القيمة المضافة للاستغلال

85314349.27/79074637.48 =2015

= 0.92 أي 92%

108447527.09/88236812.93 =2016

= 0.81 أي 81%

نسب الضرائب والرسوم = الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة /القيمة المضافة للاستغلال

85314349.27/2938359.00 =2015

= 0.03 أي 3%

108447527.09/2270778.70 =2016

= 0.02 أي 2%

نسب اجمال فائض الاستغلال = اجمال فائض الاستغلال /القيمة المضافة للاستغلال

85314349.27/3301352.79 =2015

= 0.03 أي 3%

108447527.09/17939935.46 =2016

= 0.16 أي 16 %

تحليل حسابات النتائج بالنسب

1- نسب المردودية

*** المردودية المالية = النتيجة العادية قبل الضرائب /رؤوس الأموال الخاصة**

المردودية المالية 2015= 616541603.84/7732454.68

= 0.012 أي 1.2%

المردودية المالية 2016=749997254.59/16566387.97

= 0.022 أي 2.2%

*** المردودية الاقتصادية = اجمالي فائض الاستغلال / مجموع الأصول**

المردودية الاقتصادية 2015 = 1309863725.47/3301352.79

= 0.0025 أي 0.25%

المردودية الاقتصادية 2016=1384134574.46/17939935.46

=0.01 أي 1 %

*** المردودية التجارية =نتيجة الدورة / رقم الأعمال**

المردودية التجارية 2015=616541603.84/7486767.07

=0.01 أي 1%

المردودية التجارية 2016=749997254.59/15703970.13

=0.02 أي 2%

تحليل نسب المردودية :

المردودية المالية 2016/2015: من خلال نسب 2015 و 2016 نرى زيادة في تحقيق مردودية مالية وهاد بسبب توظيف للموارد بشكل أمثل من طرف المؤسسة .

المردودية الاقتصادية 2016/2015 :قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح الاقتصادية من أصولها على توفير أو تدعيم خزينة الاستغلال لأنه نرى تحسن مردوديتها من عام الى عام .

المردودية التجارية 2016/2015: من خلال النسبتين لسنوات 2015و 2016 نرى أنه كلما ازدادت المردودية التجارية كلما ازدادت المردودية الاقتصادية والعكس صحيح وكذ تحقيق نتيجة صافية

قدرة التمويل الذاتي :

جدول(8) :يوضح حساب قدرة التمويل الذاتي

البيان	2015		2016	
	المبالغ الموجبة	المبالغ السالبة	المبالغ الموجبة	المبالغ السالبة
اجمالي فائض الاستغلال	3301352.79		17939935.46	
المنتوجات العملياتية الأخرى	26234775.49		15793435.96	
الأعباء العملياتية الأخرى		1068625.92		2049911.00
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية		812068.04		
المجموع	29536128.28	1880693.96	33733371.42	2049911.00
قدرة التمويل الذاتي	27655434.32		31683460.42	

المصدر : من اعداد الطالب

التحليل : قدرة التمويل في 2016 أكبر من 2015 و هدا يعبر عن فائض محتمل للخزينة. وتصبح قدرة التمويل الذاتي فائض حقيقي للخزينة عندما يتم تحصيل كل الإيرادات وتسديد كل التكاليف.

المطلب الثالث : عرض جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة مطاحن الواحات

جدول(9): حساب تدفقات الخزينة في المؤسسة .

البيان	2014	2015	2016
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستغلال			
المبالغ النقدية المستلمة من الزبائن	757330813.11	643742456.20	834358262.20
المبالغ المدفوعة للموردين وغيرهم	-718742961.40	-616520877.05	-748416051.29
الفوائد و الرسوم المالية الأخرى المدفوعة	-642573.06	-220982.58	-355602.76

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستغلال (أ)	**37945278.65**	**27000596.57**	**85586608.15**
التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية			
شراء الأصول الثابتة الملموسة او غير الملموسة	-49450683.20	-206650927.89	-5041095.02
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمار (ب)	**-49450683.20**	**-206650927.89**	**-5041095.02**
التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية			
المقبوضات من القروض		178234202.22	
صافي التدفق النقدي من أنشطة التمويل(ج)		**178234202.22**	
التغيير النقدي للفترة (أ+ب+ت)	**11505404.55**	**1416129.10**	**80545513.13**
النقد والنقد المعادل في بداية السنة	134913988.56	123408584.01	121992454.91
النقد و النقد المعادل في نهاية السنة المالية	123408584.01	121992454.91	202537968.04
التغيير في النقد للفترة	**-11505404.55**	**-1416129.10**	**80545513.13**
التسوية مع النتيجة المحاسبية	**-5265482.21**	**6070637.97**	**96249483.26**

المصدر :من اعداد الطالب وفقا لوثائق المؤسسة

- **تحليل التدفقات النقدية خلال سنوات 2016/2015/2014 :**

يستطيع المحلل المالي من خلال تحليل تدفقات الخزينة على الحكم على مدى ملائمة التدفقات النقدية وكفايتها لاحتياجات المؤسسة، بالإضافة الى ما يوفره هدا التحليل من معلومات مهمة من مصادر التدفقات النقدية في المؤسسة، ويجري تحليل قائمة التدفقات النقدية بأشكال متعددة فأما أن

نستخدم قوائم التدفق النقدي للمؤسسة عبر سنوات مختلفة أو أن تستخدم قوائم التدفق النقدي للمؤسسات مختلفة .

