جـــامعـــة 8 مـــــاي 1945

قـــــالمـــــــــة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

في علوم التسيير

تخصص:مالية المؤسسة

تحت عنوان :

أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي

دراسة ميدانية " بمطاحن مرمورة" و " مجمع عمر بن عمر"

2019-2021

إعداد الطلبتين:

- يسرى حياهم
- ذكرى صالح صالح

إشراف الأستاذ:

* د. لياس قلاب ذبيح

السنة الجامعية 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

(وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلاَئِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَنْ يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لاَ تَعْلَمُونَ)

صدق الله العظيم
سورة البقرة: الآية 30

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى " لئن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

نشكر الله عز وجل ونحمده على منحه لنا القوة والإرادة للقيام بهذا العمل المتواضع ونسأله التسديد

والتثبيت.

بأسمى معاني الشكر والتقدير والاحترام نتقدم بجزيل الشكر الى الأستاذ المؤطر " الدكتور قلاب ذبيح الياس"

الذي قبل تواضعا وكرامة على الإشراف على هذا العمل فله أخلص التحية وأعظم تقدير على كل ما قدمه لنا من التوجيهات والإرشادات القيمة التي أمدنا بها في سبيل نجاح هذا العمل، وعلى كل ما خصصه من جهد ووقت طوال إشرافه على هذه الدراسة

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل.

إهداء

إلى من قال في حقهم ربي جلّ جلاله :

بسم الله الرحمن الرحيم :

((وَاخْفِض لَهُما جَنَاحَ الذُّلِ من الرَّحمَةِ وَقُل رَّبِ أرحَمهُما كَمَا رَبَّياني صَغِيرا)) الإسراء (24)

والدي ووالدتي

والى آخي الكبير (أخي محمد) الذي كان سنداً وصاحباً لي في دراستي

إلى من شاركتني تعب انجاز هذا العمل المتواضع يسرى

والى كل شخص دعمني في مشواري الدراسي.

﴿ ذكرى ﴾

إلى من علله الله بالهيبة والوقار

والدي العزيز

إلى معنى الحب والحنان

أمي الحبيبة

إلى من هو أقرب إلي من روحي وبهم استمد قوتي وإصراري

اخوتي رحيم، لبني، منال (زوجها واشبالها الصغار انس، ايان)

الى التفاصيل الأخرى في الحياة

﴿ يسرى ﴾

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وتقدير	
قائمة المحتويات	**I**
قائمة الجداول	**IV**
قائمة الأشكال	**V**
قائمة الملاحق	**VI**
المقدمة العامة	أ- هـ
الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية التدقيق	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق وتعريفه	3
المطلب الثاني: أهداف التدقيق وأهميته	6
المطلب الثالث: مبادئ وتصنيفات التدقيق	9
المبحث الثاني: الإطار العام حول التدقيق الداخلي	14
المطلب الأول: تعريف وأنواع التدقيق الداخلي	14
المطلب الثاني: وسائل وأشكال التدقيق الداخلي	16
المطلب الثالث: خدمات ومعايير التدقيق الداخلي	19

المبحث الثالث: آليات سير مهمة التدقيق الداخلي	25
المطلب الأول: المرحلة التحضيرية أو ما يسمى بمرحلة التخطيط	25
المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة	26
المطلب الثالث: التقرير والمتابعة	27
خلاصة	29
الفصل الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي	
تمهيد	31
المبحث الأول: ماهية الأداء المالي	32
المطلب الأول: مفهوم الأداء	32
المطلب الثاني: مفهوم وأهمية الأداء المالي	37
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي	39
المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي	42
المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي وأهميته	42
المطلب الثاني : أدوات و مراحل عملية تقييم الأداء المالي	43
المطلب الثالث : نسب و مؤشرات تقييم الأداء المالي	45
المبحث الثالث: دور نتائج التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين الأداء المالي	52
المطلب الأول: أثر التدقيق التشغيلي على الأداء المالي	52
المطلب الثاني: أثر التدقيق المالي على تقييم الأداء المالي	54
المطلب الثالث: مساهمة نتائج تقرير المدقق في تحسين الأداء المالي	60

خلاصة	65
الفصل الثالث : دراسة ميدانية ميدانية بمطاحن مرمورة ومركب عمر بن عمر – قالمة–	
تمهيد	67
المبحث الأول: الدراسة الميدانية بمؤسسة مطاحن مرمورة –هيليوبوليس– قالمة	68
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	68
المطلب الثاني: تدقيق الدورة التشغيلية لمطاحن مرمورة	73
المطلب الثالث: عرض و تحليل المالية في مطاحن مرمورة	76
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمركب عمر بن عمر –الفجوج – قالمة	81
المطلب الأول: نشأة مجمع عمر بن عمر	81
المطلب الثاني: تدقيق الدورة التشغيلية لمجمع عمر بن عمر	85
المطلب الثالث: عرض وتحليل القوائم المالية في مؤسسة عمر بن عمر	89
المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسستين	94
المطلب الأول : تحليل نسب ومؤشرات التوازن المالي بمطاحن مرمورة	94
المطلب الثاني: تحليل نسب ومؤشرات التوازن المالي في مركب عمر بن عمر	95
المطلب الثالث: مقارنة بين المؤسستين محل الدراسة	96
خلاصة	98
الخاتمة العامة	100
قائمة المراجع	195
الملاحق	

الملخص	

قائمة الجداول:

رقم	العنوان	صفحة
1	التطور التاريخي للتدقيق	4
2	توزيع اليد العاملة حسب الفئة المهنية	69
3	توزيع اليد العاملة حسب مجال النشاط	69
4	ميزانية الأصول المختصرة لمطاحن مرمورة للفترة من 2019 إلى 2021	77
5	ميزانية الخصوم المختصرة لمطاحن مرمورة للفترة من 2019 إلى 2021	77
6	جدول حسابات النتائج لمطاحن مرمورة للفترة من 2019 إلى 2021	78
7	حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة مطاحن مرمورة للفترة من 2019 إلى 2021	71
8	النسب المالية لمطاحن مرمورة للفترة من 2019 إلى 2021	72
9	ميزانية الأصول المختصرة لمركب عمر بن عمر للفترة من 2019 إلى 2021	90
10	ميزانية الخصوم المختصرة لمركب عمر بن عمر للفترة من 2019 إلى 2021	90
11	جدول حسابات النتائج لمركب عمر بن عمر للفترة من 2019 إلى 2021	91
12	حساب مؤشرات التوازن المالي لمركب عمر بن عمر للفترة من 2019 إلى 2021	92
13	النسب المالية لمركب عمر بن عمر للفترة من 2019 إلى 2021	93

قائمة الأشكال:

رقم	العنوان	صفحة
1	تصنيفات التدقيق	11
2	التدقيق الداخلي المركزي	17
3	التدقيق الداخلي اللامركزي	18
4	التدقيق الداخلي المختلط	18
5	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	33
6	أنواع الأداء الخارجي	35
7	الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن مرمورة- هيليوبوليس-	72
8	الطاقة (القدرة) الإنتاجية لمطاحن عمر بن عمر	83
9	الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمر بن عمر	84

قائمة الملاحق :

رقم	العنوان
1	تقرير نشاط التدقيق الداخلي لمطاحن مرمورة لأشهر (أفريل- جويلية- ديسمبر)
2	ميزانية الأصول بمطاحن مرمورة من الفترة 2019 إلى 2021
3	ميزانية الخصوم بمطاحن مرمورة من الفترة 2019 إلى 2021
4	جدول حسابات النتائج بمطاحن مرورة من الفترة 2019 إلى 2021
5	برنامج التدقيق الداخلي لمركب عمر بن عمر
6	ورقة اقتراح مهمة التدقيق الداخلي
7	بيان المهمة
8	مخطط القيادة العام لمهمة التدقيق الداخلي
9	ورقة الإفصاح عن المشكلات وتحليلها
10	نموذج تقرير التدقيق الداخلي لمركب عمر بن عمر
11	تقرير نشاط التدقيق الداخلي للنصف الأول من سنة 2022
12	ميزانية الأصول لمركب عمر بن عمر للفترة 2019 إلى 2021
13	ميزانية الخصوم لمركب عمر بن عمر للفترة 2019 إلى 2021
14	جدول حسابات النتائج لمركب عمر بن عمر من الفترة 2019 إلى 2021

المقدمة العامة

المقدمة

أدى توسع وتشعب الأنشطة الاقتصادية مع ازدياد حجم المنشاة وتعددها الى حاجة الإدارة العليا، بتفويض صلاحيتها ومسؤولياتها لعدة مستويات هيكلية من داخل المنشاة او خارجها، كما تسعى من ذلك إلى معرفة مدى تطبيق التعليمات الموضوعة وتنفيذ السياسات المرسومة مسبقا للوصول إلى الأهداف المرجوة. وتحقيقا لهذه الأمنية يتطلب على الإدارة العليا أن توفر أنظمة رقابية كافية وفعالة لكل المستويات، حرصا منها على تقديم البيانات المالية ذات درجة عالية من الثقة ومساعدة مسيريها على تقييم أداء العاملين، وحماية ممتلكاتها وحقوقها من المخاطر المعرضة لها.

يعتبر التدقيق الداخلي حديث النشأة مقارنة بالتدقيق الخارجي، إلا انه يقدم العديد من الخدمات للمؤسسة، حيث انه أصبح يشمل العديد من المجالات داخل المؤسسة، فبسبب الأوضاع السائدة حول المؤسسة بالأخص بيئتها التنافسية، وجب على المؤسسة أن تسطر خطط تمكنها من بلوغ أهدافها، وهذا يحتاج إلى تدقيق وتقييم أدائها بالأخص أدائها المالي، فالمؤسسات التي يكون لديها تدقيق داخلي يلعب هذا الأخير دورا في تحسين الأداء المالي لها، من خلال تحسين المؤشرات الدالة عليه.

و يكتسي موضوع الأداء المالي أهمية كبيرة بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية كانت او مالية حيث أن الكثير من المحللين الماليين يرجعون سبب فشل المؤسسات الى سوء أدائها على اعتبار أن فعالية و فاعلة أداء المؤسسة التوقف على التحكم في تسيير وظائفها وبالأخص الوظيفة المالية ، وأن كل القرارات المتخذة داخل المؤسسة لها انعكاسات مالية، ويعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسة للشركات حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة و الموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي الأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقا و يرى الباحثين والإداريين و المستثمرين أن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على بقاء و استمرار المؤسسة .

أولا: إشكالية الدراسة:

إزاء ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف يؤثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟

يندرج تحت هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل التدقيق الداخلي يساهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية ؟
- هل يستوجب إدراج خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الخاصة ؟
- هل تحسين الأداء المالي مرتبط بشكل مباشر بنتائج تقرير المدقق الداخلي ؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

- يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية خاصة أنها تابعة للدولة (الحفاظ على المال العام).
- يلزم على المؤسسات الاقتصادية الخاصة استحداث خلية التدقيق الداخلي.
- تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية مرتبط بشكل مطلق بنجاعة نتائج تقرير المدقق الداخلي.

ثالثا: دوافع اختيار موضوع الدراسة

لم يكن اختيار هذا الموضوع بمحض الصدفة وإنما يعود هذا الاختيار لعدة دوافع ومبررات، يمكن حصرها فيما يلي:

- الاهتمام بالمواضيع المتعلقة بالتدقيق والتسيير المالي؛
- قلة الدراسات السابقة التي عالجت مواضيع من هذا النوع؛
- محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي، يستفيد منه ذوي الاختصاص؛
- أهمية تقييم وقياس الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

رابعا: منهج الدراسة

لتحقيق الهدف المنشود وللإجابة على الإشكالية محل الدراسة، يتم الاعتماد على المنهج الوصفي عن طريق عرض وتحليل مختلف المفاهيم المرتبطة بمتغيرات الدراسة، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية الخاصة بمؤسستين اقتصاديتين بهدف قياس الأداء المالي ومدى تأثره بنتائج التدقيق الداخلي.

خامسا: أهداف الدراسة

يتم حصر الأهداف المترتبة من وراء القيام بهذا البحث في العناصر التالية:

- توضيح المفاهيم المتعلقة بموضوع الدراسة.
- إبراز مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- التطرق لمؤشرات الأداء المالي، والبحث في طرق حسابها؛
- توضيح الخدمات والمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تساهم في تحسين الأداء المالي.

سادسا: أهمية البحث

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها محاولة في تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باعتبار أن التدقيق الداخلي من شأنه أن يساهم في اتخاذ القرارات المالية التي تصب في مصالح المؤسسة، وإبراز ضرورية وجوب تبني هذا النوع من التدقيق لأهميته ودوره في اكتشاف الثغرات والنقائص رغم عدم إلزاميته من الناحية القانونية.

سابعا: الدراسات السابقة

لسعينا لإنجاح هذا البحث استعنا ببعض الدراسات نوجزها فيما يلي:

1- صالحي محمد يزيد 2016 أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة "دراسة حالة صيدال " أطروحة لنيل شهادة الدكتورةّ جامعة محمد خيضر، بسكرة.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة بحيث تم قياس ممارسات التدقيق الداخلي ومدى تطبيق ميثاق الحكم الراشد وتأثيرهم على رفع تنافسية المؤسسة ومن ثم تقديم التوصيات الملائمة لرفع مستوى تطبيق التدقيق الداخلي.

2- **إياد حسن سالم 2012 مذكرة ماجستير بعنوان واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة "دراسة ميدانية تحليلية".**

وقد هدفت الدراسة إلى قيام المدقيقين الداخليين بمهام التدقيق الداخلي المطلوبة منهم، والتزامهم بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، واهتمام أعضاء المجلس البلدي بأهمية وجود قسم التدقيق الداخلي، وان مساهمة المدقيقين الداخليين بفعالية تؤدي الى تسهيل عمل المدقيقين الخارجيين.

3- منيرة كسري 2011 مذكرة ماجستير بعنوان التحليل المالي والموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة "دراسة حالة مؤسسة الريان للورق "

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أدائها المالي من اجل تحديد مركزها المالي في الحاضر وكذا استطلاع أدائها المستقبلي، وذلك من خلال اعتماد المؤسسة على أدوات التحليل المالي.

أما دراستنا تختلف عما سبق فيما يتعلق بمدى أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية العمومية منها والخاصة، وهذا من خلال السنوات 2019-2020-2021 التي رافقت انتشار جائحة **covid-19** خاصة أثرها على نشاط المطاحن (الأمن الغذائي).

ثامنا: هيكل الدراسة

تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول، سمي الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الداخلي حيث تطرقنا فيه إلى ماهية التدقيق، وعموميات حول التدقيق الداخلي وفي الأخير آليات سير مهمة التدقيق الداخلي، أما الفصل الثاني فقد جاء تحت عنوان مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي حيث قدمنا فيه ماهية الأداء المالي، و تقييم الأداء المالي وفي الأخير دور نتائج التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين الأداء المالي ، وخصص الفصل الثالث للدراسة الميدانية بمطاحن مرمورة– هيليوبوليس– قالمة ومركب عمر بن عمر لفجوج – قالمة– حيث عرفنا فيه بالمؤسستين محل الدراسة، وأخيرا تناولنا أثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسستين .

الفصل الأول:
الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد

تسعى إدارة الشركات الصغرى والكبرى منها إلى معرفة مدى تطبيق التعليمات الموضوعة والسياسات المرسومة على عدة مستويات من داخل المنشأة أو خارجها، ومع توسع الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المؤسسات ومرافقها، زادت حاجة الإدارة العليا بتفويض صلاحيتها ومسؤولياتها، فوجب عليها توفير نظام رقابي كافي وفعّال لكل المستويات المطلوبة منها الإدارية، المالية والأمنية...، بهدف المساعدة على تقييم الأداء وتحقيق الأهداف مع حماية ممتلكاتها وحقوقها من المخاطر المعرضة لها.

مهنة التدقيق المالي جاءت تلبية لحاجات الحوكمة التي تلت نشوء شركات الأموال (فصل الملاك عن الإدارة) ، وما تتطلبه من جمع أموال كبيرة من المستثمرين مما يجعل المساهمين مضطرين إلى توفر درجة الثقة من المسيرين في كيفية إدارة أموالهم، مما سمح للدولة أن تحمي مستثمريها من الحيّل المحاسبية والمالية لبعض المسيرين، بتوفير شخص مستقل ومؤهل ينتمي إلى مهنة تنظمها أخلاقيات يسمى بالمدقق المالي، من مهامه تقديم تقرير فني انتقادي شامل يبيّن فيه مدى مصداقية القوائم المالية التي تنشرها الإدارة مع الواقع الفعلي للمشروع معبرا عن الوضع المالي ونتائج الأعمال التي تمت خلال فترة زمنية معينة.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهم كالتالي:

- **المبحث الأول: ماهية التدقيق**
- **المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي**
- **المبحث الثالث: آليات سير مهمة التدقيق الداخلي**

المبحث الأول: ماهية التدقيق

يعتبر التدقيق وظيفة ظهرت نتيجة العديد من التطورات والأحداث التي ولدت الحاجة إليها ككبر حجم المؤسسات وتعدد الخدمات والأنشطة التي تقوم بها وتعقد العمليات وتداخلها، حيث حظي بالعديد من التعاريف ويسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف.

ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفاهيم حول التدقيق من خلال عرض:

- التطور التاريخي للتدقيق وتعريفه
- أهداف التدقيق وأهميته
- مبادئ التدقيق وأنواعه

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق وتعريفه

أولا: التطور التاريخي للتدقيق

نمت مهنة تدقيق الحسابات وتطورت بعد انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة فبالرجوع إلى التاريخ القديم نجد أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يدققون في العمليات النقدية المسجلة في الدفاتر المالية للحكومة للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، ويعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم.

لقد كانت عمليات التسجيل والتدقيق بدائية وبسيطة، وتحسنت شيئا فشيئا خاصة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي "Luca Pacioli" ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م.[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفا للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2000، ص7.

كما أدى ظهور شركات المساهمة إلى انفصال الملكية عن الإدارة، حيث أوكلت الوظائف الإدارية في هذه الشركات إلى جهة متخصصة، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة إلى الرقابة للمحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات.