لدينا : **التمويل = الاستغلال – الاستثمار**

- **سنة 2014:** 37945278.65 – 49450683.20 = 11505404.55 –

اذا : أ – ب < 0 : أي ان المؤسسة ليست في مستواي يؤهلها لتمويل استثماراتها، مما يجب أن تستخدم موارد التنازل عن الاستثمارات أو ترفع رأس المال .

- **سنة 2015:** 27000596.57 – 206650927.89 = 179650331.2 –

اذا : أ – ب < 0 : أي أن المؤسسة ليست في مستوى يؤهلها لتمويل استثمارتها ، مما يجب أن تستخدم موارد التنزال عن الاستثمارات أو ترفع رأس المال .

- **سنة 2016:** 85586608.15 – 5041095.02 = 80545513.13

اذا : أ – ب > 0 : فان المؤسسة قادرة على تمويل استثماراتها بواسطة استغلالها، وفي هده الحالة فمن المفروض على المؤسسة عدم القيام بطلب رؤوس أموال خارجية جديدة لأنها قادرة على سداد ديونها .لكن قبل اصدار حكم ايجابي على الحالة المالية للمؤسسة، فانه يجب التأكد من أن الاستثمارات المنجزة تمكن المؤسسة من المحافظة على قدرتها التنافسية .

المبحث الثالث : تنظيم التدقيق الداخلي ومنهجيته

المطلب الأول : تدقيق القوائم المالية خلال السنوات 2016/2014

لمعرفة الوضعية المالية لمؤسسة مطاحن الواحات توقرت يقوم قسم التدقيق الداخلي بمراجعة وفحص عناصر القوائم المالية وذلك من خلال مراجعة الميزانية العامة والتي بدورها تكون ممثلة بعناصر الميزانية، وسنقوم في هذه الدراسة بالتركيز على مسار التدقيق الداخلي للدفاتر المتمثلة في الميزانية من خلال عرض كيفية التدقيق للأصول.

1- تدقيق الميزانية خلال السنوات 2016/2014 :

- **تدقيق الأصول خلال السنوات 2016/2014 :**تظهر الأصول في الجانب الأيمن من الميزانية، وحسب المخطط المحاسبي المالي (SCF) فإن حسابات الأصول تتكون من المجموعات الجزئية الثلاث التالية:

1-1 الأصول الثابتة وتضم

1-1-1 مجموعة التثبيتات ويمثلها الصنف 02

1-1-1- ألتثبيتات : تشمل التثبيتات عدة عناصر (أراضي، مباني، معدات وأدوات وغيرها من الحسابات) وهي عناصر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات، ماعدا أنها تمتلك سنويا في المقابل الاستعمال، وتتمثل الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي فيما يلي:

الوجود : مطابقة الجرد المادي للاستثمارات مع الجرد المحاسبي بحيث يتحقق من كل الوثائق من فواتير وصولات والأخذ بعين الاعتبار الترتيب الزمني لجرد الاستثمارات؛

الكمال : التحقق من صحة تقييم الاستثمارات وأنها مسجلة في الحسابات المناسبة مع مراجعة الطريقة المتبعة لاحتساب مخصصات الإهتلاك؛

التقييم : التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة وذلك من خلال التقييم الأولي لشراء الأصل اضافة الى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليها؛

التسجيل المحاسبي : التحقق من أن المعالجة المحاسبية للاستثمارات قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن كل الاستثمارات مسجلة في المجموعة التي تمثله.

2-1 الأصول المتداولة وتضم كل من

1-2-1 مجموعة المخزونات ويمثلها الصنف3

2-2-1 مجموعة الحقوق ويمثلها الصنف 4

1-2-1 المخزونات :

تشمل المخزونات المنتجة تامة الصنع أو نصف مصنعة، منتجات وصلت على مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية، المواد الأولية بضائع وغيرها ...، وتتمثل إجراءات الفحص والمراجعة التي يجريها المدقق الداخلي في حسابات المخزونات في التأكد من وجود المخزون فعلا على مستوى المخازن من خلال وقوف المراجع على عملية الجرد وتجدر الإشارة الى أن المؤسسة تخصص فرقتين مختلفتين للقيام بعملية الجرد وأن أعضاء الفرقتين مستقلين تماما عن إدارة المخازن وفي حالة وجود فرق بين النتائج المتوصل إليها من طرف الفرقتين يتم تشكيل فرق ثالثة لإعادة لتحقق من عملية الجرد والتأكد من ملكية المؤسسة العناصر المخزونات سواء كانت مخزنة داخلها أو خارجها، المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد الفعلي ومحاولة معرفة أسباب الاختلافات إن وجدت. التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للمخزونات عن طريق مطابقة ذلك مع الوثائق المثبتة لذلك التسجيل، التأكد من سلامة الطرق المستخدمة لتقييم المخزونات الثابتة من سنة إلى أخرى وفي حالة وجود انحراف في طريقة التقييم عليه أن يلف انتباه الإدارة إلى ذلك الانحراف.

2-2-1 الحقوق :

تمثل هذه المجموعة جانبا هاما في حياة المؤسسة وهي دليل كمي لمجموعة العلاقات التي تربط المؤسسة بالغير والتي تترتب عليها حقوقا وتشمل الحقوق مجموعة من العناصر وتتمثل في التسبيقات المقدمة من طرف المؤسسة، حسابات العملاء، وحسابات الخزينة و يتم تدقيقها من خلال التأكد من وجود حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية وكذلك من ملكية المؤسسة للعنصر مع تحديد نوعية الملكية والتحقق من صحة المعالجة المحاسبية مع الدقة والموضوعية في الإثبات وأن كل حقوق المؤسسة مسجلة وأنها ليست وهمية وتكون مدعمة بكل الوثائق وان هذه الحقوق مقيمة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

• **تدقيق للخصوم خلال السنوات 2016/2014** :يعرف جانب الخصوم بالمطالب و يظهر في الجانب الأيسر من الميزانية و بمثل التزامات المؤسسة سواء كانت هذه الالتزامات تجاه المساهمين وحملة السندات أو اتجاه الغير وتتشكل حسابات الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) من الصنفين التاليين:

1-1 الأموال الخاصة؛

تعتبر الأموال الخاصة أهم جزء من مصادر التمويل للمؤسسة وتعرف بأنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها الملاك عند التأسيس وكذلك الأموال التي تركت فيما بعد تحت تصرف المؤسسة وتعبر الأموال ، الخاصة عن مدى استقلالية المؤسسية عن الغير وحسب النظام المحاسبي والمالي تشمل الأموال الخاصة على تدرج الأموال التي يحضرها المساهمون في الحسابين رقم (ح/10) و (ح/12) بينما تسجل الأموال التي تركت تحت تصرف المؤسسة في الحسابات الأربعة الأخيرة ومن الفحوصات التي يجريها المدقق الداخلي التحقق من أن رأس المال بمثل القيمة القانونية لأسهم المؤسسة وأن رأس المال مقيم ومسجل وفق النظام المالي والمحاسبي والتأكد من محاضر الجمعية العامة وجدول توزيع الأرباح وصحة تسجيل الحسابات في جانب الأصول كما يتأكد من كل المعلومات المتعلقة بالأموال الظاهرة في القوائم المالية مسجلة بطريقة سليمة وصادقة وأن أي قرارات خاص بزيادة رأس المال قد صدر وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة والقوانين المعمول بها وكذلك بنسبة الحسابات الاحتياطات (رقم/106) حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

1- 2 الديون سواء قصيرة الأجل أو طويلة الأجل؛

تمثل الديون مجموعة الالتزامات الناتجة عن علاقات المؤسسة بالمتعاملين معها وتتضمن الديون حسب النظام المالي والمحاسبي الحسابات الرئيسية نفرق في المجموعة بين الديون الطويلة والقصيرة الأجل وتجدها مرتبة في الميزانية بحسب تاريخ استحقاقها ويتم فحصها وتدقيقها قيدا قيدا وحسابا حسابا وذلك من اجل التأكد من أن الديون المسجلة تمثل دیون حقيقة للمؤسسة ليست وهمية وأن كل الديون

المترتبة على المؤسسة قد تم تسجيلها وأنها مقيمة ومسجلة محاسبيا وفق النظام المالي والمحاسبي وأن جميع المعلومات متضمنة في القوائم المالية وأن هذه المعلومات شرعية وصادقة والتأكد من إقفال حسابات الأصول ذات الأرصدة الدائنة مع الظروف الخاصة والأسباب التي أدت إلى ظهور أرصدة دائنة للأصول وتحليليها مع تقديم أسباب ذلك، فحص جميع العقود والوثائق المتعلقة بهذه القروض سواء الطويلة أو القصيرة الأجل، والتحقق من المصاريف المالية التي تتحملها المؤسسة، مراجعة جداول إهتلاك القروض ومواعيد الاستحقاق مع مراقبة القروض السندية وعلاوات الاسترجاع الملحقة، فحص العقود أو الطلابيات مع مقاربة فواتير الشراء مع السندات والطلابيات.

2–جدول حسابات النتائج

بعد تحقيق كل من الأصول والخصوم لمؤسسة مطاحن الواحات يتوجب الانتقال المدقق الداخلي لفحص ودقيق جدول حسابات النتائج باستخدام اليات وطرق. تعتبر حسابات التسيير الأعباء (حسابات 6) والنواتج (حسابات 7) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج حيث يعطينا تفاعلهما حسابات النتائج. وينقسم (T.C.R) حسب النظام المالي والمحاسبي الى كل مجموعتين هما:

المجموعة 6: مجموعة حسابات النفقات او الاعباء.

المجموعة 7: مجموعة الإيرادات أو النواتج.