وبناء على هذا كله أصبح المجال مهيئا للتدقيق كمهنة، للبروز إلى حيز الوجود وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة المسيرين "الإدارة" على أموالهم وممتلكاتهم، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 م، والذي نعت مواده صراحة على ضرورة تدقيق الشركات المساهمة من قبل مدقق الحسابات.[1] كما أن نطاق التدقيق اتسع ليشمل عدة مجالات منها: [2] تدقيق آلي، تدقيق المشتريات، تدقيق إنتاج، تدقيق ضريبي، تدقيق قانوني.

[1] إدريس عبد السلام شتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط4، بيروت، 1996، ص ص14-16.

[2] Robert Obert**. Révision Et Certification Des Comptes**. CLET.2eÉdition. Paris.1990 ;P 26

الجدول رقم 01: التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجع
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجال الدين، الكاتب	-يعاقب السارق على اختلاس الأموال -حماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	-منع الغش ومعاقبة فاعليه. -حماية الأصول
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	-تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	-تجنب الغش والأخطاء -الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940م إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	الشخص مهني في المراجعة والمحاسبة	-الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970م إلى 1990م	الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارية	-الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية. -احترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداءا من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارية	-الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التوهامي مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، 2014، ص ص 07-08.

ثانيا: تعريف التدقيق

إن مصطلح التدقيق شائع الاستعمال في مجال الأعمال وهو يقابل اللفظة "Audit"، وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع[1]، لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، وقد استعمل هذا المصطلح أولا في فرنسا واستعمل فيما بعد من طرف الأنجلوساكسونيين.

التعريف الأول:

يعرف التدقيق على أنه "عملية تجميع وتقوم أدلة الإثبات، تحديد و إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقا، ويجب أن يقوم التدقيق بواسطة شخص فني محايد".[2]

التعريف الثاني:

ويعرفه عبد الفتاح صحن بأنه: "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا، حتى يطمئن المتفق من أن التقرير المالي سواء كان تقرير لنتيجة المشروع خلال فترة زمنية، أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير".[3]

التعريف الثالث:

كما تم تعريفه على أنه النشاط الذي يطبق بالاستقلالية وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم، ومدى ملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة، وهذا وفق المعايير المحددة لها"[4].

التعريف الرابع:

بالإضافة إلى قيام منظمة العمل الفرنسية organisation du travail de comptabilité et audit français.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص6.

[2] حاتم محمد الشيشني، **اساسيات المراجعة، مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 15

[3] عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة سباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1994م، ص 4.

[4] J.c. becour. H. bououin **, audit opérationnel**, économico , 3eme édition , paris , 2000 , page 12.

لتعريف التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموع من التقنيات المعلومات والتقييم، بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا إلى معايير التقسيم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[1]

التعريف الخامس:

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق بأنه "عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[2]

من خلال هذه التعاريف نستنتج ما يلي:

التدقيق هو عملية منهجية تتضمن سلسلة من الخطوات المنظم والمؤطرة، يعتمد التدقيق في المقام الأول على جمع وتقييم الأدلة، والتزام المدقق بالموضوعية إذ يقوم هذا الأخير بفحص دقيق للتصريحات والقرائن المقدمة من طرف المؤسسة، حول الأنشطة الاقتصادية، وتقييم مدى مطابقة الوقائع للقواعد والقوانين المعمول بها، ومن ثم تقديم النتائج في تقرير خذي دون تحيز لطرف معين، والذي يكون متاح لكافة المستخدمين.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق وأهميته

أولا: أهداف التدقيق

شهدت أهداف التدقيق عدة تطورات وفق المراحل، التي مر بها التدقيق، حيث يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى ما يلي:[3]

1- أهداف تقليدية: تتمثل في:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها.

[1] Lionnel cetgerrard-v- audit et control, **aspects financer préparation et stratégies**, dalloz , 6ème édition , paris, 2001 ;p22

[2] تامر مزيد رفاعه، **أصول تطبيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج، للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص15.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، الأردن، 1999م، ص 15.

- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة.

2- الأهداف الحديثة: من أهمها ما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق الحد من الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- تقييم نتائج أعمال المشروع مقاربة بالأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

إضافة للأهداف التقليدية والأهداف الحديثة، هناك أهداف أخرى للتدقيق متمثلة في الأهداف العملية وهي تضم[1]:

- **الوجود والتحقيق:** وهو التأكد من أن جميع الأصول والخصوم الوارد في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.
- **الملكية والمديونية:**

وذلك من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم هي التزام عليها في التدقيق لذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

- **الشمولية:**

[1] محمد التوهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-18.

بغي الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هاته البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والذي يعتبر من أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

- **التقييم والتخصيص:**

يقصد به ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق امتلاك الاستثمارات، أو تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

- **العرض والإفصاح:**

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخير عن مخرجات نظام المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتجهيزها بشكل يتماشى والمبادئ المحاسبية، تعتبر هذه المعلومات محل الفحص من قبل المدقق ليتأكد من صحتها ومصداقيتها.

- **إبداء الرأي:**

يسعى المدقق من عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق وصحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

ثانيا: أهمية التدقيق

تظهر أهمية تدقيق الحسابات في أنه وسيلة لخدم العديد من الجهات في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستهم وهذه الجهات هي:[1]

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص 8-9.

- **إدارة المشروع:**

تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، كما أنه وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زياد مكافآتهم.

- **المستثمرون:**

نتائج التدقيق تطمئنهم بأن أموالهم لن تتعرض للاختلاس والسرقة وذلك نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات مجلس الإدارة والتأكد من عدم انتهاك العقد الأساسي، وأيضا تعتمد المستثمرون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

- **البنوك:**

قبل أن توافق على منح القروض للمؤسسة فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة أعمال هذه المؤسسات بناءا على نتائج التدقيق، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد القروض مع فوائدها في مواعيدها.

- **الجهات الحكومية:**

تعتمد أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشاريع في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدول أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمد من جهات محايدة تقوم بفحص البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل لها.

المطلب الثالث: مبادئ وتصنيفات التدقيق

أولا: مبادئ التدقيق

تنقسم مبادئ التدقيق إلى مجموعتين كما يلي:[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

- **مبدأ الإدراك الرقابي:**

ويعني المعرفة التامة لطبيعة أحداث المؤسسة وأثرها الفعلية والمحتملة وعلاقتها بالأطراف الأخرى، من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

- **مبدأ الشمول في صدى الفحص الاختياري:**

ويعني هذا أن يشمل صدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية، وأيضا جميع التقارير المالية، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

- **مبدأ الموضوعية في الفحص:**

يقصد به ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك باستناد على عدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤدي رأي المدقق وتدعمه.

- **مبدأ فحص صدى الكفاية الإنسانية:**

ويشير إلى وجود فحص صدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة الذي يعبر عما تحتويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- **مبدأ كفاية الاتصال:**

ويشير إلى أن يكون تقرير المدقق أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية.

- **مبدأ الإفصاح:**

وهو أن يخضع المدقق عن كل ما من شأنه توضيح صدى تنفيذ أهداف المؤسسة وصدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات.

- **مبدأ الإنصاف:**

ويعني أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخليا أو خارجيا.

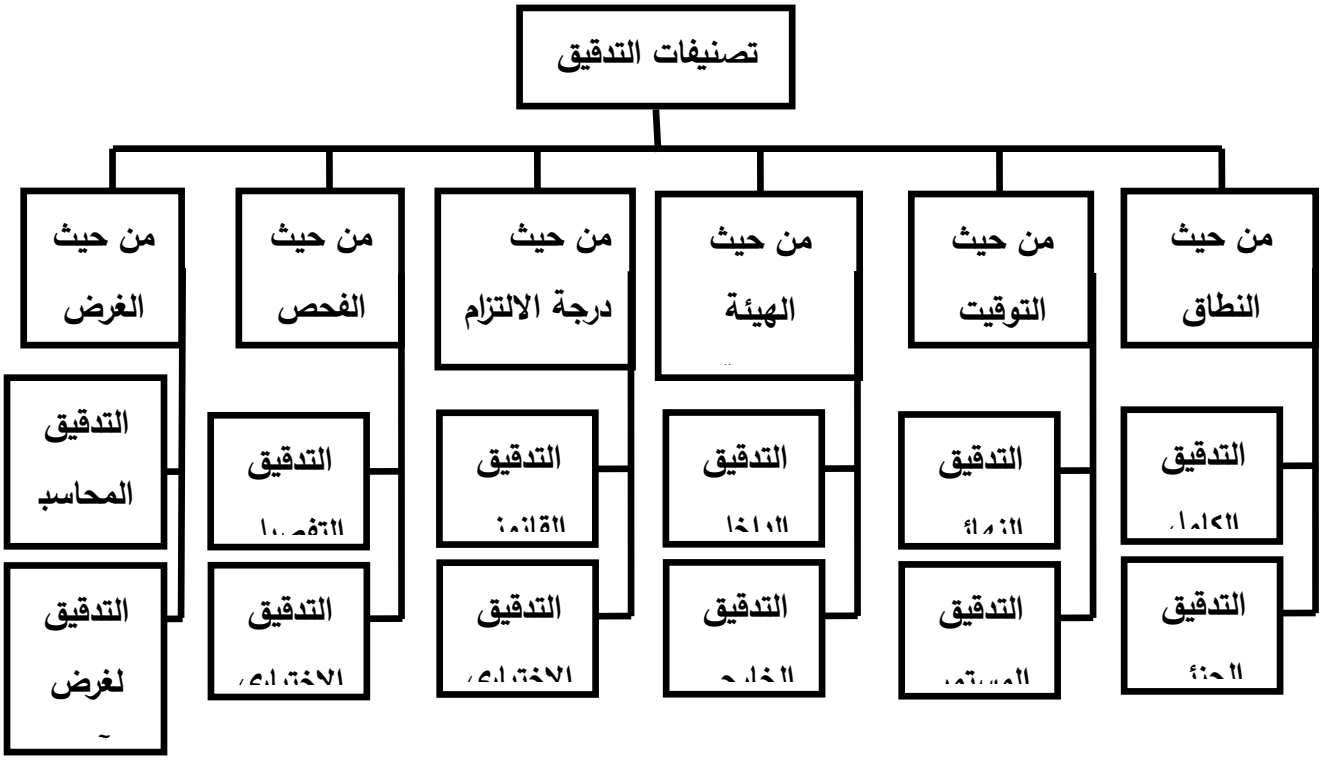
- **مبدأ السببية:**

يعني مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ثانيا: تصنيفات التدقيق

توجد عدة أنواع من عملية التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها يمكن تصنيفها كما يلي:[1]

الشكل 01: تصنيفات التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين

1- التدقيق من حيث درجة الالتزام

1-1 التدقيق الإلزامي:

يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة لضرورة تعيين مدقق خارجي، لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به، وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

2-1 التدقيق الاختياري:

[1] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 16.

هي عملية التدقيق الغير ملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق.

2- من حيث توقيت عملية التدقيق

1-2 التدقيق المستمر:

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية، أو بطريق غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبع المدقق بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها.

2 التدقيق النهائي:

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

3- من حيث النطاق تتمثل في:[1]

1-3 التدقيق الكلي:

حيث لا يوجد قيود على المدقق في فحص المؤسسة محل الفحص، وله حق الإطلاع على الكامل، ويكون مسئولا عن تدقيق كل ما يراه متصلا بقوائم المالية وطبيعة المهمة المكلف بها.

2-3 التدقيق الجزئي:

حيث يتحدد نطاق التدقيق في جزء معين من النشاط كتدقيق المشتريات أو المبيعات ... الخ، وتكون حدية المدقق في الفحص مقيدة بنطاق المهمة المكلف بها.

[1] محمد السيد الناغي، **المراجعة في إطار النظرية والممارسة**، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر 1996، ص ص18-19.

4- من حيث مدى الفحص:

4-1 التدقيق الشامل(التفصيلي):

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ودقة كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

4-2 التدقيق الاختباري:

يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

5- من حيث الهيئة القائمة بعملية التدقيق:[1]

5-1 التدقيق الداخلي:

يقوم بهذا النوع من التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة وذلك من أجل حماية أموالهم وتحقيق أهداف الإدارة، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

5-2 التدقيق الخارجي:

وهو عملية تجرى للتأكد من صدق وانتظام الحسابات، وتمارس من قبل مؤسسة مهنية مستقلة تسمى محافظ الحسابات.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر الأردن، 2004، ص 35.

6- **من حيث الغرض:**[1]

6-1 التدقيق المحاسبي المالي:

يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية الفترة المالية.

6-2 التدقيق لغرض آخر:

ويعني تكلف جهة ما بتدقيق موضوع محدد لهدف محدد ويتم التكليف كتابة وتحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منه وقد يتم هذا التكليف من إدارة المشروع كأن يكلف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية بهدف تصميم نظام آخر أكثر فعالية ودقة.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **محمد السيد سريا، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص 194.

المبحث الثاني: الإطار العام حول التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق أحد أهم الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، لما تلعبه من دور في دعم قرارات الإدارة والتخفيف من المسؤولية الملقاة عليها، كما تعد وظيفة التدقيق الداخلي أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة، وذلك بوجود نوع من التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إذ يستفيد كل طرف من الآخر في أداء مهمته على أكمل وجه.

المطلب الأول: تعريف وأنواع التدقيق الداخلي

أولا: تعريف التدقيق الداخلي

التعريف الأول:

"إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد، فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير عديدة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش، وأصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء".[1]

التعريف الثاني:

عرف المعهد الفرنسي للمدقيقين والمراقبين الداخليين التدقيق الداخلي على أنه " فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمدقيقين الداخليين، في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية. أن المعلومات الصادقة، العمليات الشرعية ، التنظيمات الفعالة ، الهياكل واضحة و مناسبة".[2]

---

[1] احمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة ماجستير، الأردن،2006/2007، ص 64.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص13-15.

التعريف الثالث:

وفي نفس السياق عرف مجمع المدقيقين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي على انه: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".[1]

التعريف الرابع:

هذا وقد عرف التدقيق الداخلي في المعيار الدولي للتدقيق رقم (610) على أنه: "فعالية تقييمية ضمن المنشأة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختيار ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتهما وتقييمهما ومراقبتهما".[2]

من هذه التعريفات نستنتج انه:

- نشاط استشاري وهذا من خلال عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة وخارجها.
- نشاط دوري مستقل وهذا من خلال افساح المجال للمدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة بعيدا عن اية ضغوطات.
- نشاط موضوعي حيث يكون بعيدا عن التحيز اثناء ممارسته مهامه.

ثانيا: أنواع التدقيق الداخلي: يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى قسمين هما:[3]

1- التدقيق الداخلي المالي Internal Financial Auditing:

[1] صديقي مسعود وبراق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة،2005، ص 22.

[2] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص122.

[3] محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، **التدقيق الداخلي في الشركات العامة**، عشتار للنشر والتوزيع، بغداد، الطبعة الاولى، 2019، ص20.

يقوم التدقيق المالي على فحص القوائم المالية والسجلات وجميع العمليات المتعلقة بها بهدف التأكد من الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والأنظمة والتعليمات داخل المنشأة.

2- التدقيق الداخلي الإداري (أو التشغيلي) Internal Management (Operational) Auditing

يعتبر التدقيق الإداري أشمل من التدقيق المالي، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقويم الأنشطة المالية والغير مالية، هذا بهدف معرفة مواطن الضعف في كفاية الأداء وتقديم التوصيات لتحسين الكفاءة، إضافة إلى التأكد من التزام جميع الأنشطة بسياسات وخطط المنشأة.

المطلب الثاني: وسائل وأشكال التدقيق الداخلي

يمكن توضيحها فيما يلي: [1]

أولا: وسائل التدقيق الداخلي

تسمح القواعد باستمرار سير عمليات التسيير وهي توضع من طرف المؤسسة نفسها، ولتدقيقها يجب تحليلها وفهمها ومراقبة تطبيقها الحقيقي وتقييم مطابقتها وفعاليتها إزاء هدف النشاط المراقب.

ويستخدم التدقيق وسائل مختلفة نذكر منها:

- ✓ أدوات الوصف المتمثلة في الرسم البياني لحركة الوثائق، ومخطط تدقيق.
- ✓ أدوات الاستفهام ومنهاالعينات، الاستمارات، الحوارات.
- ✓ أدوات التقديم مثل أدوات مكتبية تقليدية.

كما يوجد بعض البرامج التي تدمج عدة أدوات وتعطي تحاليل إحصائية للمعطيات.

ثانيا: أشكال التدقيق الداخلي

يخضع تحديد حجم وشكل التدقيق الداخلي في المؤسسة إلى معيارين:[1]

[1] Claude Grenier et Jean Bonnebouche, **Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise**, édition Foucher, Paris, 2003, P 54-56.

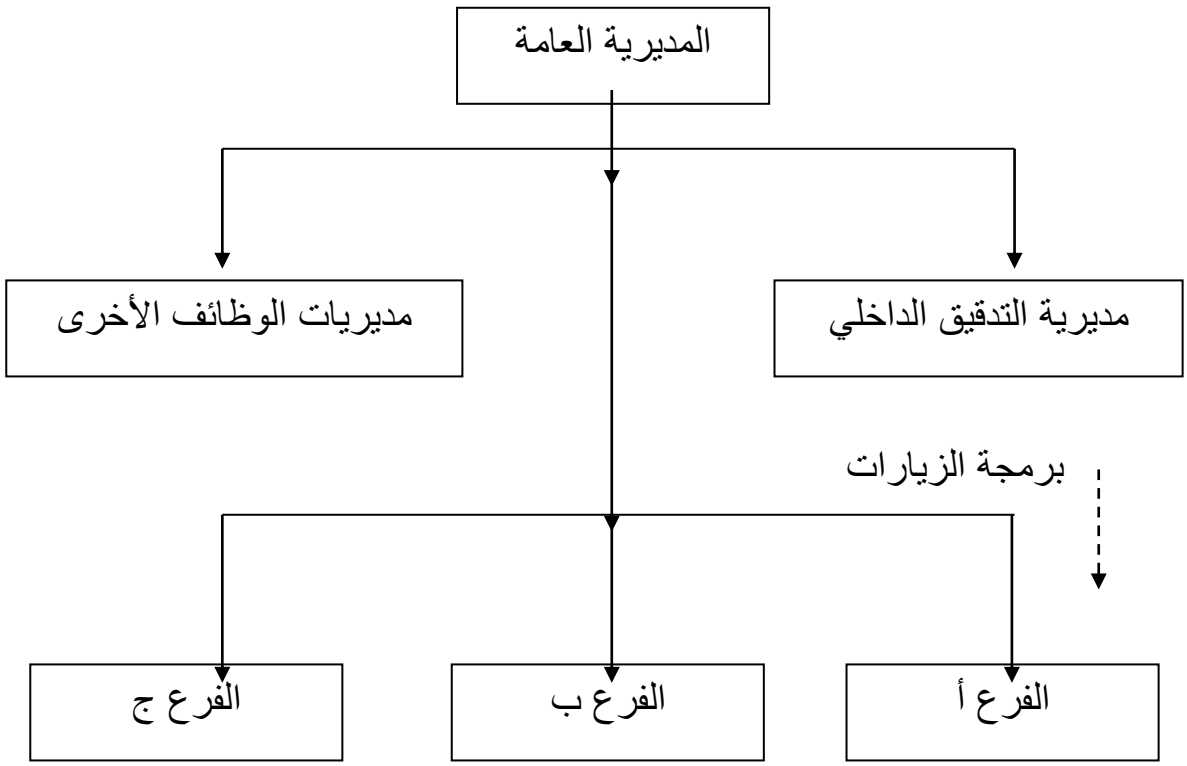
1- حجم المؤسسة:

يعتبر حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة التدقيق الداخلي المعتمد في المؤسسة، فلا يمكن تصميم هيكل للتدقيق الداخلي موحدا بين المؤسسة المحلية أو الدولية، فاختلاف حجم وشكل المؤسسة يحتم الشكل المحدد للتدقيق الداخلي.

2- انتشار المؤسسة:

إن كبر حجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها، لذا وبغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يتم تبني إحدى الأنواع التالية من التدقيق الداخلي:

شكل رقم 02 : **التدقيق الداخلي المركزي**

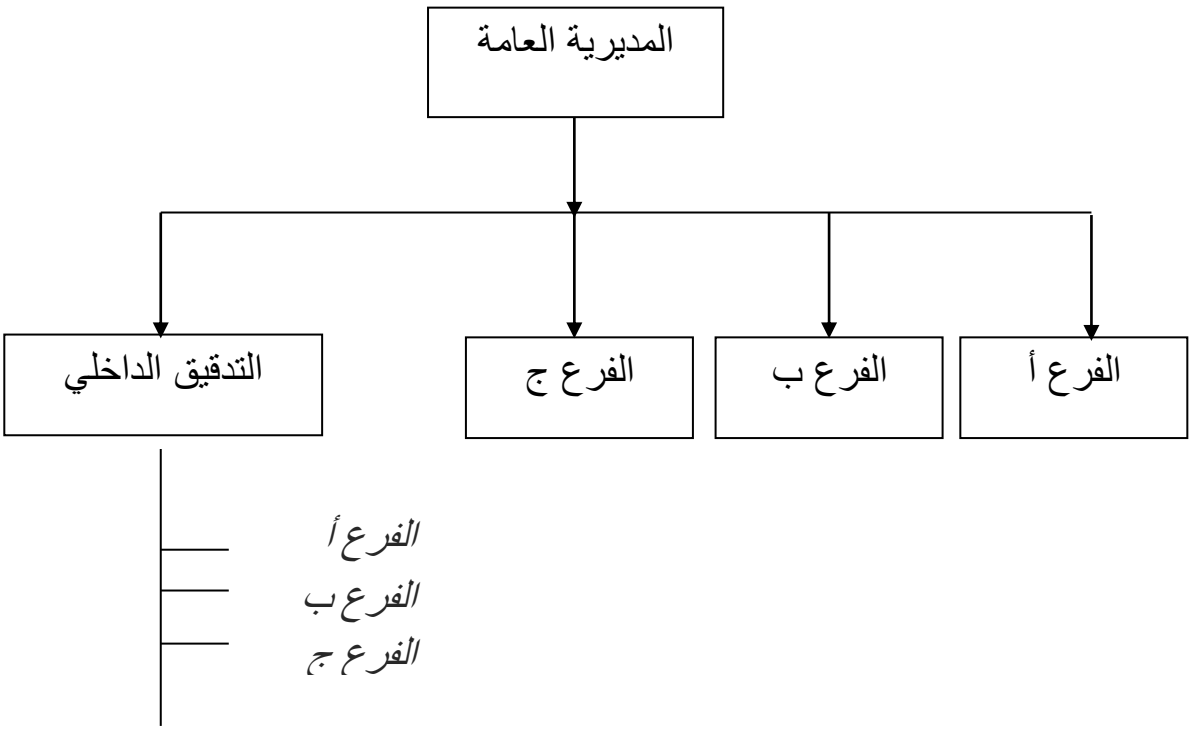


المصدر: صديقي مسعود وبراق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة،2005، ص 23.

[1] صديقي مسعود وبراقي محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة،2005، ص 23.

تدقيق داخلي لا مركزي في ظل هذا النوع يجوز اعتماد هياكل للتدقيق الداخلي على مستوى كل منطقة نشاط، كما يتضح من خلال الشكل اللاحق:

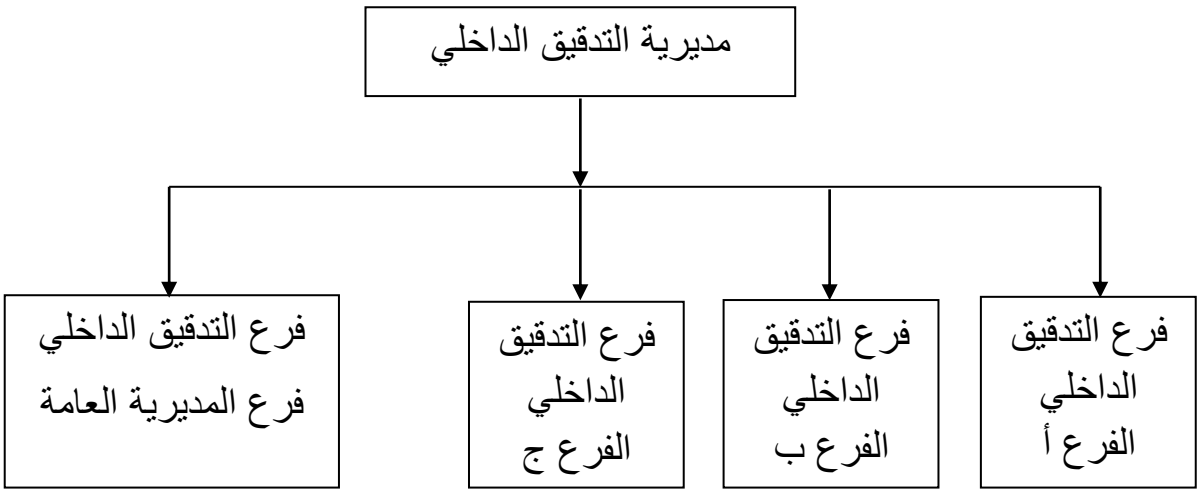
شكل رقم 03: **التدقيق الداخلي اللامركزي**



المصدر: نفس المرجع، ص 24.

تدقيق داخلي مختلط إن بناء هذا الشكل يعتمد على المزج بين الشكلين السابقين من خلال وضع مديرية على المستوى المركزي للتدقيق الداخلي وفروع لها على مستوى كل منطقة نشاط، ويمكن توضيح ذلك في الشكل اللاحق:

شكل رقم04: التدقيق الداخلي المختلط



المصدر: صديقي مسعود وبراق محمد، مرجع سابق، ص 24.

يسمح هذا الشكل لمديرية التدقيق الداخلي من تقديم رأي فني واحد عن الأعمال التي تقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها وإلزامهم بالتقيد بإجراءات ومعايير التدقيق وحثها على العمل على تحقيق الأهداف من أي فحص، كما أن هذا الشكل يقضي على عيوب الشكلين السابقين من خلال:

- ✓ الإشراف على عمل المدققين على مستوى المناطق،
- ✓ السهر على التقيد بالإجراءات والمعايير،
- ✓ العمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية،
- ✓ المقابلة والمتابعة الآنية في عين المكان من قبل مدققي المناطق،
- ✓ التنسيق بين جميع الفروع..

المطلب الثالث: خدمات ومعايير التدقيق الداخلي

أولا: خدمات التدقيق الداخلي

إن الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي تتمثل في :[1]

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الاولى،2017، ص 35.

1- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة:

حيث تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها. هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

2- قابلية المعلومات للاعتماد عليها:

إذ يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، كاملة، ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

3- حماية الأصول:

يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات الغير القانونية في ممتلكات المؤسسة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

4- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:

يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وما هي الطريقة التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

5- الوصول إلى الأهداف والغايات:

يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

6- تحديد مواطن الخطر:

على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

7- منع واكتشاف الغش والاحتيال:

تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش. رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال، إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

8- الشك المهني:

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

ثانيا: معايير التدقيق الداخلي

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية متباينة، وتتم كذلك داخل منظمات تتباين في أهدافها وأحجامها وهياكلها التنظيمية، كما تمارس من خلال مدققين داخليين من داخل وخارج المنظمة، الأمر الذي يؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة مما يتطلب وجود معايير تنظم تلك المهنة.

وتعتبر معايير الممارسة الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأكثر انتشارا في العالم، حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، كما تتألف معايير التدقيق الداخلي من:

1- **معايير الصفات:**

ويتفرع من هذه المعايير ما يلي:[1]

1-1 معيار الغرض والسلطة والمسؤولية:

ينص هذا المعيار على تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق الداخلي في قانون يتماشى مع المعايير ويوافق عليه المجلس بشكل رسمي.

1-2 معيار الاستقلالية والموضوعية:

ينص هذا المعيار على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في جميع مراحل التدقيق ويتفرع منه ثلاث معايير فرعية، معيار يتعلق بالاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي من خلال موقعه في أعلى الهرم الوظيفي وعدم تدخل أي جهة لتحديد نطاق أداء عمله وتوصيل نتائجه، ومعيار يتعلق بالموضوعية الشخصية ينص على أن المدققين الداخليين يجب أن يتميزوا بالنزاهة والتجرد وتجنب أي تعارض في المصالح، ومعيار يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية والكشف عنه للجهات ذات الاختصاص.

1-3 معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة:

يحتوي هذا المعيار على ثلاث معايير فرعية، معيار يتعلق بالكفاءة (المعرفة والمهارة) الواجب توافقها بالمدققين الداخليين، ومعيار يتعلق بالعناية المهنية اللازمة والذي ينص على قيام المدققين الداخليين ببذل العناية المهنية المعقولة عند عملية التدقيق، ومعيار يتعلق بكفاءة المدقق الداخلي والذي يوضح أنه على المدققين الداخليين أن يعملوا على تعزيز وتطوير قدراتهم ومهاراتهم بشكل مستمر.

[1] اياد حسن سالم، **واقع التدقيق الداخلي في بلديات غزة**، رسالة ماجستير، غزة،2012، ص 42-43.

4-1 معيار تأكيد الجودة وبرنامج التحسين:

ينص هذا المعيار على أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يطو ر و يحتفظ بضبط تأكيد الجودة و برامج التحسين و تغطية جميع جوانب أنشطة التدقيق الداخلي مع مراقبة استمرارية فعاليتها مع توافقها مع المعايير المهنية و دليل أخلاق المهنة، و يتفرع من هذا المعيار أربع معايير، المعيار الأول يتعلق بتقييم برنامج الجودة من خلال مراقبة و تقييم الفعالية داخليا و خارجيا، و المعيار الثاني يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة ورفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة، و المعيار الثالث يتعلق حول اتساق عمل المدقق الداخلي وفقا للمعايير، و المعيار الرابع يتعلق بالإفصاح عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير و الذي يؤثر على نتائج عملية التدقيق الداخلي و بالتالي رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة.

2- معايير الأداء:[1]

2-1 إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.

2-2 طبيعة العمل:

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة وكذلك إتباع أسلوب منهجي منظم.

2-3 تخطيط مهام التدقيق الداخلي:

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، وتوثيقها، والموارد المخصصة لها.

2-4 تنفيذ مهام التدقيق الداخلي:

[1] صالحي محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص 49.

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

2-5 تبليغ النتائج:

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

2-6 مراقبة سير العمل:

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام متابعة ما يتخذ تجاه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

2-7 حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر:

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

وكل نوع من المعايير يتعلق بحالة معينة، حيث يرمز حرف A إلى خدمات التأكيد والحرف C إلى الخدمات الاستشارية.

2-8 الممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي:

فقد أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين المعيار رقم (2) الخاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي وقد تضمن ما يلي:[1]

- ✓ يجب إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد إكمال فحص مدقق الحسابات، وقد يتم إعدادها مكتوبة أو شفهية، ويتم توصيلها بصورة رسمية أو غير رسمية.
- ✓ وجوب مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.

[1] اياد حسن سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

- ✓ تتصف التقارير التي يصدرها المدقق الداخلي بالموضوعية والوضوح والاختصار.
- ✓ يجب أن تعرض التقارير الغرض من إعدادها والنطاق والنتائج، كما ينبغي أن تحتوي على تعبيرا واضحا لرأي المدقق الداخلي.
- ✓ يجب أن تتضمن التقارير والتوصيات اللازمة للقيام بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.
- ✓ وجوب أن يقيم مدير التدقيق الداخلي أو من ينوب عنه تقرير تدقيق قبل إصداره، كما يجب تحديد الأشخاص الذين سوف يوزع عليهم التقرير.

المبحث الثالث: آليات سير مهمة التدقيق الداخلي

باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة أساسية لا تستغني عنها المؤسسات الاقتصادية أصبحت ضرورة للإدارة بحيث تحقق رقابة فعالة على أعمال المؤسسة ولتحقيق هذه الأهداف لابد على المدقق الداخلي إتباع مراحل عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وتتمثل مراحل انجاز المهمة في مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية أو ما يسمى بمرحلة التخطيط

تعتبر أول خطوة في مهمة التدقيق ويطلب من المدقق قدرة كافية على القراءة والانتباه، والكفاءة اللازمة، فهي تمنح القدرة على الفهم والتعلم كما تتطلب معرفة جيدة بالمؤسسة، إذ أنه من الضروري معرفة مصادر المعلومات خلال تلك الفترة، وتعتبر هذه المرحلة هي حجر الأساس والتي بناءا عليها يقوم المدقق بناء نموذج النتائج التي يجب التوصل إليها وتتمثل في المحاور الرئيسية التالية: [1]

1- الأمر بالمهمة:

تبدأ مهمة التدقيق الداخلي بإصدار التكليف بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة (الإدارة العليا، لجنة التدقيق)، حيث أن الأمر بالمهمة يسمح بتبليغ كافة الأطراف التي لها علاقة بمهمة التدقيق.

2- مرحلة الاندماج:

تبدأ هذه الخطوة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للتدقيق من مصادره المختلفة والحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، ويمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي:

- ✓ تقارير وملفات التدقيق السابقة.
- ✓ الاجتماع مع الإدارة.
- ✓ السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.

[1] صالحي محمد يزيد، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة**، رسالة دكتوراه، جامع محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2016، ص ص51-54.

- ✓ الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي.
- ✓ الموازنة التقديرية والمعلومات المالية عن النشاط.
- ✓ نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط.
- ✓ عن قراءة هذه الوثائق المختلفة والتحليل يمكن فريق التدقيق من امتلاك رؤية شاملة عن النشاط الخاضع للتدقيق، تحديد السيرورات التي هي موضع للمخاطر وإعطاء مصداقية للمهمة.

3- تحديد الأخطار وتقييمها

من خلال هذه النقطة بقية مراحل عملية التدقيق، بحيث يسمح للمدقق صياغة برنامجه وتطويره، بناءا على التهديدات وما تم وضعه لمواجهتها، وخطر التدقيق كما عرفه معهد المحاسبين الأمريكيين الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات الذي يكون:

- ➢ خطر متصل: هو إمكانية دون الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية وقوع أخطاء جوهرية في الحسابات.
- ➢ خطر الضبط أو الرقابة: تلك الأخطار المتعلقة بحدوث أخطاء ذات أهمية نسبية الضبط والرقابة الداخلية لمنع حدوثها أو اكتشافها.
- ➢ خطر عدم الاكتشاف: مخاطر استخدام المدقق إجراءات التدقيق غير مناسبة لاكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية.[1]

4- تحديد الأهداف

يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، وهي عبارة عن وثيقة مشكلة من عدة صفحات والتي لها نفس المضمون والخصائص في كل الحالات.

بعد أخذ المعلومات الضرورية عن المؤسسة، يقوم المدقق بتحرير تقرير توجيه والذي يوضح محاور البحث.[2]

[1] عبد الله خلف الله الواردات، **التطبيق الداخلي بين النظرية والتطبيق الرواق للنشر والتوزيع**، الأردن،2006، ص66.

[2] صالحي محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 53.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

تعتبر هذه المرحلة أهم وأصول مرحلة في سيرورة مهمة التدقيق الداخلي لأهميتها في كتابة تقرير التدقيق وتشمل على المراحل التالية:

1- إعداد برامج التدقيق:

يدعى أيضا مخطط التنفيذ وكذلك برنامج العمل، يتم إعداده من طرف فريق التدقيق وتحت إشراف رئيس المهمة، ويتم إرساله إلى مسؤول التدقيق الداخلي للاطلاع عليه طبقا للمعيار رقم 2240، وتقع على رئيس المهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف التدقيق، ويتضمن هذا المخطط النقاط التالية: وثيقة تعاقدية، مخطط عمل، دليل مرشد، نقطة الطلاق في بناء استمارة الرقابة الداخلية، متابعة المهمة.