يقوم المدقق الداخلي بمراجعة وفحص حسابات التسيير من خلال جدول حسابات النتائج حيث يقوم بالعديد من الفحوصات منها مقارنة مجموع نفقات الدورة بمجموع النفقات للسنوات السابقة أو بمجموع التكاليف المقدرة للموازنة السنوية إن وجدت والتأكد من قابلية الاستثمارات للاهتلاك ومراجعة أوراق التنقيط والإمضاء لعمال المؤسسة والتحقق من أن المصاريف الإعدادية لم تسجل كنفقات. التحقق من وجود تأشيرة الخدمة المؤذاة على ظهر وثيقة الإثبات مع مراعاة أن هذه التكاليف تقع حقيقة على عاتق المؤسسة والتحقق من سلامة وكيفية حساب الرواتب والأجور بالمراجعة الحسابية للبطاقات سجل الرواتب والأجور وكذلك التسجيل المحاسبي للاشتراكات الاجتماعية اعتمادا على سجل الأجور التحقق من التصريح الشهري (50) ومقارنة ما صرح به مع رقم الأعمال المحقق وكذا الحسابات الممثلة الرقم الأعمال ومقارنة جدول حسابات النتائج مع مختلف عناصر الميزانية العامة وفحص العقود المختلفة والتأكد من أقساط التأمين.

دراسة الوثائق والمستندات المبررة للنفقات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة ، والتأكد فيما إذا كانت التسجيلات صحيحة وفي الحسابات المناسبة ومراجعة العمليات الحسابية والمحاسبية من قيود مسجلة ومشتريات وبضائع لعمال الشركة ومبيعات الفواتير البيع والتحق من أسس تقييم الإنتاج المباع

وشرعية التأشيرات الموجودة على الوثائق المؤيدة للتسجيل المحاسبي التكاليف الإنتاج وقانونيتها وتأشيرة المسؤولين على وثائق الإثبات .

المطلب الثاني : تنظيم التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن الواحات .

المؤسسة ومسيريها بحاجة في أي وقت ، وبصفة دورية أن يكونوا على يقين من أن تحركات الممتلكات التي تسيير داخل المؤسسة ، وبين هياكلها المختلفة ، فهي تتطلب أيضا أن تترجم ممتلكاتها إلى أرقام ، مع أقصى قدر ممكن من الحقيقة. ومن خلال تواجدنا في المؤسسة وكذلك اطلاعنا على الهيكل التنظيمي لها ، لوحظ أن خلية التدقيق الداخلي تتمتع بالاستقلالية عن باقي وظائف المؤسسة محل الدراسة سواء :

- من الناحية التنظيمية فهي تتبع لأعلى سلطة في المؤسسة المديرية العامة :
- أما من الناحية العملية لتميزها بالعوامل التالية:

– مخطط التدقيق مصادق عليه من طرف المدير العام والذي يعتبر كرخصة للقيام بعملية التدقيق الداخلي؛

– امتلاكها دليل التدقيق (GUIDE D'AUDIT) ومصادق عليه من طرف المدير العام، حيث يبين هذا الدليل صلاحيات المدقق الداخلي في الوصول إلى جميع المستندات المتعلقة بالموظفين والأصول ذات العلاقة؛

– كافة التقارير ترفع إلى المدير العام.

✓ **دليل التدقيق الداخلي** : وضع دليل للتدقيق الداخلي، الهدف منه تمكين المؤسسة من تحديد مناطق الخطر التي قد تواجه تسيير المؤسسة ومحاولة تقييم الإجراءات والأساليب المطبقة، من أجل مواجهة تلك المخاطر.

ومن خلال هذا الدليل المشار إليه يتم التطرق إلى أهم جوانب الإجراءات التي تتخذ عند تدقيق دوائر المعنية :

أ– تدقيق دائرة المحاسبة والمالية : ومن أهم الإجراءات الواجب اتخاذها هي:

❖**تدقيق المقبوضات:** والهدف هو التأكد من أن جميع المقبوضات المحصلة تكون مقابل التزامات الديون حقيقة لمدينون المؤسسة والتي يتم تسليمها يوميا إلى البنك، ولتحقيق هذا الهدف لا بد من تقييم نظام المقبوضات النقدية المطبق والتي ينبغي أن يتوفر فيه الجوانب التالية:

– الحماية والحفاظ على الصندوق؛

– فصل المهام بين أمين الصندوق ورئيس الدائرة؛

– نوعية وجودة نظام المعلومات المطبق الخاص بالصندوق.

بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

– وصل التحصيل؛

– بطاقة خاصة بمتابعة المبالغ المستردة؛

– محضر دقيق للصندوق (PV)؛

– وصل الدفع؛

– تسجيل الشيكات والسندات في جدول تسليم الخاص بها.

❖ **النظام :** المنفذ على مستوى المؤسسة هو نظام محوسب يسجل تلقائيا الإيصالات في قاعدة البيانات وكما يقوم أيضا بتسجيل خروج الإيرادات اليومية وبيان الدخل الشهري.

بالإضافة إلى ذلك من الضروري وضع الاستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه ، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية المقبوضات المطبق في المؤسسة.

❖ **تدقيق المدفوعات:** والهدف هو التأكد من أن جميع المدفوعات تتوافق مع الديون الفعلية والمبررة بالمستندات المؤيدة، ولتحقيق هذا الهدف لا بد من تقييم نظام المخرجات والذي ينبغي أن تتوفر فيه ما يلي:

– حماية وحفظ الصندوق؛

– نوعية وجودة نظام المعلومات المطبق الخاص بالصندوق؛

– فصل المهام بين أمين الصندوق ورئيس الدائرة.

بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

– طلب بالتسديد – طلبية الدفع (le mandat de paiement) ؛

– أمر بالدفع – الشيك ؛

– وصل الصندوق – كشف البنك؛

– محضر دقيق للبنك (PV) – محضر دقيق للصندوق (PV) .