استبيان الرقابة الداخلية: تعد من أكثر الأساليب استعمالا من طرف المدققين الداخليين لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

2- العمل الميداني: وتمثل في:

- **الملاحظة الفورية:**

أول الاختبارات التي يقوم بها المدقق الملاحظة الفورية، وهي تختلف عن الملاحظات الأخرى بأنها آلية وهنا يكون للخبرة دور كبير فالمدقق المتمكن يمكنه ملاحظة المحيط مجرد وصوله ووضع تقييمات وإحصاءات مالية.

- **الملاحظة المحددة:**

من خلال تحديد مواطن الخطر واستمارة الرقابة الداخلية يقوم المدقق اختبارات فيقوم باختيار بعض العمليات والإجراءات المرتبطة بفترات معينة يجب أن يكون موضوعي من أجل بلورة رأيه حول سير العمليات بموضوعية.

3- ورقة كشف وتحليل المشكلات:

هي وثيقة عمل موحدة، أن يقوم المدقق بتوثيق كل خلل، كما تلخص كل مرحلة من مراحل عمليات التدخل الميداني، وتمثل وسيلة الواصل بين المدقق والوظيفة المعنية بعملية التدقيق، تسمى في بعض المراجع بوثيقة الحدث، وثيقة التحليل، ورقة تحليل الرقابة الداخلية، تتجزأ إلى 5 أقسام هي: المشكلات، الملاحظات الأسباب العواقب والآثار، التوصيات.

المطلب الثالث: التقرير والمتابعة

أولا: التقرير

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على وجوب قيام المدققين الداخليين برفع تقارير عن نتائج أعمال التدقيق الداخلي التي قاموا بها وضمن الشروط التالية: [1]

1. عند انتهاء المدقق الداخلي من عملية التدقيق يجب إصدار تقرير مكتوب وموقع.
2. يجب على المدقق الداخلي أن يناقش الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقارير النهائية.
3. يجب أن تكون التقارير موضوعية، واضحة ومركزة، بناءة، ومقدمة في وقتها.
4. يجب أن تظهر التقارير هدف عملية التدقيق ونطاقها ونتائجها، وأن تتضمن رأي المدقق الداخلي كلما دعا الأمر إلى ذلك.
5. يجب أن تتضمن التقارير التوصيات التي ستؤدي إلى التحسينات المحتملة وأن تعرف بالإنجازات القائمة والمرضية، والإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها.
6. على مدير التدقيق الداخلي أو الشخص المعني بإرادة التدقيق أن يراجع ويوافق على التقرير قبل إصداره. كما عليه تحديد الجهات التي ينبغي أن يوزع عليها التقرير.

ثانيا: المتابعة

[1] عبد الباسط أحمد الخيسي، **مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي**، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة،2014، ص44.

يجب على المدققين الداخليين أن يتابعوا عملهم من أجل التأكد من الإجراءات المناسبة قد تم اتخاذها حول الملاحظات التي رفعت تقارير بها، وعلى دائرة التدقيق الداخلي أن تحدد فيما إذا تم تنفيذ الإجراءات التصحيحية المقترحة للوصول إلى النتائج المرجوة أو أن الإدارة أو مجلس الإدارة قد أخذت على مسؤوليتها عدم العمل بهذه الإجراءات ضمن التقرير.

خلاصة

من خلال ما جاء في الفصل الأول من معلومات توضح المفاهيم الأساسية حول مهنة التدقيق الداخلي يمكن القول إن ظهوره يرتبط ارتباطا وثيقا بتطور الأزمة الاقتصادية، حيث ساعد تأثر اقتصاد الشركات بالكامل ورغبة أصحاب العمل في تخفيض الضرائب والرسوم في ظهور التدقيق الداخلي وزيادة الحاجة له. وقد شهدت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا ملحوظا، وذلك يرجع لتطور أدوات الرقابة في المنشآت المختلفة، وخاصة بعد تعقد عملياتها وزيادة اعتمادها على المعلومات، مما جعل التدقيق الداخلي من أهم الوظائف والعمود الفقري لمنشآت الأعمال، و يعد أحد عوامل البيئة الرقابية السليمة لمساهمته في توفير نظام رقابة داخلي فعال وقد حظيت هذه الوظيفة باهتمام من قبل كافة الفئات المهتمة بالمنشآت الاقتصادية لضمان قدرتها على مواكبة التغيرات، ليصبح من أهم آليات التحكم المؤسسي بعد أن كان اهتمامه يقتصر على المفهوم المالي في بداية الأمر ليتسع ليشمل كافة أوجه النشاط.

إن الهدف من التدقيق عموما هو تمكين صانع القرار من إصدار الحكم رشيد يعتمد على صحة البيانات المتاحة، وتكمن أهمية التدقيق الداخلي لكونه بؤرة التركيز في هيكل الرقابة حيث يتم من خلاله فحص وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الأخرى في التأكد من سلامة البيانات و الحماية المادية للأصول وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ، وحيث أن المؤسسات تمر بتحديات أدت لتعقد عملياتها، مما أدى إلى زيادة الطلب والتوقعات على آليات الرقابة، ويعد التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات المتاحة أمام القطاع الحكومي للقيام بمسئولياته ومهامه.

الفصل الثاني:
مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي

تمهيد

إن الأداء من أهم المواضيع التي تكتسي أهمية بالغة ومتزايدة في المؤسسات الاقتصادية لما تحظى به من مكانة متميزة في بيئة الأعمال، وهذا من منطلق تداخل المتغيرات وتسارعها سرعة انتشار المعلومات من جهة، وكذا لدور عملية تقييم الأداء الهادفة إلى تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد المتاحة، ولحكم على مدى نجاحه في تحقيق الأهداف المخططة من جهة ثانية.

لذلك تسعى معظم المؤسسات إلى تحقيق النجاح في عملياتها وأنشطتها باستمرار، لبناء مركز استراتيجي وتنافسي متميز يضمن لها البقاء وتحسين الأداء في ظل البيئة التي تعمل فيها. وانطلاقا من هذه الأهمية الكبيرة للأداء، فقد أدركت المؤسسات الاقتصادية ذلك وبدأت في التركيز عليه لتحقيق معدلات نمو أعلى في مستويات الإنتاجية والعائد وزيادة نسب الانتفاع من الطاقات الإنتاجية لديها.

ولإعطاء صورة واضحة عن الأداء في المؤسسة الاقتصادية، فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي كما يلي:

- ✓ **المبحث الأول: ماهية الأداء المالي.**
- ✓ **المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي.**
- ✓ **المبحث الثالث: أثر نتائج التدقيق الداخلي على تقييم الأداء المالي.**

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

من المواضيع والمفاهيم ذات الأهمية في المؤسسات مفهوم الأداء وخصوصا الأداء المالي، حيث تهدف المؤسسة لتقييمه من اجل الوقوف على وضعيتها المالية الحقيقية وذلك بالاعتماد على مجموعة من الادوات والمؤشرات.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

أولا: تعريف الأداء

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء، وهذا راجع إلى تباين وجهات نظر المفكرين والكتاب في هذا المجال، واختلاف أهدافهم المرجوة من صياغة تعريف محدد لهذا المصطلح، ففريق منهم اعتمد على الجوانب الكمية، بينما فريق آخر على الأبعاد التنظيمية والاجتماعية فضلا عن الأبعاد الاقتصادية. كما لا يسعنا في هذا المجال عرض وتحليل إسهامات كل الكتاب والباحثين في حقل الاقتصاد لتعريف مصطلح الأداء، وعليه سنقتصر على تقديم مجموعة محددة من التعريفات للأداء:

التعريف 1: يرى"miller et bormily" أن الأداء انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".[1]

التعريف 2: إن أصل كلمة أداء ينحدر إلى اللغة اللاتينية أين توجد كلمة PERFORMARE التي تعني إعطاء الشكل لشيء ما وذلك بأسلوب كلي، والتي اشتقت منها اللفظة الإنجليزية PERFORMANCE وأعطتها معناها.[2]

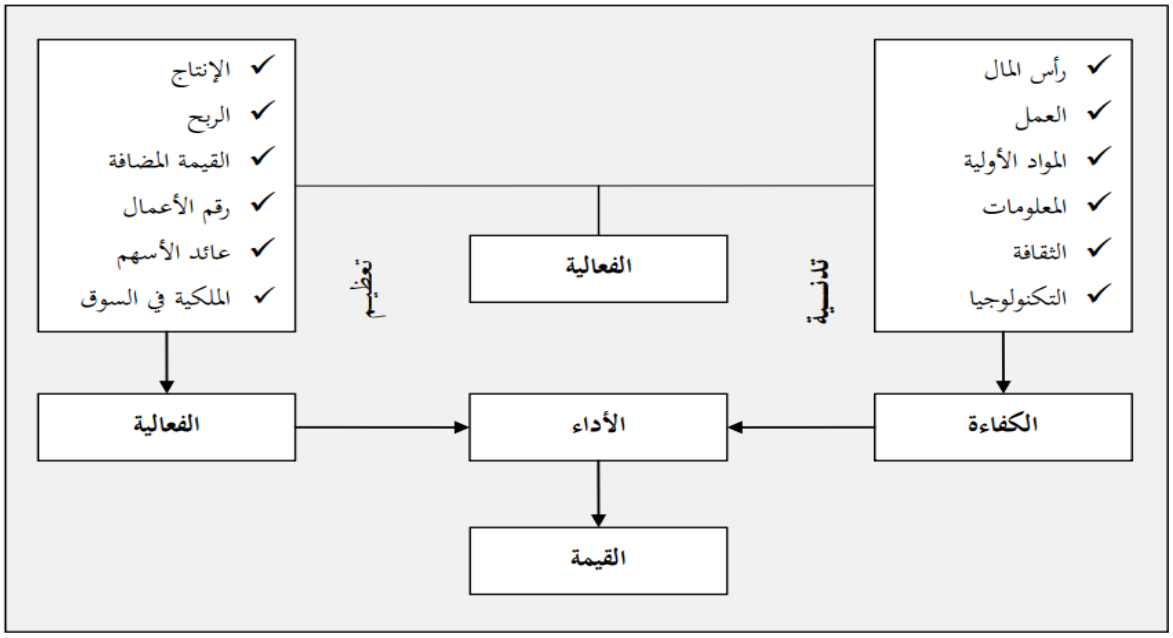
التعريف 3: يعرف الأداء بأنه "درجة بلوغ الفرد أو المجموعة أو المنظمة للأهداف المدروسة و المخططة بكفاءة وفعالية".[1]

---

[1] فلاح حسن عداي الحسيني، **الإدارة الإستراتجية**، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص231.

[2] عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، منشورات جامعة محمد خيضر، العدد01 ، بسكرة، 2001، ص 86.

الشكل رقم (5): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية



المصدر: عبد المليك مزهودة، **مساهمة لإعداد مقاربة تسييريه مبنية على الفارق الاستراتيجي حالة: قطاع الطحن بالجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2007، ص71.

التعريف 4: في حين لخص الباحثان "carla mendoza et peirre bescas" مفهوم الأداء في البعدين التاليين:[2]

- الأداء في المنظمة هو كل وفقط ما يساهم في تحسين "القيمة والتكلفة"، فحسب رأي الباحثان ليس من الضرورة ان نسمي أداء ما يساهم في تخفيض التكلفة أو زيادة القيمة لوحدها.
- الأداء في المنظمة هو كل وفقط ما يساهم في تحقيق وبلوغ الأهداف الإستراتيجية، أي الأهداف ذات المدى المتوسط والطويل.

إن هذا التعريف للأداء يستند على مفاهيم القيمة والتكلفة وإستراتيجية المنظمة، حيث تمثل القيمة في الحكم الذي يتبناه السوق (الزبائن) على منفعة الخدمات والمنتجات التي تعرضها المنظمة، أما التكلفة فهي الموارد المستهلكة (مالية، بشرية...) لإنتاج المنتجات والخدمات، في حين أن الأهداف الإستراتيجية هي الرهانات التي اختارت المنظمة العمل لبلوغها.

---

[1] محمد سليماني، **الابتكار التسويقي وأثره على تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير، تخصص تسويق، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006/2007، ص 115.

[2] عبد الوهاب دادن ورشيد حفصي، **تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي خلال الفترة(2006/2011)** ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، غرداية، الجزائر، العدد 02،المجلد 2014، ص7.

من هذه التعريفات نستنتج أن الأداء هو ((حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما الطريقة في استعمال الموارد، ونقصد بذلك عامل الكفاءة، والأهداف المحققة من ذلك الاستخدام ونعني بذلك عامل الفعالية)).

ثانيا: تصنيفات الأداء

1- حسب معيار المصدر:

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين؛ الأداء الداخلي أو الذاتي والأداء الخارجي[1]، وهما كما يلي:

- **الأداء الداخلي:**

يسمى أيضا بأداء البيئة الداخلية وهو يرتبط أساسا بجميع الأداءات الموجودة داخل المؤسسة سواء تعلق الأمر بالأفراد أي رأس المال البشري أو الأداء التقني أو المالي، إذ أن الأداء الداخلي يتعلق بكل ما يمكن للمؤسسة التحكم فيه والتأثير عليه، والتي تتمثل غالبا في الأداءات التالية:[2]

- **الأداء البشري:** وهو أداء أفراد وعمال المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم موردا استراتيجيا قادرا على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم؛
- **الأداء التقني:** ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال؛
- **الأداء المالي:** ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

فالأداء الداخلي هو أداء مصدره موارده المؤسسة الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية، مالية وتقنية.

- **الأداء الخارجي:**

ويسمى أيضا بأداء البيئة الخارجية ويقصد به ذلك "الأداء الناتج عن المتغيرات التي تحدث في محيط المؤسسة الخارجي"[3]، حيث يتمثل في جميع العوامل المؤثرة بشكل أو بآخر على الأداء الداخلي للمؤسسة سواء بالسلب أو

[1] محمد زرقون والحاج عرابة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] Bernard martery, **Contrôle de gestion Social**, libiré, Paris, france, 1999, p236.

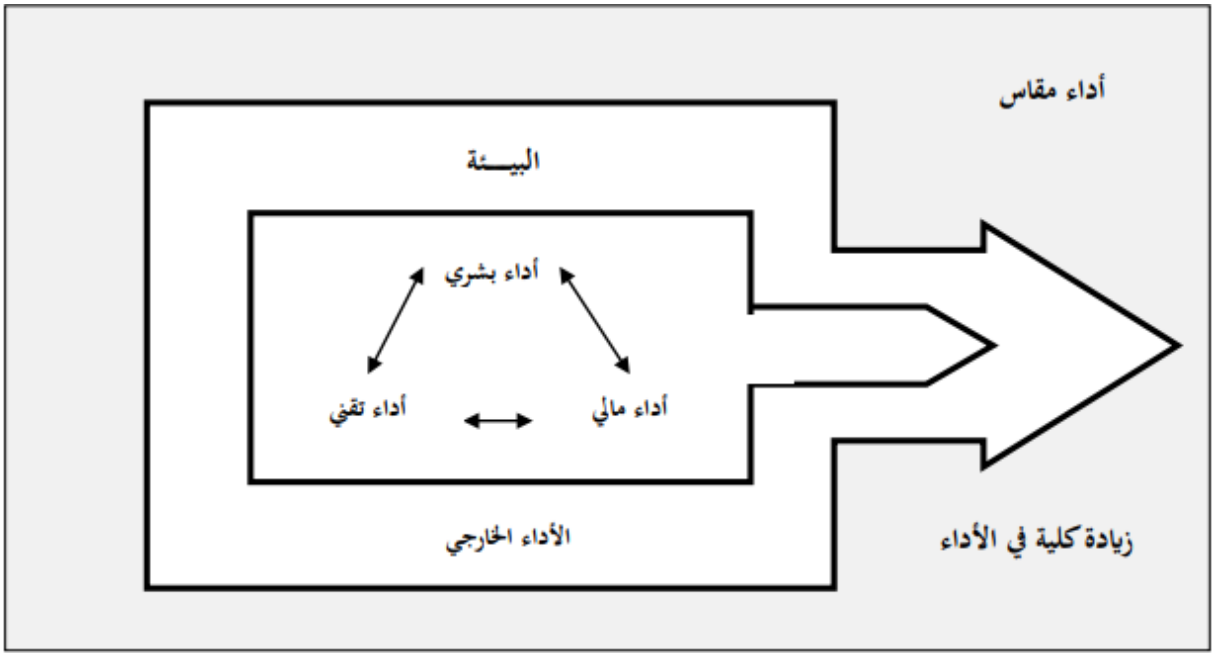
[3] Bernard Martory, Op.Cit, P 236.

بالإيجاب، وتشمل أداء الحكومات في الجانب الكلي بالإضافة إلى أداء مختلف الموردين والممولين، المنافسين، الوسطاء.

ومن المؤكد ان هذه الأداءات تؤثر لا محالة على المؤسسة بنسب متفاوتة فتمس جانب الكفاءة والفعالية من حيث الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة التي تقدمها البيئة الخارجية أو من حيث القدرة على تحقيق الأهداف[1].

والشكل التالي يوضح النوعين السابقين للأداء:

الشكل رقم (06): أنواع الأداء الخارجي



Source: Bernard Martory, Contrôle de Gestion Sociale, librairie Vuibert, Paris, France, 1999, P 237

نلاحظ من خلل الشكل أن التفاعل بين موارد المنظمة سواء الموارد البشرية، التقنية، أو المالية إضافة إلى التفاعل بين المنظمة وبيئتها الخارجية وما فيها من فرص وتحديدات، وهو ما يعطينا في النهاية الزيادة الكلية في الأداء سواء كان مصدره داخليا أو خارجيا.

2-حسب معيار الشمولية:

[1] سهام سهولي، **الثقافة التنظيمية وتأثيرها على أداء المنظمة حالة: الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2006/2007، ص34.

يقسم الأداء حسب هذا المعيار إلى قسمين؛ أداء كلي وأداء جزئي، وهما كما يلي:[1]

ا–الأداء الكلي:

إن الأداء الكلي للمؤسسة هو نتيجة مساهمات جميع العناصر أو أنظمة البنية التحتية للمؤسسة في تكوينها، وليس نتيجة جزء أو عنصر واحد يحققها، يجب أن توفر المصلحة الاقتصادية التمويل اللازم بأقل تكلفة وأقل مخاطر، ويجب أن توفر مصلحة الإنتاج المنتج بأقل تكلفة وأفضل جودة، ويجب أن تحصل المصلحة الشخصية على أفضل عائد، ويجب أن تكون المصلحة التجارية بأقل تكلفة وأفضل جودة لبيع المنتجات التي يمكن بيعها وتوفير المواد اللازمة لعملية التصنيع.

ب– الأداء الجزئي

إن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى، وبتحقيق مجموع أداء الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه، أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل شبكة فيما بينها.

3- **حسب معيار الوظيفة:**

يرتبط هذا المعيار بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة والتي يمكن حصرها في الوظائف التالية:

ا– أداء وظيفة الإنتاج:

يتمثل الأداء الإنتاجي في مدى كفاءة وفعلية وظيفة الإنتاج أي مدى بلوغها لأهدافها يظهر الأداء هنا في قدرة المؤسسة على التحكم بمعايير الجودة المطلوبة في المنتجات، كفاءة العمال، طريقة العمل، التحكم في الوقت والإنتاج، الرقابة على الآلات، معدل التأخر في تلبية الطلبيات[2].

ب– أداء الوظيفة المالية:

[1] عبد المليك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

[2] عادل بوعافية، **هيكل الصناعة وأثره على أداء المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016 / 2017، ص 88.

يقصد به "قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة"[1].

ج- أداء الوظيفة التسويقية:

يتحدد هذا الأداء من خلال نشاط شمولي مستمر يعكس مدى قدرة المؤسسة في استغلال امكانياتها وفق أسس ومعايير تضعها المؤسسة في ضوء أهدافها المستقبلية، هذا الأداء يمكن تقييمه من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق منها: قدرته على تحسين المبيعات، رفع قيمة الحصة السوقية، تحقيق رضا العملاء، بناء علامة ذات سمعة طيبة لدى المستهلكين[2]...

د- أداء وظيفة الأفراد (الموارد البشرية):

تعتبر وظيفة الموارد البشرية من أهم وأصعب الوظائف في تحديد مفهوم الأداء، إذ أن العنصر البشري عنصر متغير يصعب تحديد كفاءته وفعاليته بشكل واضح، وقد يستعين القائمون على تحديد أداء العنصر البشري على مؤشرات المستوى العلمي والمهارة الفنية إلا أنها تبقى جد قاصرة عن إعطاء التقييم الكامل فالجانب النفسي كالعمل تحت الضغط والتوتر عوامل لا يمكن إخضاعها للدراسة أو الوصف الذي يمكن معه تحديد الأسباب بشكل دقيق.

هـ- أداء وظيفة التموين:

يتمثل أداء هذه الوظيفة في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على اجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لاماكن التخزين[3].

و- أداء وظيفة العلاقات العمومية:

يأخذ الأداء في هذه الوظيفة بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، الموردين[4]:

- بالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عندما يحصلون على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة.
- أما الموظفين الأداء هو توفير جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة.

[1] Marcel Laflame, **Le Management : Approche Systémique**, 3éme édition, Gaétan Morin, Canada, 1981, P356.
[2] عادل بوعافية، مرجع سبق ذكره، ص89.
[3] نفس المرجع، ص89.
[4] عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص22 ص23.

- أما الموردين الأداء هو احترام المؤسسة اجال التسديد والاستمرار في التعامل.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية الأداء المالي

أولا: تعريف الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث انه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في اتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم[1].

ومما سبق فان الأداء المالي:

التعريف 1: أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية او ربحية او لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي بذلك تنذر ادارتها للعمل لمعالجة الخلل[2].

التعريف 2: أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل او لجانب معين ن أداء الشركة او الأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة[3].

التعريف 3: أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها[4].

ثانيا: أهمية الأداء المالي:

[1] طاهر منصور، **حسين شحدة، استراتيجية التنويع والأداء المالي: دراسة ميدانية في منشاة عراقية**، دراسات العلوم الإدارية، العراق، المجلد 30، العدد 2، 2003، ص296.

[2] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لنظمات الأعمال**، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص37.

[3] محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2010، ص46.

[4] السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص37.

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في انه يهدف أي تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين.[1]

وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليته وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.

حيث أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:[2]

- يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاط الشركة وطبيعته وكما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومديونية.
- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع الشركات.

ومنه فان الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات. وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في انه يلقي الضوء على الجوانب الآتية:

- تقييم ربحية الشركة.
- تقييم سيولة الشركة.
- تقييم تطور نشاط الشركة.
- تقييم مديونية الشركة.
- تقييم تطور توزيعات الشركة.

[1] موسى نوفل، **تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن باستخدام معدل العائد للفترة 1991–2000**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة ال البيت، المفرق، 2002، ص20.

[2] دونالد ووترز، **101 طريقة لتطوير أداء الشركات**، الطبعة الأولى، دار الفاروق للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص17.

- تقييم تطور حجم الشركة.

لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي، حيث إن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة و ثروة المساهم، والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركات في الوفاء بالالتزامات، اما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرها المالية و استثمارها، و الغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي، و الغرض من تقييم التوزيعات معرفة سياسة الشركة في توزيع الأرباح، اما الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تتلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي في التالي:

أولا: الهيكل التنظيمي

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات[1]، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية هي الوظائف الإدارية في الشركات والتمايز الرأسي وهو عدد المستويات الإدارية في الشركات وإما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل والانتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

ويتأثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار لأفراد في الشركات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة الشركات اتخاذ القرار بأكثر فعالية[2].

ثانيا: المناخ التنظيمي

[1] مؤيد السالم ونازم ملكاوي، **أثر خصائص الهيكل التنظيمي نوعية المعلومات: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية**، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد 1، 2004، ص23.

[2] محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص49.

هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها، مع ارتباطها بالأداء، وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقييمها ومدى ملاءمة المعلومات لاتخاذها، وأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، إما توجيه الأداء من مدى تأكد العامل من أداءه وتحقيق مستويات عليا من الأداء.

حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة ايجابية لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال الشركات[1].

ثالثا: التكنولوجيا:

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفقا للوصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة.

وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشركات والتي لابد لهذه الشركات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الملائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية[2].

رابعا: الحجم

يقصد بالحجم هو تصنيف الشركات إلى الشركات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لحجم الشركة منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع أو إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية.

---

[1] نفس المرجع، ص49، ص 50.

[2] محمد الطراونة، **التكنولوجيا والهيكل التنظيمي: دراسة ميدانية**، مجلة أبحاث اليرموك (سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية)، المجلد 14، العدد 2، 1998، ص9.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات سلبا فقد يشكل الحجم عائقا لأداء الشركات حيث أن بزيادة الحجم فان عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها اقل فعالية، وإيجابا من حيث انه كلما زاد حجم الشركة يزداد عدد المحلات الماليين المهتمين بالشركة وان سعر المعلومة الوحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم الشركات، أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء الشركات[1].

[1] سوزان حسن عبد، **الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات الصناعية الأردنية متعددة المنتجات**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، اربد، 2003، ص34.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

تسعى المؤسسة دوما إلى تحسين وضعيتها بهدف تحقيق أهدافها ورفع فعاليتها من خلال كشفها للأخطاء التي وقعت سابقا ومحاولة تصحيحها وتفاديها مستقبلا وهذا من خلال تقييم أدائها. ويمثل تقييم الأداء أحد المراحل الأساسية للعملية الرقابية، التي تتحقق اعتمادا على عدد من المقاييس بحيث يمكن أن تقيس كل مجموعة منها وظيفة أو نشاط محدد.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي وأهميته

أولا: مفهوم تقييم الأداء المالي

يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكما ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والماد والمالية المتاحة لإدارة المؤسسة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة. وبمعنى حرفي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا.[1]

التعريف 1: ويعرف أيضا على أنه عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي و الاقتصادي للمؤسسة.[2]

التعريف 2: كما يعرف على أنه" العملية التي تقوم فيها المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف وتحديد نواحي القوة والضعف في الأداء، مع تحديد أسباب ذلك للتأكد من مدى مساهمة الأداء في ضمان بقاء واستمرار المؤسسة.[3]

انطلاق من التعاريف السابقة يمكن تعريف تقييم الأداء المالي على أنه المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط بالاعتماد على معايير محددة سابقا من مؤشرات ونسب عالية.

ثانيا: أهمية تقييم الأداء المالي

لعملية تقييم الأداء المالي أهمية كبيرة ومتعددة منها:

---

[1] رقية شطيبي، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ومؤشرات تقييمه، دراسة ميدانية: مؤسسة ملبنة نوميديا، قسنطينة**، مذكرة مكملة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة 08 ماي 1945، 2010-2011، ص25

[2] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة سونلغاز، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر 2008-2009، ص125.

[3] صالح بلاسكة، **قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة بعض المؤسسات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف الجزائر، 2011-2012، ص6.

1- **لغرض حماية المؤسسة من خلال كشف نقاط القوة والضعف فيها:** حيث يقدم أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المؤسسة تظهر عن طريق تصحيح وتعديل الإستراتيجية والخطة وترشيد استخدام الموارد المتاحة؛

2-**درجة أمان المؤسسة:** يسمح بالكشف عن نقاط القوة والضعف من خلال قياس حالة التقدم أو التأخر في المؤسسة، حيث أن الأداء الجيد يصبح شرطاً أساسياً لتأمين بقاء المؤسسة في بيئة تنافسية تسمح مؤشراته المتوقعة بالحكم على درجة أمان المؤسسة. ولذلك فهي ترتكز على الخطة التمويلية والاستثمارية لها.

3-**نمذجة مستقبل المؤسسة:** المنظمات الرائدة في الأداء هي التي تستطيع في المجال والزمن المؤديان تأكيد بيئتها من خلال طرق تحليل وقرارات رسمية ومنهجية.

4-**تعطي قيمة المؤسسة السوقية:** من خلال تتبع استراتيجيات الرقابة التي بدورها تعمل على التحسين الداخلي للمؤسسة مما ينعكس بالإيجاب على قيمة المؤسسة خارجيا.

5- **إظهار الخصائص النوعية:** إذ أن أهداف المنظمة الحقيقة هي أهداف نوعية وما الحجم والربح إلا نتائج لحالة ومستوى النوع الفعلي والمنشود.[1]

المطلب الثاني :أدوات ومراحل عملية تقييم الأداء المالي

اولا: الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء المالي

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم في عملية التقييم التي تعنى القيام بالقياس للتأكد من أن الأداء الفعلي للعمل يوافق معايير الأداء المحددة، وهو مطلب ضروري لكي تحقق المنظمة أهدافها بناء على المعايير الموضوعة، فهو عملية دورية تهدف إلى قياس نقاط القوة والضعف في الجهود المبذولة، من أجل تحقيق هدف محدد خططت له المنظمة مسبقا ومن أهم هذه المؤشرات والمقاييس التي يرتكز عليها تقييم الأداء ما يلي :

1- **مقاييس الكفاءة:** ويقصد بها القدرة على تحقيق المطلوب انجازه، فهي العنصر من عناصر النمو والتقدم للأفراد والمنظمات، وهي تتطلب وجود رغبة لدى الأفراد في أعمالهم وقدرتهم عليه كى يستطيعوا إتقان عملهم.

[1] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة**، دار المريخ، الرياض المملكة العربية السعودية، 2000، ص ص 40-41.

2- **مقاييس الفاعلية:** ويقصد بها القدرة والنجاح في تحقيق الأهداف المنشودة، فإذا نجح المديرون في تحقيق

أهداف المنشأة فإنهم يوصفون بأنهم فعالون، وهكذا فغن الفاعلية تعلق بالحصول على النتائج المتوخاة.

3- **مقاييس الاقتصاد:** وهو يشير إلى العلاقة المادية والكمية بين عناصر رأس المال والعمل وبين المنتج النهائي، وبالتالي يمكن تحقيق أقصى كفاءة من خلال الحصول على أحسن إنتاج من نفس كمية المدخلات من الموارد.

4- **مقاييس المسئولية الاجتماعية:** وهي مقابل تتعلق بدمج المنظمة بين الاهتمامات المجتمعية والبيئية في تعاملها مع أصحاب المصلحة والملاك والمساهمين والعملاء في الأسواق المستهدفة بشكل طوعي.

5- **المؤشرات المالية:** وهي تلك المؤشرات التي تعتمد في احتسابها على المعلومات المالية المحاسبية بالمنظمة، مثل: العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والقيمة الاقتصادية المضافة وغيرها.

ومن أهم ما تتميز به هذه المقاييس هو: سهولة احتسابها، وتصور الأحداث بوحدة قياس قابلة للمقارنة، ولكن يؤخذ على مؤشرات الأداء المالية أنها تضعف الأداء لأنها تاريخية بطبيعتها، فهي تركز على التقرير عن الأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة، كما أنها لا تساعد المديرين على إدراك العوامل التي توجه النجاح في منظماتهم ولا تحفز المهارات والكفاءات التي تحاول المنظمات أن تبدع فيها فضلا عن اختلاف طرق احتساب بعض هذه المقاييس مما يؤثر سلبا على دلالتها.[1]

ثانيا: مراحل عملية تقييم الأداء المالي

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل كما يلي:

1- جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:

عملية تقييم الأداء تتطلب توفير كل البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير العملية المطلوبة عن نشاط المؤسسة، من خلال حسابات الإنتاج والأرباح والخسائر والميزانية ومختلف المعلومات

[1] مشعل جهز المطيري، **تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كويت، 2010-2011، ص17-18.

المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والاستخدامات ورأس المال وعدد العاملين وأجورهم وغير ذلك، تخدم هذه العملية عملية التقويم السنوية للمؤسسات.

2- **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية :**

للوقوف على مدى دقتها وصلاحيتها إذ يتعين توفر مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات الحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء.

3- **إجراءات عملية التقييم :**

باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الممارس من طرف الوحدة الاقتصادية، على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة، بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليها

4- **اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم :**

ضمن الأهداف المخططة نشاط الوحدة المنفذ، والانحرافات التي حصلت في النشاط تم حصرت جميعها، وأهم عواملها وأسبابها قد حددت وأن الحلول اللازمة لمعالجة هذه الإشكالية قد اتخذت وأن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

5- **تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات:**

رسم الخطة القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة ، إضافة إلى تغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي نتجت عن عملية التقييم.[1]

المطلب الثالث: نسب ومؤشرات تقييم الأداء المالي:

تعتبر النسب والمؤشرات المالية أداة من أدوات التحليل المالي الأكثر استخداما وتستخدم في تحديد العلاقة بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية للوصول إلى دلالة ذات معنى، وهذه النسب والمؤشرات تحتوي على العديد من الفروع لكن سنتطرق إلى أهمها في هذا المطلب:

[1] مجيد الكرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص39.

أولا: النسب المالية: هي علاقة بين متغيرين أحدهما بسط والثاني مقام، تستخدم هذه النسب في إضفاء دلالات على محتويات القوائم المالية والتقارير المحاسبية، كما تقدم معلومات تساعد في التحليل المالي، وتزود المؤسسة بقيم المؤشرات كالمردودية والاستقلالية المالية...الخ.[1] وتنقسم هذه النسب عموما إلى:

1- **نسب السيولة:** هي نسب من خلالها يمكن دراسة وتحليل قدرة الإدارة على تسدد الالتزامات المستحقة في وقتها تهتم هذه النسب بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، تضم هذه النسبة عدة نسب أهمها[2]:

ا) **نسبة التداول:** زيادة هذه النسبة عن الواحد تبين قدرة المؤسسة على الالتزام بتسديد ديونها باستخدام مؤشر التوازن المالي، حيث يتم حسابها بقسمة الأصول المتداولة على الديون القصيرة الأجل وفق المعادلة التالية:

$$\frac{\text{الاصول المتداولة}}{\text{الديون قصيرة الاجل}}$$

ب) **نسبة التداول السريع:** حيث تسمح لنا بتقدير لقدرة المؤسسة على تغطية استحقاقاتها، نعتمد في ذلك على الحساب التالي:

$$\frac{\text{الاصول الجارية} - \text{المخزون السلعي}}{\text{الأجل قصيرة الديون}}$$

ج) **نسبة السيولة الجاهزة:** كما هو حال السيولة المختصرة لكن بالاعتماد على السيولة الموجودة تحت تصرفها، من خلال استخدام النسبة:

$$\frac{\text{القيم الجاهزة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

2 - **نسب التمويل:** تمكن هذه النسب من دراسة و تحليل النسب التمويلية، أي مدى مساهمة كل مصدر في تمويل الأصول بصفة علمية، وهي تضم مجموعة من النسب نذكر منها[1]:

[1] مصطفى عوادي، منير عوادي، **مؤشرات النسب وتقييم الأداء المالي**، مجلة التحليل والاستشراف الاقتصادي، المجلد 2، العدد الأول، 2021، ص350.

[2] بلعور سليمان، **التسيير المالي – محاضرات وتطبيقات**، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016، ص ص 71-72.

ا) **نسبة التمويل الدائم:** تمثل صيغة رأس المال العامل، أي الاستثمارات الدائمة، يمكن حسابها من خلال النسبة التالية:

$$\frac{\text{الاموال الدائمة}}{\text{الاصول الثابتة}}$$

ب) **نسبة التمويل الخاص:** يعني نسبة تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة وتأخذ الصيغة التالية:

$$\frac{\text{الاموال الخاصة}}{\text{التصول الثابتة}}$$

ج) **نسبة التمويل الخارجي:** تبين مستوى تغطية موجودات المؤسسة بأموالها الخارجية، وتأخذ النسبة الشكل التالي:

$$\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$$

3– **نسب النشاط:** وتدعى بنسب التسيير أو نسب الإنتاجية، تسمح بدراسة وتقييم سياسة التسيير للمكونات الأساسية، هدفها يتمثل في قياس كفاءة وفاعلية الإدارة في استخدام ما لديها من استثمارات في خلق وتوليد المبيعات وتضم النسب التالية:[2]

ا) **نسب دوران المخزونات:** حيث تتابع حالة المخزونات حسب مؤشرين هما نسبة دوران المخزونات و مدة الدوران هذه الأخيرة تسمح بتحديد المدة الوسطية للاحتفاظ بالمخزونات، و لكل منهما مجموعة من النسب نفصلها في الجدول التالي:[3]

[1] مبارك لسلوس، **التسيير المالي– تحليل نظري ودعم بأمثلة وتمارين محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2004، ص ص 45–46.