❖**تدقيق ألمخصصات:** والهدف هو التأكد من أن جميع القيود المحاسبية مسجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ومدعمة بالوثائق الثبوتية التي أكد صحة العمليات والقيود.

❖**المقاربة للبنك والصندوق:** والهدف هو ضمان أن يتم تسجيل جميع المبالغ المقبوضة والمدفوعة من قبل الطرفين.

❖ **تدقيق الدفاتر التنظيمية:** والهدف هو التأكد من أن الدفاتر التنظيمية موجودة وبحالة جيدة.

ب– **تدقيق دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة :** وأهم الإجراءات التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تدقيق الدائرة:

❖**تقييم نظام التوظيف:** والهدف هو التأكد من أن جميع الأشخاص الذين تم توظيفهم هم الأكثر قدرة للعمل في المناصب الشاغرة، وأنهم يلبون متطلبات واحتياجات الوظيفة المطلوبة، ولديها موقع في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولا بد من تقييم هذا النظام المطبق من خلال:

– حماية وحفظ وتطوير جودة نظام المعلومات المطبق المتعلق بتسيير الموارد البشرية.

– فصل وتحديد المهام والمسؤوليات الخاصة بجميع الموظفين.

أما من حيث النظام المنفذ الخاص بهذه الدائرة على مستوى المؤسسة، ينطلق أولا عن إشعار مسبق على وجود مناصب شاغرة، مع وضع الشروط الواجب توفرها في طالب العمل، وبعد ذلك يتم اختيار الشخص الأنسب للوظيفة المطلوبة، إلا أن هذه الطريقة لم تعد تطبق بسبب وجود عقود ما قبل التشغيل والإدماج.

بالإضافة إلى وضع الاستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه ، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بنظام التوظيف المطبق في المؤسسة.

❖**تقييم نظام الأجور :** الهدف هو التأكد من أن جميع الأجور تحتوي على التعويضات وتدفع للهيئات الاجتماعية كل التكاليف الاجتماعية وكذا الضرائب وتسجلها في الحين وبصفة صحيحة لكل مصاريف العمال، ولا بد من تقييم نظام الأجور المطبق لضمان:

من جهة حماية وحفظ برامج تسيير الأجور، ونوعية المعلومات، ومن جهة أخرى تطبيق تعليمات الإدارة ومساعدة في تحسين الأداء، بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

– سجل الحضور (ورقة التنقيط) – ورقة تصنيف العمال؛

– كشوف المرتبات– شبكة الرواتب؛

– الوثائق المبينة للتغيرات الطارئة للعمال

– ملخص لكشوف المرتبات – الدفع بشيك أو أمر بالدفع؛

❖ **النظام** :هو نظام مطبق في المؤسسة و يكون محوسب يحسب تلقائيا الأجور وفقا لقاعدة البيانات وكما يقوم أيضا بتسجيل خروج الأجور عن طريق فروع وأصناف.

وضع الاستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه.

❖ **تقييم نظام المشتريات:** إن الهدف هو التأكد من أن المؤسسة تشتري البضاعة والمواد واللوازم بتكلفة منخفضة وذات جودة، ولا بد من تقييم نظام المشتريات المطبق في المؤسسة والذي يجب أن يتضمن الجوانب التالية:

– حماية وحفظ نوعية وجودة المعلومات المخرجة؛

– تطبيق تعليمات الإدارة ومساعدة في تحسين الأداء.

بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

– وصل الطلب – فواتير الأولية (les factures pro formas) ؛

– جدول مقارنة بين العروض؛

– وصولات الشحن – وصولات الاستلام – الفواتير النهائية ؛

– دفتر جرد المخزونات.

ويتم وضع الاستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية للمشتريات المطبق من طرف المؤسسة.

❖ **المخزونات:** الهدف هو التأكد من أن جميع المخزونات موجودة بمخازن المؤسسة، يتم تسجيلها بقيمة تكلفة الشراء وتخضع لمجال المحاسبة لما يسمى بالجرد الدائم، ولا بد من تقييم نظام تسيير المخزون المطبق وفقا لقوائم الجرد، وينبغي الأخذ بعين الاعتبار الجوانب التالية:

– حماية حفظ الجيد للمخزون وفقا لشروط المطلوبة والتأمين عليه؛

– نوعية وجودة المعلومات المخرجة من هذا النظام؛

– تطبيق تعليمات إدارة وتشجيع وتحسين الأداء.

بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

– بطاقة المخزون – وصل الخروج – وصل الطلب الداخلي (الطلب على المواد واللوازم العمل) ؛

– حوسبة وتسيير المخزون بطريقة تسمح بالمراقبة الدائمة (الجرد الدائم).

ويتم وضع الاستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق الخاص بنظام المخزونات المطبق من طرف المؤسسة.

❖ **الجرد المادي** : إن الهدف منه هو التأكد من أن جميع الممتلكات التابعة للمؤسسة يتم جردها وفقا للقواعد والإجراءات المقبولة والمعمول بها .