[2] بلعور سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 72–73.

[3] خميسي شيخة، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2010، ص86–87

معدل دوران المخزونات:	**أ) بالنسبة للبضائع=** تكلفة شراء البضاعة المباعة / متوسط المخزون **ب) بالنسبة للمواد واللوازم=** تكلفة شراء المواد واللوازم المستهلكة / متوسط المخزون **ت) بالنسبة للمنتجات التامة =** تكلفة انتاج المنتجات المباعة / متوسط المخزون **حيث أن: متوسط المخزون =** (مخزون اول المدة+ مخوزن اخر المدة) / **2**
مدة الدوران:	**حيث أن: مدة الدوران =** **360**يوم / معدل الدوران

- **المدة الوسيطية لتحصيل ديون العملاء** = (العملاء+ أوراق القبض/رقم الأعمال بكل الرسوم) ×360يوم
- **المدة الوسيطية لتسديد ديون الموردون** = (الموردون+ أوراق الدفع/مشتريات الدورة بكل الرسوم) ×360يوم
- **المدة الوسطية لتسديد الديون طويلة والمتوسطة الأجل** = الديون الطويلة والمتوسطة الأجل/الطاقة التمويلية الذاتية.[1]

4- نسب الاقتراض: تقيس هذه النسب المدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في الاعتماد على الأموال المقترضة في تمويل احتياجاتها، وهي تضم النسب التالية[2]:

ا) **نسبة القروض إلى مجموع الديون:** يطلق عليها نسبة الاقتراض، تعطي مؤشرا للمدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في تمويل أصولها بالمال المقترض، وتحسب حسب النسبة التالية:

مجموع القروض
مجموع الاصول

[1] خميسي شيخة، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[2] منير ابراهيم هندي، **الإدارة المالية مدخل تحليل معاصر**، الطبعة السادسة، المكتب العربي الحديث، مصر 2006، ص88-89.

ب) نسبة القروض إلى حقوق الملكية: وهي كافة الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة من الغير بالنسبة للقروض، أما حقوق الملكية فهي رأس المال والأرباح المحتجزة، وتحسب كالتالي:

$$\frac{\text{مجموع القروض}}{\text{مجموع حقوق الملكية}}$$

ج) نسبة هيكل رأس المال: تعتبر مؤشرا للحكم على المخاطر المالية، وتعبر عن الأهمية النسبية للقروض طويلة الأجل في هيكل أرس المال، تحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{قروض طويلة الاجل}}{\text{مجموع هيكل راس المال}}$$

5 – **النسب الربحية:** حيث تظهر هذه النسب قدرة المؤسسة على توليد الأرباح في مجموعها وليس كل استثمار على حدى ومن أهم نسبها[1]:

ا) **هامش الربح:** ينتج عنها معرفة الربح المحقق عن كل وحدة نقدية في المبيعات وتحسب وفق النسبة المصاغة كتالي:

$$\frac{\text{الربح الصافي بعد الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}}$$

ب) معدل العائد على مجموع الأصول أو معدل العائد على الاستثمار: تقيس هذه النسبة العائد على مجموع استثمارات المشروع، تحسب:

$$\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{مجموع الاصول}}$$

ج) معدل العائد على حق الملكية: هو العائد على مجموع استثمارات حملة الأسهم، تحسب بالنسبة تالية:

[1] بلعور سليمان، مرجع سبق ذكره، ص75.

صافي الربح بعد الضريبة

مجموع حقوق الملكية

عموما يسمح التحليل المالي عن طريق النسب بمتابعة نمو وتطور المؤشرات المالية للمؤسسة، ومع انتشار استعماله أصبح من أهم الأمور التي لا يمكن الاستغناء عنها في تحليل بيانات أية مؤسسة.

ثانيا: مؤشرات التوازن المالي: هناك عدة مؤشرات يستند عليها المسير المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة ومنها:[1]

1- **رأس المال العامل (الصافي أو الدائم):** يطلق عليه هامش أمن المؤسسة حيث يظهر مقدار ما تحتاط به المؤسسة للظروف الطارئة التي قد تواجهها.

يحسب رأس المال العامل وفق طريقتين:

رأس مال العامل= الأموال الدائمة- الأصول الثابتة

رأس مال العامل = الأصول المتداولة – الديون قصيرة الأجل

ويضم الأنواع التالية:

ا) **رأس المال العامل الخاص:** يسمح بمعرفة مدى تمويل الأصول الثابتة بواسطة الأموال الخاصة، دون الاعتماد على الديون، ويحسب بطرح الأموال الخاصة من الأصول الثابتة.

ب) **رأس المال العامل الأجنبي:** يمثل فائض الأصول المتداولة على الأموال الخاصة

ج) **رأس المال العامل الإجمالي:** يتمثل في مجموع الأصول المتداولة.

2- **احتياجات رأس المال العامل:** تدرس احتياجات رأس المال العامل في الأجل القصير، وتصبح الديون قصيرة الأجل ما لم يحن موعد تسديدها تسمى موارد لدورة الاستغلال، وتحسب حسب العلاقة التالية:

احتياجات رأس مال العامل = (الأصول المتداولة- القيم الجاهزة)-(الديون قصيرة الأجل-السلفيات

[1] خميسي شيخة، مرجع سبق ذكره، ص ص 73-74.

المصرفية)

3 – **الخزينة الصافية**: تعتبر الخزينة المحور الأساسي في تسيير السيولة، وهي مجموع الأموال التي في حوزتها لمدة دورة الاستغلال، زيادة قيمة الخزينة تزيد من مقدرة المؤسسة على تسديد المستحقات، وتحسب بالعلاقتين التاليتين[1]:

الخزينة الصافية = القيمة الجاهزة – السلفيات المصرفية

الخزينة الصافية = رأس مال العامل– احتياجات رأس المال العامل

4- **التمويل الذاتي والتدفق النقدي**: يقصد بالأول مقدرة المؤسسة على تمويل نفسها من مصادرها الداخلية دون اللجوء إلى المصادر الخارجية، يعتبر هذا التمويل دليلا على قدرة المؤسسة ماليا، وهو معيار تستند عليه الأطراف الخارجية عند التعامل ماليا مع المؤسسة. ويحسب بإحدى العلاقتين[2]:

إجمالي التمويل الذاتي = النتيجة الصافية+ الاهتلاكات +مؤونات الخسائر و الأعباء طويلة الأجل.

صافي التمويل الذاتي = النتيجة الغير موزعة+ الاهتلاكات + مؤونات الخسائر والأعباء طويلة الأجل.

أما التدفق النقدي فهو يقوم على أسس التدفقات وليس على الربح المحاسبي، حيث يتبع مبدأ الاستحقاق أو التسديد ويحسب التدفق النقدي بإحدى العلاقتين التاليتين:

إجمالي التدفق النقدي = النتيجة الإجمالية + الاهتلاكات + مؤونات الخسائر والأعباء طويلة الأجل.

صافي التدفق النقدي= النتيجة الصافية+ الاهتلاكات + مؤونات الخسائر والأعباء طويلة الأجل .

[1] مبارك لسلوس، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[2] نفس المرجع، ص ص 36-37.

المبحث الثالث: دور نتائج التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين الأداء المالي

أصبح التدقيق الداخلي قسما مستقلا داخل المؤسسة وأصبح المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية والخبرة اللازمة لممارسة المهنة، كما عرفت مهنة التدقيق الداخلي انتشارا واسعا في مختلف المؤسسات وذلك لتعقد نشاطاتها وكبر حجمها وحاجة المساهمين من أجل حصول على معلومات دقيقة وذات مصداقية من شأنه تحسين الأداء المالي واستمرار هذه المؤسسة.

المطلب الأول: أثر التدقيق التشغيلي على الأداء المالي:

أولا: التدقيق التشغيلي

تختلف الإجراءات الخاصة بتدقيق الدورة التشغيلية والرقابة عليها كونها مركز نشاط المؤسسة، في هذا المطلب سنوجز أهمها فيما يلي[1]:

1- **الجرد العملي**: الجرد هو الحصر الكمي للعنصر على الطبيعة ويعتبر الجرد من أقوى أدلة الإثبات باعتباره دليلا ماديا ملموسا. فمن مهام المدقق في عملية الجرد ما يلي:

- التأكد من صحة الجرد الكمي
- مراجعة تقييم المخزون مالياً
- التأكد من أنه لم يحدث تغيير في أسس تغيير المخزون ولا في أسس الجرد عن الأعوام السابقة.

2- التدقيق الحسابي:

- تدقيق العمليات الحسابية للأرقام الواردة في المستندات المحاسبية للتأكد من صحتها.
- تدقيق دفاتر اليومية والتأكد من صحة المجاميع فيها ومن صحة نقل هذه المجاميع من الصفحة إلى الصفحة التالية لها.
- تدقيق ترحيل العمليات من دفتر أو دفاتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر أو دفاتر الأستاذ.
- تدقيق قوائم الجرد للتأكد من دقة استخراج قيم المخزون السلعي حيث يتم ضرب سعر الوحدة في عدد الوحدات لاستخراج إجمالي القيمة لكل عنصر على حدا ومن ثم لإجمالي العناصر.

[1] نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الاولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 29-32.

- التأكد ومن توازن ميزان المراجعة بالمجاميع وبالأرصدة وكذلك التأكد من توازن قائمة المركز المالي من الناحية الحسابية لأن عدم التوازن يدل على وقوع أخطاء حسابية كما إن التوازن لا يعني صحة العمليات.

3- **التدقيق المستندي**: تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر فهي المرحلة الأولى من مراحل الدورة المحاسبية ولا بد لكل عملية مالية من مستند يؤيدها أو يؤيد حدوثها فيجب التأكد مما يلي:

- أن لكل عملية تم قيدها بالدفاتر مستند او أكثر يؤيدها
- أن هذه المستندات مستندات صحيحة وقانونية

والمستندات نوعان هما:

- **المستندات الداخلية** :المستندات التي يتم تحريرها بواسطة المشروع ويتم تداولها داخلة وهي مثل مستندات

صرف النقود ومستندات قبض النقود واذون استلام وصرف المواد من المخازن وقوائم البيع وغيرها.

- **المستندات الخارجية** :وهي المستندات التي يتم تحريرها خارج المشروع ويتم تداولها داخل المشروع وقد تكون هذه المستندات أكثر قوة من المستندات الداخلية إلا إن احتمالات التلاعب والتزوير فيها أيضاً واردة فعلى المدقق أن يوليها عناية كبيرة تبعاً لذلك، ومن أمثلتها قوائم الشراء وسندات الملكية ووصولات استلام النقود من قبل الغير وغيرها.

4- **الاستفسارات**: يتضمن نظام الاستفسارات ما يقوم المدقق بتوجيهه من أسئلة إيضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصاً المشروع وذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن التي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق.

5- **التدقيق الانتقادي**: تعتمد هذه الوسيلة من وسائل جمع أدلة الإثبات على مهارة المدقق وخبرته فهي تشمل الفحص السريع الخاطف للمستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية بهدف اكتشاف النواحي الشاذة أو غير العادية التي لم يتمكن المدقق من اكتشافها إثناء قيامه بالتدقيق المستندي أو الحسابي وذلك بسبب وجود غش أو خطا في البيانات الواردة في السجلات. كما توجد إجراءات خاصة بتدقيق الدورة التشغيلية وهي: فحص السجلات الفرعية، المقارنات، المصادقات...الخ.

ثانيا: الأثر المالي للتدقيق التشغيلي:

الهدف من التدقيق التشغيلي على ضبط مختلف الوحدات، من خلال تبان الضعف والقصور الموجود في تنفيذ مختلف المهام، مع وجوب إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت وفق النظم، وتتركز أن التدقيق لتشغيلي يتركز على[1]:

- الفحص والتحليل والتقييم لأداء الأنشطة وليس على الدفاتر والسجلات والتقارير المالية.
- مساعدة الإدارة بتقديم التوصيات والمقترحات والحلول للمشاكل والأخطاء لترشيد القرارات التشغيلية.

يلعب التدقيق التشغيلي دورا حاسما في عملية ضبط الأداء التشغيلي والمساهمة في توفير التكاليف لاستغلالها في تحقيق أفضل للأداء المالي.

المطلب الثاني: أثر التدقيق المالي على تقييم الأداء المالي

أولا: مفهوم القوائم المالية

التعريف 1: من المعلوم أن هناك العديد من الأطراف الذين يهمهم الحصول على معلومات عن الشركة تساعد في:[2]

- معرفة نتائج عمليات التشغيل من ربح وخسارة.
- الوقوف على شكل تدفق الأموال.

وتعتبر القوائم المالية الشكل الأكثر شيوعا لتوفير هذه المعلومات للاستخدام على نطاق عام. وتعد هذه القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المشرفة على أسواق راس المال او تتضمنها قوانين الشركات في بعض الأحيان.

التعريف 2: يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص272.

[2] خالد وهيب الراوي، **التحليل المالي للقوائم المالية والافصاح المحاسبي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2000، ص 32.

الأحداث المتعلقة بنشاطه. تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان. تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية[1].

التعريف 3: عبارة عن بيانات تفصيلية وإجمالية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المشروع، تعرض في مجموعة كشوف محاسبية يعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات والأنشطة الاقتصادية والمالية التي ينفدها المشروع خلال فترة محددة (ربع سنة، نصف سنة، سنة)[2].

التعريف 4: تعرف أيضا القوائم المالية حسب IASC بانها عبارة عن عرض مالي منظم الموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة[3].

ثانيا: تصنيفات القوائم المالية وإجراءات تدقيقها:

1- تصنيفات القوائم المالية:

في نهاية السنة المالية تقوم معظم الشركات بإنجاز التقرير المالي السنوي وارساله للمساهمين بهدف إطلاعهم على الأوضاع الحالية للشركة إضافة لخططها المستقبلية. حيث يحتوي هذا التقرير على جزأين هما[4]:

الجزء الأول: الجزء الوصفي

ويتناول أهم الإنجازات التي حققتها الشركة خلال العام المنتهي مع إعطاء فكرة عن بعض المشاريع المستقبلية المنوي تنفيذها.

الجزء الثاني: الجزء الكمي

---

[1] الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25نوفمبر2007، ص 05.

[2] دريد كامل الشبيب، **مبادئ الإدارة المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 47.

[3] فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح من المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص 50.

[4] عهود عبد الحفيظ علي الخصاونة، **مبادئ الإدارة المالية**، الطبعة الاولي، دار الحامد، عمان، 2010، ص 41.

يتضمن أربعة قوائم مالية رئيسية هي:

أ- الميزانية العمومية:

وهي قائمة توضح المركز المالي لشركة ما في نقطة معينة (تاريخ معين). كما انها تبين أصول الشركة والتزاماتها وحقوق مالكيها. وعادة ما يتم إعدادها بشكل سنوي[1]. تظهر أثر لنتيجة العمليات من ربح وخسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وعناصر الملكية[2].

ب- قائمة الدخل:

وهي أكثر القائم أهمية ويتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته الكسبية عن فترة زمنية معينة[3]. وتدمج بموجبها حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشاة صناعية بينما يدمج حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة اذا كانت المنشاة تجارية، وتعرض الإيرادات والمصروفات بشكل منظم ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج المشروع[4].

ج- **قائمة التدفقات النقدية:**

هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية لمنشاة ما خلال فترة مالية معينة، وتقسم الأنشطة في قائمة التدفق النقدي إلى ثلاث أقسام: التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية[5].

د- قائمة حقوق الملكية:

هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، ولكن مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية، توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره[1].

---

[1] نفس المرجع، ص 42.

[2] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، الأردن، ص169.

[3] محمود علي حسن الزمار، **مدى التزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معايير المحاسبة المالية رقم (1) الخاص بالإفصاح العام في القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 50.

[4] مؤيد راضي خنفر، **غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2006، ص 2

[5] فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص 53.

2- إجراءات تدقيق القوائم المالية:

سنعرض فيما يلي أهم الإجراءات المتبعة في تدقيق قائمة المركز المالي والدخل باعتبارها الأساس الذي يعتمد عليه المحلل المالي وكذا الأساس الذي تقوم عليه أي وحدة اقتصادية:

أ- تدقيق قائمة المركز المالي: تبين قائمة الميزانية الأصول في الناحية اليسرى، والخصوم او المتطلبات ضد الأصول في الناحية اليمنى، وتوفر الميزانية لمحة سريعة للموقف المالي للشركة في نقطة زمنية معينة، ويتم تدقيقها كالتالي[2]:

- **تدقيق الأصول غير الملموسة:** وهي شهرة المحل، العلامات التجارية وحقوق الاختراع ويتم تدقيقها كما يلي:

  - التحقق من قيمة شهرة المحل بالإطلاع على عقد الشراء النهائي المسجل، والمحاضر الرسمية لمجلس الإدارة بالموافقة على الشراء.

  - الإطلاع على المستندات والشهادات الرسمية المثبتة لحق الملكية، والتأكد من عدم انقضاء المدة وسريانها للعلامات التجارية او حق الاختراع حتى تاريخ الميزانية (تدقيق الحسابات).

  - التأكد من المبالغ المدفوعة بأدلة مستندية سليمة ومن الجهات المختصة.

- **تدقيق الأصول الثابتة الملموسة:**

  - **الأراضي:** للتحقق من وجود الأراضي وملكيتها، وقيمها في تاريخ الميزانية يجب القيام بالآتي:

    - التأكد من ان الأراضي التي تحل عليها المنشاة بقصد استخدامها في عملياتها، منفصلة عن تلك التي تحصل عليها كاستثمار مؤقت. كما ينبغي ان تكون منفصلة عن المباني المقامة عليها، وذلك لان المباني تخضع للإهلاك، ولا تخضع الأراضي للإهلاك.