❖ **تدقيق التثبيتات** : والهدف هو منه التأكد من أن جميع التثبيتات يتم تشغيل في ظل ظروف مواتية وتم اقتنائها ووفقا للقواعد شراء التثبيتات، ويجب على المدقق الداخلي القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتثبيتات الذي يجب أن يوفر حماية معالجة المعطيات، وحماية الأصول من خطر التسرب أو نسيان أو تعمد ترك خسائر غير مسجلة وكذا الفصل بين المهام الذي يسبب غيابه عدم فعالية المراقبات السابقة.

❖ **تقييم نظام التأمين**: والهدف هو التأكد من أن جميع وسائل المؤسسة يتم التأمين عليها بأقل تكلفة مع أقصى قدر من التغطية للمخاطر.

❖ **التنازل عن التثبيتات** : والهدف هو ضمان أن يتم نقل جميع الممتلكات وفقا اللوائح والطرق المعمول بها وطريقة الإهتلاك الذي يستخدمه الديوان.

❖ **التقاضي** : والهدف منه أن تكون جميع القضايا الخلافية تتبع بشكل صحيح، مع الأخذ في الاعتبار حماية مصالح المؤسسة.

❖ **الصحة والسلامة** : والهدف هو التأكد من أن جميع التوصيات معتمدة من لجنة الصحة والسلامة ومفتشيه العمل، ولا بد من وضع الاستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه.

المطلب الثالث : منهجية التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن الواحات

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق الداخلي، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها ، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات ، كما يتم تحديد الجهة التي يتسنى للمدقق الرجوع إليها مباشرة مهامه وأخذ مادته منها، إلا أنه هناك عمليات للتدقيق تجرى بصورة استثنائية من

أجل اكتشاف المشكلة في جانب معين والعمل على تداركها، وعموما تمر منهجية عمل التدقيق الداخلي في المؤسسة بالمراحل التالية:

1– التخطيط : تتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

– **عملية التحضير لتدقيق :** وتتم هذه الخطوة كالتالي:

– **الأمر بعملية التدقيق :** وهي التي ترسل إلي خلية التدقيق من قبل المدير العام، لإشعار الخلية للقيام بعملية التدقيق عن قريب، وتتضمن هذه الرسالة البيانات التالية:

– موضوع التدقيق – تاريخ بداية – الفترة المتنبئة لانجاز ؛

– اسم المدقق – إمضاء المدير العام.

*** الدراسة الأولية :** قبل إنجاز المهمة ميدانيا ، يقوم المدقق الداخلي بدراسة كل المعلومات المفيدة المتعلقة بالنشاط محل التدقيق وهذا ما يسمح بتكوين مرجع لميدان محل التدقيق، والقيام بتحليل المخاطر وتحديد أهداف التدقيق.

*** كسب المعرفة :** يتم من خلالها:

– تحديد مجال التدقيق – معرفه الأشخاص المتعامل معهم؛

– جمع الوثائق حول الموضوع محل التدقيق.

ب– التشاور مع مسيري المصلحة : قبل الانطلاق في عملية التدقيق يجب علي رئيس الدائرة أن يبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للتشاور حول فائدة وأهداف المهمة ، وكذا مناقشة تنسيق التدقيق مع عمل المصلحة ، ويسمح هذا التشاور بتأكيد المخاطر التي تم تحديدها.

ج– تحضير برنامج العمل : هذا البرنامج ينجز على أساس نقطة التوجيه ، وهو موجه لتعريف ، توزيع ، تخطيط ومتابعة أعمال المدققين.

2–تنفيذ المهمة : تمر عملية تنفيذ المهمة بالخطوات التالية:

أ- الفحص الميداني: في هذه الخطوة يقوم المدقق وطبقا لبرنامج العمل بالفحوصات اللازمة، والحصول على المعلومات التي تساعد على تحقيق أهداف المهمة، ومن بين الأدوات المستعملة في عملية الفحص:

- **وثائق العمل :** دليل إجراءات (نظام الرقابة الداخلية في الديوان).
- **أدوات الاستجواب :** – المحاورة. – قائمة استقصاء الرقابة الداخلية.
- **الدراسة الوصفية :** – الهيكل الوظيفي. – شبكة تحليل المهام. – خريطة سير المعلومات.

ب- تدوين الملاحظات المكتشفة: بعد كل مرحلة من برنامج العمل، يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المدقق وتحليل المشكل، تعريفه، أسبابه، تأثيره والتوصيات.

ج- اجتماع نهاية مرحلة الفحص : تتم هذه الخطوة من خلال عقد اجتماعين :

– يكون الاجتماع الأول بين رئيس دائرة التدقيق و ورئيس دائرة المحاسبة للتأكد من أن مجموع النقاط والأهداف المسطرة في برنامج العمل قد تم تحقيقها.

– أما الاجتماع الثاني يكون بين رئيس دائرة التدقيق و المدير العام لإعلامه بالنتائج المتوصل إليه.

3- **خلاصة المهمة:** تمر هذه المرحلة بثلاث خطوات:

أ- مشروع تقرير المهمة: بعد نهاية مختلف عمليات الفحص ، يتم وضع مشروع تقرير والذي يوضح مختلف الملاحظات والتوصيات ، ويوزع على مسؤولي المصلحة محل التدقيق.

ب- المصادقة على المشروع : ويكون ذلك بعقد اجتماع بين المدقق و الدائرة المالية، حيث يتم من خلاله:

– مناقشة كل النقاط التي يتضمنها مشروع التقرير وتعديلها إذا تطلب الأمر ذلك؛

- تحديد الأشخاص المكلفين بتنفيذ التوصيات. – تحديد أجال تنفيذ التوصيات.