    - يجب وجود ادلة تثبت اثبات تؤكد التكلفة الاصلية للأراضي، والنفقات المتعلقة بالحصول عليها. كما يجب الاطلاع على عقود التملك، وان تكون مسجلة باسم المنشاة.

---

[1] نفس المرجع، ص 23.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة معمقة في ندقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، 2009، ص ص 232-249.

- **المباني:** للتحقق من ملكية المباني ينبغي:

- الاطلاع وفحص عقود الشراء المسجلة، والحصول على شهادة من الشهر العقاري بعدم وجود تصرفات او ترتيب حقوق على العقار خلال فترة تدقيق الحسابات.
- الاطلاع على ايصالات سداد الضريبة العقارية ووثائق التامين على المباني.
- تدقيق الأرصدة الافتتاحية والختامية للمباني، في اخر السنة السابقة واخر السنة محل تدقيق الحسابات.

- **الآلات:** للتحقق من عناصر الآلات يراعى ما يلي:

- ضرورة توفير كشف تفصيلي بالآلات التي تمتلكها المنشاة في تاريخ الميزانية العمومية، موضحا فيه قيمة الآلات واي إضافات واستبعاد للآلات خلال العام.
- تواجد المستندات التي تثبت عمليات الشراء او الإضافة او البيع، والقرار الصادر من السلطة المختصة ومطابقة المستندات مع ما هو مثبت في الدفاتر.
- في حالة الشراء من الخارج، ينبغي توافر العقود والمستندات الخاصة بالاستيراد (فتح الاعتمادات المستندية والتخليص، وسداد الجمارك...الخ).
- ضرورة تدقيق جميع الاستبعادات التي تمت للآلات لأي سبب مثل (التخريد او التلف).

يمكن القول ان عملية التحقق لعناصر الأصول الثابتة الأخرى تسير بنفس الخطوات المشار اليها، إذا يجب التأكد من وجود العنصر وملكيته وقيمته مع ما هو مدون في قائمة المركز المالي.

- **تدقيق الأصول المتداولة:**

- **المخزون:**

- التحقق من ملكية المنشاة للمخزون يتم عن طريق فحص السجلات والمستندات التي تؤيد الملكية.
- القيام بتدقيق الحسابات المستندية والحسابية لكشوف الجرد والقوائم التحليلية المتعلقة به.
- التحقق من وجود المخزون بملاحظة او حضور عملية الجرد، واجراء الاختبارات على بعض الكميات للتأكد من جدية الجرد ومستوى جودة المخزون.

- **تدقيق عنصر البنك:** عند القيام بتدقيق عنصر البنك يراعى الاتي:

- ضرورة القيام بتدقيق عمليات البنك (المدينة والدائنة) مستنديا وحسابيا مع طلب (كشوفات الحسابات) الواردة في البنك، الخاصة بالحسابات: الجارية، الايداعات والاستثمار، ومطابقة حركة الأموال في البنك مع ما هو مقيد ومثبت في الدفاتر، واعداد (مذكرة تسوية) للتحقق من الشيكات المرسلة للبنك ولم تحصل، والأخرى الصادرة الى الغير ولم تحصل او تخصم من حساب البنك.

- التأكد من ان الرصيد الخاص بعنصر البنك الذي قائمة المركز المالي، مطابقا مع الدفاتر وليس مع الشهادات المرسلة من البنك.

- استخدام أكثر من وسيلة من وسائل الأدلة للتحقق من صحة العمليات التي يتم سدادها عن طريق البنك كذلك التي يتم تحصيلها واشعارات الخصم، والفوائد المخصومة والمضافة...الخ.

- **تدقيق الخصوم:**

تشكل الخصوم او كما تعرف بالالتزامات احد مصادر التمويل في المنشآت وهي المصدر الخارجي للتمويل وتعرف بانها منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلا في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة المحاسبية حيث يتم ذلك بتحويل أصول او تقديم خدمات لوحدة او وحدات أخرى وذلك نتيجة لأحداث وعمليات تمت في الماضي[1].

- **تدقيق راس المال:**

- التحقق من ان الأسهم المختلفة مصرح بها وفقا للقانون الأساسي للشركة، وان هناك موافقة من قبل مجلس إدارة الشركة، وان المبالغ الخاصة بالأسهم قد تم تحصيلها للمنشاة فعلا.
- ضرورة التحقق من كافة المعالجات المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- ينبغي استخدام أكثر من وسيلة من وسائل الاثبات لتحقيق عناصر حقوق الملكية في الدفاتر وبقائمة المركز المالي.
- ينبغي الحصول على شهادات من البنوك او أي سلطات أخرى تدعم عملية التحقيق.
- ينبغي العناية بفحص نظام الرقابة الداخلية فيم يتعلق بالقواعد والأسس المحددة لعمليات الإصدار، والاكتتاب والتخصيص...الخ.

- **الاحتياطات:**

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

- التحقق من الاحتياطات بالرجوع إلى قرارات الجمعية العمومية التي اعتمدت القوائم الختامية وتوزيع الأرباح.
- الرجوع الى القوانين السارية والقانون النظامي للمنشاة، للتأكد من صحة تكوين الاحتياطات سواء كان الاحتياطي قانوني او احتياطي عام.

- **التحقق من القروض الطويلة الأجل:**

- الإطلاع على القانون النظامي للمنشاة للتأكد من انه يسمح بعقد قروض طويلة الأجل.
- التأكد من أن إصدار السندات تم بقرار من الجمعية العمومية، وبعد أداء راس مال المنشاة بالكامل، وانه لا يوجد سندات قابلة للتداول تزيد على راس المال المدفوع والموجود في آخر الميزانية.

ب) تدقيق قائمة الدخل

- يتم تدقيق قائمة الدخل للتأكد من أن المصروفات والإيرادات التي تمت خلال السنة المالية صحيحة ودقيقة ومعبرة بصدق عن النتيجة المالية للوحدة الاقتصادية.
- يتم التأكد من أحكام تطبيق الرقابة الداخلية على عناصر الإيرادات والمصروفات لمنع أي إسراف أو إثبات لنفقات وهمية، ولمنع التلاعب أو احتلام إيرادات محصلة.
- التحقق من أن جميع الإيرادات المثبتة بهذه القائمة قد تحققت وفق المبادئ المحاسبية، أي أن الإيراد تحقق عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة نقدا وبالأجل.
- التأكد من جدية الإنفاق وصحته بالرجوع إلى المستندات المؤيدة بهذا الإنفاق.
- التحقق من تطبيق مبدأ الاستحقاق عند إعداد قائمة نتيجة الأعمال أي تحميل الفترة المالية بما يخصها من إيراد فعلي ومصروف فعلي.
- التأكد من صحة التمييز بين المصروف الإرادي والرأسمالي، أي تحميل قائمة الدخل بالمصروف الإرادي فقد وإظهار المصروف الرأسمالي في القائمة المركز المالي.
- التأكد من تطبق مبدأ الإفصاح عند إعداد قائمة الدخل، أي إظهار البنود الرئيسية بصورة واضحة ومفهومة لمستخدميها والمفاد منها مع مراعاة عدم المبالغة لتجنب الكشف عن المعلومات التي قد تضر بمصالح المؤسسة.

- التحقق من صحة تقييم المخزون والتقيد بمبدأ الثبات في طرق التقييم من سنة لأخرى، في الحالات المعاكسة يجب الإشارة إلى ذلك في تقويم المدقق الداخلي.
- التحقق من المبالغة المثبتة في قائمة الدخل بإيرادات عن طريق التدقيق المستندي من بداية العملية حتى ترحيل المبالغ النهائية إلى الحساب الخاص.
- التأكد من سلامة تبويب الإيرادات وثباتها من سنة إلى أخرى[1].

المطلب الثالث: مساهمة نتائج تقرير المدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي:

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

أولا: إعداد التقارير ومعاييرها في التدقيق الداخلي:

يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسة التي يعبر فيه المدقق عن أريه الفني المحايد.

1- ماهية التقرير:

التقرير كلمة لاتينية reportar حيث تتكون من مقطعين معناهما بالعربية يجمل إلى أو يرجع إلى، وهو عرض لمعلومات جديدة أو تحليلا لقرار اتخذ في الماضي أو توصية باتخاذ قرار مستقبلا[2].

وهو وسيلة لنقل المعلومات والبيانات والقرارات بين الجهات المختلفة إما شفهيا أو تحريريا، وبالتالي فهي وسيلة إدارية للاتصال، ولدتها الحاجة، والتقارير هي البيانات والمعلومات التي يجمعها المدقق عن عملية المرور

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**، الطبعة 2، دار وائل للتشر والتوزيع، الأردن، ،2004ص 23

[2] خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص603.

والملاحظة والمحاسبة وتبادل الآراء عن طريق الاتصال الشخصي بالقائمين بالتنفيذ ومن خلال الوجود الفعلي في مواقع التنفيذ وعن طريق المواجهة المباشرة للمواقف والمشاكل[1].

2- أسلوب الكتابة الإدارية:

موضوع الكتابة الإدارية ليست بموضوع إنشاء ينظمها كاتبها ويعبر عنها في لغة صحيحة وتتحكم فيه وجهة نظره إلى الموضوع وعواطفه الخاصة. ولكن تتناول فكرة تصاغ صوغا منطقيا في لغة سهلة وعبارة صحيحة لا حشو فيها.

فالفرق كبير بين أسلوب الكتابة الإدارية هدفه الأخبار بالمعلومات والحقائق وبين الأسلوب الأدبي الذي هدفه التأثير ونقل المشاعر:

- فالكتابة الإدارية أكثر تحديد واختصار في توصيل الأفكار والآراء والمعلومات المراد توصيلها.
- تتأثر بالأسلوب العلمي والمنهج العلمي.
- لا تلجأ لأساليب التحسين والتجميل اللغوي واللفظي .
- تخضع أحيانا لأسلوب معين متفق عليه.
- يجب أن توصل نفس الشيء للإفراد القارئين لها وألا يختلف إدراك هؤلاء الأفراد وفهمهم للمادة المكتوبة.

ويمكن إن نقول إن أسلوب الكتابة الإدارية أسلوب تقريري يسيطر عليه المنطق وتفصيلات الأحداث الواقعية في لغة دقيقة بعيدة عن احتمالات التأويل، مع خلوه سره در من الحشو الذي لا داعي لذكره. فالكتابة الإدارية فن له قواعد وأصوله ويحتاج إلى الدقة وسعة الأفق واللياقة والهدوء والاتزان وكثرة المران والثروة اللغوية التي تعين الكاتب على توضيح إنكاره في عبارة دقيقة خالية من الركاكة وضعف العبارة والأخطاء النحوية والصرفية واللغوية.[2]

3- أهداف التقرير:

[1] نفس المرجع، ص604.

[2] خلف عبد الله الواردات، المرجع السابق، ص605.

- الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن أعمال التدقيق.
- التغيير للأفضل.
- عكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا.
- التأثير في عملية اتخاذ القرارات.
- تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلي.
- إقناع القارئ بوجهة النظر التي جاءه في التقرير.
- إبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل.
- نقل الأفكار والمعلومات وتبادلها.[1]

4- أنواع التقرير:

- **إخباري:** وهي تقارير تستعرض معلومات أو بيانات رقمية وغير رقمية لتخبر المتلقي عن حالة أو موقف خاص لموضوع محدد طلبته الجهة المتلقية وهذا النوع من التقارير لا يحتوي على توصيات أو مقدمات إنما عرض للحالة فقط مثال ذلك تقارير متابعة تقدم العمل، والتقرير السنوي، وهو لا يتطلب عادة في نهايته اتخاذ إجراء أو قرار معين.

- **تحليلي:** وهو التقارير التي تقوم بدراسة مستوفية عن الحالة أو موضوع وتحليل البيانات والأرقام وتقديم الاستنتاجات والتوجيهات اللازمة. يساعد في اتخاذ قرارات او حل مشكلات، مثل تقارير بحوث التسويق والموازنات وتحاليل التكلفة وتحليل البدائل ... الخ. أي يطلب اتخاذ إجراء أو قرار معين.

- **تفسيرية:** هذا النوع من التقارير يحتوي على تفسير وشرح لبيانات أو الأرقام التي تم جمعها واستعراضها في نفس التقرير وتؤدي إلى فهم الموضوع المطروح بوضوح اكثر دون تقديم توصيات وتساعد على اتخاذ القرار الصحيح.

- **روتينية** :هي التقارير التي ترفع للإدارات بشكل روتيني ضمن ما هو متعارف عليه وعادة لا تشكل التقارير الروتينية أهداف تذكر إلا عند استعراضها أو إحصائها في المستقبل.[2]

[1] نفس المرجع، ص605.

[2] نفس المرجع، ص606.

5- معايير إعداد التقرير في وظيفة التدقيق الداخلي: يلزم المدققين الداخليين باعتماد عدة معايير عند قيامهم بإعداد هذه التقارير وتتمثل هذه المعايير في مناقشة النتائج و التوصيات مع المستويات الإدارية، مع إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد اكتمال فحص التدقيق، قد تنطوي على توصيات بتحسينات من شأنها المساهمة من رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة على هذه التقارير أن تتصف بالموضوعية والوضوح والاختصار وتفحص وتقيم التقارير من قبل مدير التدقيق و المراجعة الداخلية أو من نائب عنه لهذا المنصب قبل إصداره من قبل المدقق الداخلي.[1]

6- خصائص تقرير المدقق الداخلي: يراعي أن يتوفر للسادة المراجعين الداخليين الاستقلال في الرأي، وأن تترك لهم الحرية في عرض ما قد يبدو لهم من ملاحظات على السيد رئيس قسم المراجعة الذي يقوم بعرض هذه الملاحظات، إلى إدارة المنشأة للاطلاع وإصدار ما تراه مناسبا من تعليمات.

وعلى ذلك وجب تحديد أهم الخصائص التي تؤثر في تصميم التقارير حيث تتميز بأربع وهي:

ا) **المنفعة:** يجب أن يكون للتقرير هدف معين في خدمة الإدارة، وأن تعرض المعلومات في التقرير بشكل مختصر مفيد يحث المدير على اتخاذ القرارات المناسبة.

ب) **الشكل الملائم:** يجب أن تكون واضحة يسهل قراءتها وفهم محتواها.

ج) **محددة الهوية:** يجب أن تشمل المعلومات الأساسية التي تحدد هويته كالعناوين، أرقام الصفحات وتاريخ التقارير.

د) **الثبات:** يجب أن تعد على أسس وفترات زمنية ثابتة. وعلى ذلك يجب على المدقق الداخلي إعداد تقرير نتائج المراجعة النهائية بعد استكمال عمليات الفحص ورفعه إلى المختصين.[2]

7- إرشادات تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي: لإيصال النتائج المتعلقة بعملية التدقيق يلزم على المدققين إصدار تقرير مكتوب وموقع بعد انتهاء عملية الفحص التدقيقي ويمكن أن تستخدم تقارير مرحلية لإيصال المعلومات التي تتطلب اهتمام فوري وذلك من أجل إيصال تفسير في نطاق التدقيق للنشاط موضع المراجعة. تلقى هذه التقارير الضوء على نتائج التدقيق بحيث تكون مناسبة لتلك المستويات الإدارية التي تكون أعلى من رئيس

[1] عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص311-313

[2] ثناء على القباني، ونادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر،2006، ص111-112.

الوحدة موضع التدقيق، فعلى المدقق الداخلي مناقشة الاستنتاجات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي وهناك مقابلات بعد عملية التدقيق تتضمن:

- مناقشات وتوصيات أو مراجعة مسودات تقارير التدقيق مع كل رئيس قسم او دائرة مدققة.
- موضوعية التقارير ووضوحها، تتسم بالواقعية وعدم التحيز وخلوها من التحريف أو التشويه.
- تعرض الهدف من التدقيق ونطاقه ونتائجه، كما يجب أن تحتوي تعبيرا عن أري المدقق
- وصف المعلومات المتعلقة بالهدف من التدقيق.

ويمكن تجزئة الأيام المطلوبة لكتابة أو لإصدار التقارير من المنشاة الصغيرة كما يلي:

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

خلاصة

وكنتيجة حتمية لكون القوائم المالية صحيحة لابد أن تكون عملية التقييم والتحليل المالي صحيحة، وبناء على ما تقدم نجد أن التدقيق الداخلي للقوائم المالية قد ساهم في ضبط عملية تقييم الأداء وفق المعايير والشروط.

إن فحص النشاطات التشغيلية لا يساهم فقط في التكاليف وضبط أداء الأفراد فهو أيضا نقطة ايجابية من حيث الناحية المالية، وبالتالي كلما كانت صحيحة تكون مخرجات النظام المحاسبي صحيحة، فكون المدقق الداخلي يفصح العمليات التشغيلية فهو على دراية مسبقة بكون الحسابات المتعلقة بها والتي تدخل في إعداد القوائم المالية قد تمت تدقيقها وتحديد الانحرافات بها بشكل مسبق.

لا يتوقف دور المدقق الداخلي في كشف الأخطاء وتحديد الانحرافات والتجاوزات فقط بل يتعدى إلى تقديم الاقتراحات والتصحيحات المناسبة بها في شكل توصيات يتضمنها التقدير المقدم للإدارة العليا لأخذها بعين الاعتبار في اتخاذ القرارات، ليس هذا فقط بل يتعدى إلى متابعة تنفيذ تلك الإجراءات التصحيحية أولا بأول، لذلك فإن التدقيق الداخلي بنوعيه المالي والتشغيلي لا يساهم فقط في ضبط عملية تقييم الأداء المالي والتشغيلي بل أيضا يعتمد على الرفع من مستوى الكفاءة والفعالية في الإنجاز.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية "بمطاحن مرمورة" و"مجمع عمر بن عمر"-قالمة-

2021-2019

تمهيد

بعد الدراسة النظرية بما تحتويه من مفاهيم حول التدقيق الداخلي من جهة والأداء المالي من جهة أخرى، باعتبار أن التدقيق الداخلي إحدى الأدوات التي تساهم في تحسين الأداء المالي والمؤشرات الدالة عليه من نسب ومؤشرات مالية، ولمحاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، تم اختيار مؤسستين اقتصاديتين مختلفتين من حيث الطبيعة القانونية (عمومية وخاصة) متشابهتين من حيث النشاط (مطاحن) لإجراء الدراسة الميدانية.