ج- التقرير النهائي : بعد عملية المصادقة على المشروع وتعديله إذا تطلب الأمر ذلك ، يصبح تقرير نهائي حيث يتضمن هذا التقرير:

– خلاصة موجهة للمدير العام – الملاحظات والتوصيات – موقف المسؤولين المعنيين بعملية التدقيق.

ويتم إرسال هذا التقرير إلى كل من:

– المسؤولين المعنيين بتنفيذ التوصيات – المدير العام – مسؤول المصلحة أو الوكالة الخاضعة للتدقيق.

4- متابعة التوصيات : تتمثل هذه المرحلة في متابعة التوصيات الموجودة في تقارير التدقيق الداخلي.

خاتمـــــــة
عامـــــــة

الخاتمة :

تتمثل عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية في تقييم أنشطتها في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في فترة من الزمن، و يتأثر الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من العوامل والمؤشرات وعليه تهدف هذه العملية بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة و المحددة مقدما من جهة، وقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد البشرية والمادية المتاحة من جهة أخرى.

وعلى ضوء ما ورد في هده الدراسة، فان دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية بالإسقاط على مطاحن الواحات – توقرت، وبمعالجة إشكالية البحث من خلال الربط بين الدراستين النظرية والتطبيقية، تم التعمق في جميع المعلومات من كافة النواحي والاجتهاد في الإجابة عن الإشكالية، وما تبين من الدراسة التطبيقية أن موضوع التدقيق الداخلي غير غير مطبق (غير مالوف) في المؤسسات الاقتصادية التابعة للدولة وأغلب تدقيقها يكون عبر مديريتها وهاد لا يساعد على تحسن الأداء المالي للمؤسسة وينتج عنه انحرافات كبيرة باستثناء المؤسسات البترولية التي تلزمها القوانين بالتدقيق الداخلي، و بهدا فان مهنة التدقيق الداخلي يعكس التحسن في الأداء المالي ومعالجة الرقابة الداخلية لكل مؤسسة سواء خاصة او عمومية .

فرضيات الدراسة :

بعد دراستنا للموضوع يتضح مدى صحة الفرضيات وعليه توصلنا الى مايلي:

سنقوم باختبار الفرضيات من خلال ما تم سرده في الجانب النظري و النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي كالتالي :

1- الفرضية الأولى : والمتمثلة في : * إن التزام المدقق الداخلي بتطبيق بمعايير التدقيق الداخلي أثناء أداء مهامه يعتبر ضروري لتحسين جودة التدقيق الداخلي * فقد تم إثبات صحتها حيث توصلنا إلى النتائج التالية :

في الجانب النظري : فقد أثبتت الفرضية وذلك من أجل تحقيق جودة تدقيق عالية يفرض على المدقق اتباع منهجية معايير التدقيق الداخلي لتكون هناك كفاءة وجودة في الأداء المالي في المؤسسة .

أما في الجانب التطبيقي : فقد أثبتت من خلال الدراسة أن حرص المدقق على تطبيق المعايير بكل صرامة قد تساعد في تحقيق الأهداف وتسهل إعداد التقارير بكل شفافية من أجل إتخاذ القرارات .

2- الفرضية الثانية : والمتمثلة في : * تؤدي مهمة التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات * حيث توصلنا إلى النتائج التالية :

في الجانب النظري : من خلال ما تم دراسته فقد أثبتت الفرضية وهذا من خلال مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات وبالنتيجة ضمان السير الفعال للأداء التنظيمي وكذا ضمان رقابة داخلية كافية على أعمالها .

أما في الجانب التطبيقي : فقد أثبتت الفرضية في أن هناك حوكمة فعالة تأخذ بعين الاعتبار تقارير المدقق التي تساعد على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالشركة .

3- الفرضية الثالثة : والمتمثلة في : * ان تحسين جودة التدقيق الداخلي له أثر في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر * حيث توصل إلى النتائج التالية :

في الجانب النظري : من خلال الدراسة فقد أثبتت الفرضية في فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في المؤسسة تعكسها جودة التدقيق الداخلي والعكس صحيح ترتبط بعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بصفة آلية .

أما في الجانب التطبيقي : فقد أثبتت الفرضية في أن هناك نظام رقابة مطبق إلى حدا ما حتى لا نقول بصورة كبيرة، وأما بشأن ادارة المخاطر فقد كان هناك إستراتيجية تساعد على تحديد المشكلة بصورة دقيقة لتسهل حلها و معالجتها .

النتائج المتوصل اليها :

- ✓ المؤسسات الإقتصادية تولي الأهمية لمهنة التدقيق وذلك لتعزز الرقابة الداخلية ولتحقيق أهدافها المسطرة خاصة مع تطبيق معايير التدقيق؛
- ✓ دائرة التدقيق ودائرة المالية هما دائرتين يكملان بعضهم البعض من خلال تدقيق في الوثائق من قبل مصلحة المالية قبل وصولها للمدقق؛
- ✓ مهنة التدقيق تراعي كل صغيرة وكبيرة تساعد على تعزيز وتحسين الاداء المالي للؤسسة حيث توكل كل مسوؤل بمهامه؛
- ✓ قيام المدقق بتقارير شهرية تلخص مدى تطبيق المعايير وإتباع منهجية التدقيق الداخلي لاي مؤسسة

التوصيات :

- ✓ يجب أن يكون التقرير واضحا وشفافا إذ يحتوي على حقائق خالية من الغموض و التحريف حيث يشمل الأسباب والنتائج والتوصيات بدون تحيز؛
- ✓ استخدام مبدأ الحيطة والحذر في إعطاء المعلومات لتجنب إذاء المؤسسة؛
- ✓ تقيم الأداء المالي يساهم في تفعيل أنظمة التقدير والقياس لتحكم في المخاطر وهذا لضمان استمرارية المؤسسة؛

- ✓ تطبيق إجراءات الحوكمة كأسلوب للرقابة الإدارية بغيت توفير المعلومات للأطراف لترشيد قراراتهم

أفاق الدراسة :

من خلال الدراسة التي قمنا بها حول دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية يتضح أن هناك العديد من الإشكاليات الجديرة بالدراسة كإشكالية تكاليف المراجعة الداخلية مقارنة بالعوامل الموجودة منها ومدى نجعتها و تعميم المراجعة الداخلية على جميع مؤسسات الدولة، وأيضا إشكالية أثر التدقيق الداخلي في تحديد فجوات الضوابط الرقابية وهي المواضيع التي تصلح لأن تكون دراسات مستقبلية.

قائمـــــة

المراجـــع

قائمة المراجع :

1-أ / شملال نجاة جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم الجزائر ، مجلة المالية والاسواق ، **تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية .**

2-حاتم فوزي محمود أبو لبن مدير دائرة المشتريات في وزارة العدل غزة /فلسطين ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية **، أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ، .**

3-نوبلي نجلاء ،العمري أصيلة ، دور **أدلة الاثبات في تحسين جودة عملية وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية** ، جامعة محمد خيضر /الجزائر ط/د معمري اسامة ،ط/د مفتاح حمزة ، أ/ د عمورة جمال **،متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي** ، تاريخ النشر :15/07/2020 .

4-أدم حديدي أستاذ محاضر في كلية العلوم الاقتصادية جامعة جلفة ، دور **التدقيق الداخلي في الحد من الماطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية .**

5-علواني سفيان ، **مدكرة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الافتصادية .**

6-حميدات هوارية ، **مذكرة التدقيق الداخلي ودوره في تقييم أداء المؤسسة الاتقصادية** ، جامعة عبد الحميد بن باديس

7-نائل العواملة ، **تقيم أداء الشركات الصناعة**، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 17 (0)، العدد 1، الأردن، 1993.

8-زكريا عبدي ، نبيل حمادي ، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات** ،المجلد 13 العدد 1 (2020) :45-69 .

9-جازولي مريم ياسمين ،**تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة االقتصادية الجزائرية** ،مدكرة ماستر اكاديمي2018

10-بوليفة حنان ، **دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة االقتصادية الجزائرية ،** مدكرة ماستر جامعة ورقلة ،2018 .

11-بن حملاوي ابراهيم ،تطبيق مراجعة الداخلية لتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية ، مدكرة ماستر جامعة ورقلة ،2014 .

12-بوبكر عميروش ،**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** ، مذكرة ماجستير جامعة سطيف ،2011.

13-يخلف صفية ، سايح جبور مجلة بحوث الادارة والاقتصاد ،**متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل ارساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات** ،المجلد 01،العدد02 (جوان 2019)،طالبة الدكتوراه جامعة حاسبية بن بوعلي الشلف .

14-نقاز نور الهدى ،طرشي محمد ،**التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات** ،المجلد 15،العدد 02(2021)جامعة حاسبية بن بوعلي الشلف .

15-يخلف صفية ،طرشي محمد ،مجلة الشائر الاقتصادية المجلد السادس والعدد 02 ديسمبر 2020 ،**دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفدة من حوكمة الشركات** .

16-د. بهلولي نورالهدى ،الأفاق للدراسات الاقتصادية ، **التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية**،دراسة تحليلية للمعايير ISA (IAS/IFRS)، العدد:02 المجلد :05 السنة : 2020 ،جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج الجزائر .

17-خلايفية ايمان ،جاوحدو رضا ، معارف المجلد 14 العدد1(جوان 2019)ص475.451، **التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الخارجية** ،جامعة باجي مختار عنابة

18-أ.زهراوي عفاف* ط د. صويلح أميمة ،**التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق:** دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة ، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، ISSN2018/2602-7151 المجلد (4)العدد (02 2022) .

19- AN EXAMINATION OF GOVERNMENT INTERNALAUDITS' ROLE IN IMPROVING FINANCIAL PERFORMANCE , Stephen Kwamena Aikins, University of South Florida, USA ,

20- Hayward : Audit guide, butter Worth ,2 end Edition , London, 1991,.

21- **AUDIT INTERNE ET PERFORMANCE DES ENTREPRISES PUBLIQUES ET PARAPUBLIQUES AU CAMEROUN** , International Journal

Of Economics and Management Research, Volume N°1, N°2 Juillet-Décembre 2020 , BEN BOUBAKARY Enseignant-chercheur