يعتبر وجود التدقيق الداخلي في هذه الشركة ضرورة حتمية نظراً لكبر حجمها وتعدد فروعها وتعدد العمليات التي تقوم بها، فالتدقيق الداخلي يقدم عدة خدمات للمؤسسة والتي من بينها الكشف عن مستوى الأداء المالي في المؤسسة وتحسين مؤشراته. ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث متمثلة في:

المبحث الأول: الدراسة الميدانية بمؤسسة مطاحن مرمورة – هيليوبوليس – قالمة

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمركب عمر بن عمر – الفجوج – قالمة

المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسستين.

المبحث الأول: الدراسة الميدانية بمؤسسة مطاحن مرمورة –هيليوبوليس– قالمة

يعتبر مجمع AGRODIV قسنطينة من بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية الناشطة في مجال الصناعة الغذائية، لها عدة فروع في عدة ولايات من ربوع الوطن، الا انه تم اسقاط هذه الدراسة على وحدة الإنتاج المتواجدة بولاية قالمة فالغرض من هذا المبحث هو عرض بعض المفاهيم حول هذه الوحدة ومعرفة طبيعة نشاطها ومختلف هياكلها.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

أولا: نشأة المؤسسة:

انبثق مجمع رياض قسنطينة سنة 1982 في بادئ الأمر عن شركة سمباك التي تحولت بعدها إلى شركة بالأسهم وتهيكلت سنة 1989، بعد هذه العملية تحول المجمع إلى مجمع صناعي كبير يضم 11 شركة فرعية مهمتها تحويل الحبوب، الإنتاج وتسويق السميد، العجائن الغذائية، الكسكس، وتكعيب النخالة. وتذكر من هذه

الشركات فيما يلي:

- ✓ مطاحن الليطورال (سكيكدة)
- ✓ مطاحن بن هارون (ميلة)
- ✓ المطاحن الكبرى للعوينات (تبسة)
- ✓ مطاحن مرمورة (قالمة)

هذه الأخيرة نشأت في 24 ديسمبر 1997، والتي نتجت عن الإجراءات التي قام بها مجمع السميد بقسنطينة، والمتمثلة في تقسيم وحداته في نهاية سنة 1997، حيث تضم وحدتين للإنتاج هما:

–مطاحن بوشقوف والتي تبلغ طاقتها الإنتاجية 850 قنطار في اليوم.

– مطاحن هيليوبوليس والتي تبلغ طاقتها الإنتاجية 650 قنطار في اليوم.

ثانيا: تعريف واهداف مؤسسة مطاحن مرمورة – هيليوبوليس

1- التعريف بالمؤسسة

سنقوم بتعريف مؤسسة وحدة مطاحن مرمورة بهيليوبوليس المرآب التجاري والصناعي – مرمورة – قالمة

(المؤسسة محل الدراسة)، حسب أربعة عناصر: الموقع الجغرافي، رأسمالها، اليد العاملة، النشاط ومجال العمل. وهي موضحة كالآتي:

- موقعها: تقع وحدة مطاحن مرمورة بدائرة هيليوبوليس في الجهة الشرقية، وبالضبط بلدية هيليوبوليس، بن بروق حسين على الطريق الوطني رقم 21 تتربع الوحدة على مساحة 125000 متر مربع مقسمة على عدة هياكل منها الإدارة، ورشة الصيانة، ورشة الإنتاج، مركز التخزين...
- اليد العاملة: تبلغ اليد العاملة 120 عاملا، موزعة حسب المهنة كما يلي:

الجدول رقم (02) توزيع اليد العاملة حسب الفئة المهنية

الفئة المهنية	العدد	٪
إطار مسير	01	1.52
إطار سامي	09	5.92
إطار متوسط	14	9.21
المهرة	43	28.29
التنفيذ	85	55.06
المجموع	152	100

المصدر: معلومات مجمعة من إدارة مؤسسة مرمورة

الجدول رقم (**03**): توزيع اليد العاملة حسب مجال النشاط:

النشاط	العدد	٪
الإنتاج	**85**	**55.92**
الدعم التقني	**26**	**17.11**
الإدارة	**41**	**26.97**
المجموع	**152**	**100**

المصدر: معلومات مجمعة من إدارة مؤسسة مرمورة

- **النشاط ومجال العمل**: نشاط الوحدة يقتصر على تصنيع وتسويق السميد العادي والممتاز، وذلك باستخدام المادة الأولية الوحيدة وهي القمح الصلب، بالإضافة إلى الزوال (النخالة) والتي تعتبر كفضلات مباعة. أما مجال نشاطها فهو وطني، ولكن حاليا يقتصر في الغالب على الولايات: قالمة وسوق أهراس.

2– أهداف المؤسسة:

تهدف مؤسسة مطاحن مرمورة كأي مؤسسة أخرى إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- ✓ توجيه الإنتاج نحو منتجات ذات نوعية جيدة يكون السوق بحاجة إليها وإتباع سياسة توزيع مناسبة.
- ✓ التحكم في السوق بالمادة المنتجة من خلال الاهتمام بالتسويق.
- ✓ عقلة استعمال الموارد البشرية وإعادة التركيز على المهام الرئيسية.
- ✓ التوفيق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، والتقليص من التكاليف.
- ✓ استثمار الموارد المالية المتاحة بشكل جيد للحصول على أكبر عائد وتقليل الاحتياجات المالية.
- ✓ المحافظة على قدر كافي من السيولة لمواجهة الظروف الطارئة.

ثالثا: الإطار والهيكل التنظيمي للمؤسسة: سنتطرق في هذا المطلب إلى الحديث عن أقسام المؤسسة كل قسم على حدا، وفي الأخير ستقوم بإعداد مخطط يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

1- الإطار التنظيمي للمؤسسة: تضم وحدة مطاحن مرمورة بقالمة الأقسام الأساسية:

- **مديرية الوحدة:** وتشمل ما يلي:

  - المدير، الذي يعتبر أعلى رتبة في الوحدة، حيث يقوم بمتابعة سير عمل الوحدة يوميا، وكذا وضع القرارات ومراقبة كل العمليات وإصدار الأوامر، بالإضافة إلى المصادقة على الوثائق التي تحول إليه بعد دراستها ومراجعتها.

  - **الأمانة العامة:** وهي الرابطة بين العملاء والمدير، وتقوم بإيصال كل الوثائق التي تحتاج إلى توقيع وتحرص على الاجتماعات الإدارية وتستقبل الاتصالات.

- **مصلحة المستخدمين:** وتهتم بشؤون الموارد البشرية، كما تشرف على قسم التموين وتقوم بمتابعة المتربصين والعاملين.

- **مصلحة الوقاية والأمن:** هدفها الحفاظ على موجودات المؤسسة من الضياع، والبداية الكاملة، بالإضافة إلى توفر الحماية للعاملين.

- **مصلحة التجارة:** تلعب هذه المصلحة دورا رئيسيا في تمويل الوحدة بالقمح الصلب الضروري لعملية الإنتاج عد تلقي ملفات مختلف المصالح.

– **مصلحة المحاسبة المالية:** تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح حيث تقوم بمختلف العمليات المحاسبية والمالية ومراجعتها، كما تقوم بإعداد الميزانية الختامية، وهي تنقسم إلى فرعين:

  - **فرع المحاسبة العامة:** تقوم بتسجيل العمليات التي تقوم هما الوحدة يوميا والمتعلقة بالمشتريات والمخزونات والمبيعات.
  - **فرع الخزينة والمالية:** تعالج هذه المصلحة العمليات من خلال التسجيل في 14 يومية.

– **مصلحة النقل:** تتكفل هذه المصلحة بتمويل الوحدة الإنتاجية بالمادة الأولية وإيصال السميد إلى مراكز التوزيع.

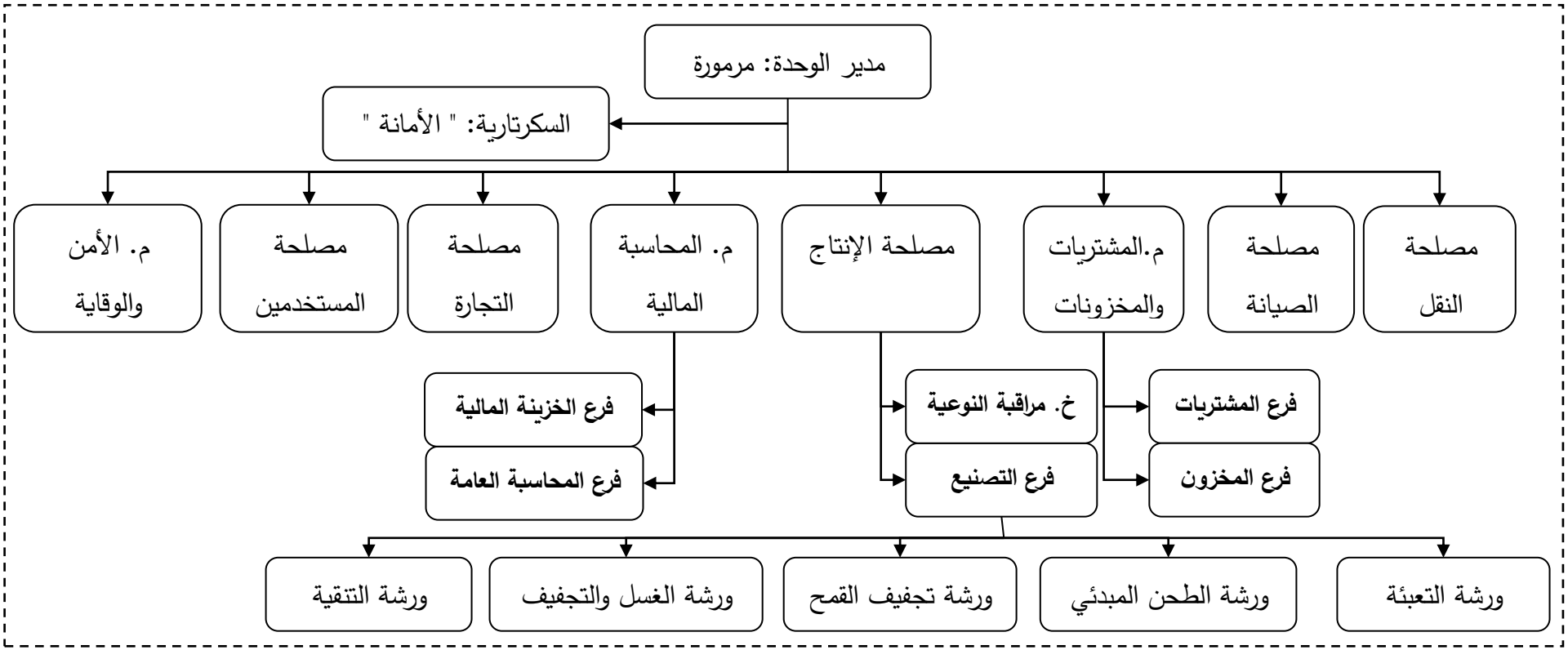
– **مصلحة الإنتاج:** تقوم بالإشراف على عملية الإنتاج ابتداء من دخول المادة الأولية إلى ورشات الإنتاج إلى أن تصل إلى المرحلة النهائية وتصبح منتوجا تاما.

- **مصلحة الصيانة:** فهي تعني مسؤولية كل مصنع أو قسم إنتاج عن أعمال الصيانة الخاصة به

- **مصلحة المشتريات والمخزونات:** ويشرف عليها كل من رئيس المصلحة ورئيس فرع المشتريات وفرع المخزونات.

2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة: يوضح الشكل الآتي هيكل المؤسسة التنظيمي

الشكل رقم (7): الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن مرمورة– هيليوبوليس–



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: تدقيق الدورة التشغيلية لمطاحن مرمورة:

تتمثل الدورة التشغيلية لمؤسسة مرمورة في مصلحة المشتريات والمخزونات ومصلحة التجارة باعتبارها المسؤولة عن عمليات البيع والخزينة لمصلحة المحاسبة والمالية.

أولا: الرقابة الداخلية وتدقيق دورة المبيعات:

1– الرقابة على دورة المبيعات: تتعامل مؤسسة مطاحن مرمورة مع مجموعة من العملاء منهم الخواص وتجار الجملة، وتجار التجزئة، ومراكز البيع التابعة لها على مستوى ولاية قالمة، بالإضافة إلى تعاملاتها مع المستهلكين بشكل مباشر. تبدأ عملية البيع بتلقي مصلحة التجارة طلبيات من العملاء عبر الهاتف ويتم التواصل بعدها مع أمين المخزن من طرف رئيس المصلحة للتأكد من توفر المخزون السلعي على ما يكفي من السميد ليتم بعدها تجهيز الطلبية من طرف أمين المخزن وتقييدها باسم العميل المعني.

تشحن البضاعة في التاريخ المحدد وترسل للعميل مرفقة بإذن المرور، ويحتفظ لديه بنسخة منه، ثم يقوم بإعداد وصل خروج من ثلاث نسخ، يقدم نسختان لمصلحة التجارة، ويحتفظ بالثالثة، وبعد انقضاء أسبوع يقوم رئيس المصلحة التجارية بتحضير فاتورة من ثلاث نسخ على ضوء المعلومات المدونة في وصل الخروج، حيث يقدم النسخة الأولى للعميل، والثانية لمصلحة المحاسبة، ويحتفظ بالثالثة، تحمل الفواتير ووصولات الخروج أرقاما تسلسلية.

أما رئيس مصلحة المحاسبة المالية عند استلامه الفاتورة يقوم بمراقبة السعر والتأكد من توافقه مع السعر المدون في قائمة الأسعار، ثم يقوم بتسجيل الفاتورة في دفتر المبيعات، وتسجل المؤسسة عمليات البيع في دفتر المبيعات.

2– تدقيق دورة المبيعات: بعد اللقاء والمناقشة مع المدقق الداخلي الخاص بمطاحن مرمورة تبين أنه قام بمهمات تخص الدورة التجارية على مستوى المؤسستين الفرعيتين بوشقوف وهيليوبوليس في شهر أفريل وكانت من أهم التوصيات المقدمة ما يلي:

- **على مستوى وحدة بوشقوف ونقاط بيعها:**

- تحديث السجلات (المدخلات والمخرجات والإيصالات) على مستوى 5 نقاط بيع كل من بوشقوف وهيليوبوليس

- يجب إكمال ملفات العملاء غير المكتملة
- متابعة الدفعات اليومية
- يجب أن يكون مدير المبيعات مسؤولا عن إعداد ملفات العملاء
- إلزامية إتباع الإجراء التجاري الجديد لتأسيس قسائم التحميل
- إلزامية ختم وتوقيع مدير الشحن على قسائم التسليم بدلا من مدير المبيعات وفقا لإجراءات المبيعات الجديدة
- فتح الدفاتر: دفتر ملاحظات فارغ للدعم، دفتر ملاحظات خارطة الطريق، دفتر قسيمة إعادة الإدماج)
- فتح سجل تتبع للوسائط المدرجة والمعلومة بالأحرف الأولى

➢ **على مستوى وحدة هيليوبوليس:**

- يجب إكمال ملفات العملاء غير المكتملة
- متابعة الدفعات اليومية
- يجب أن يكون مدير المبيعات مسؤولا عن إعداد ملفات العملاء
- إلزامية إتباع الإجراء التجاري الجديد لتأسيس قسائم التحميل
- إلزامية ختم وتوقيع مدير الشحن على قسائم التسليم بدلا من مدير المبيعات وفقا لإجراءات المبيعات الجديدة
- فتح الدفاتر: دفتر ملاحظات فارغ للدعم، دفتر ملاحظات خارطة الطريق، دفتر قسيمة إعادة الإدماج)
- فتح سجل تتبع للوسائط المدرجة والمعلومة بالأحرف الأولى. (أنظر الملحق رقم 01، ص1-2)

ثانيا: الرقابة الداخلية وتدقيق دورة المشتريات والمخزونات

1- الرقابة على دورة المشتريات والمخزونات:

تبدأ عملية الشراء بتقديم أمر الشراء من طرف رئيس مصلحة الإنتاج إلى رئيس مصلحة المشتريات والمخزونات ويتضمن هذا الأمر تفاصيل البضاعة المطلوبة سواء كانت مادة أولية أو معدات إنتاجية، يقوم رئيس مصلحة المشتريات بتحرير وصل الشراء بالمواد اللازمة، والقيام باختيار الطريقة المناسبة للشراء وفق القوانين الداخلية للمؤسسة. بعد اختيار المورد حسب المعايير الأساسية يتم تسجيل الطلبية، ثم يحرر وصل الطلب ويكون بثلاث نسخ، نسخة للمورد وأخرى لمصلحة المحاسبة والمالية ويحتفظ بالأخيرة في مصلحة المشتريات.

بعد دخول المشتريات للمخزون يقوم رئيس المصلحة بناءا على الفاتورة المرسلة من المورد بتحرير وصل الاستلام ويكون من نسختين، يحتفظ بنسخة وترسل الأخرى إلى مصلحة المحاسبة والمالية لتسجل محاسبيا.

بعد الانتهاء من عملية الشراء والتأكد من كل الفواتير والوصول ننتقل إلى مرحلة التخزين لكافة المشتريات على مستوى المخزن.

يرتبط فرع المخزونات بمصلحة المشتريات ويمسك من طرف أمين المخزن، وتتمثل وظيفته في تزويد مصلحة الإنتاج بمستلزمات العملية الإنتاجية، وكذا الاحتفاظ بالمنتجات تامة الصنع لحين بيعها وتسليمها أو توزيعها على نقاط البيع، وتسجل جميع عمليات دخول وخروج المواد من المخزن في سجلين منفصلين يمسكان من طرف أمين المخزن.

2- تدقيق دورة المشتريات والمخزونات: اما في شهر جويلية، كانت مهمة المدقق تتعلق بتدقيق دورة المشتريات والمخزونات على مستوى المؤسستين الفرعيتين بوشقوف وهليوبوليس وكانت أهم الملاحظات المقدمة ما يلي:

- **على مستوى وحدة هيليوبوليس:**

- تعزيز خدمات إدارة المشتريات والمخزون من قبل أمين المخزون
- يجب تحديد أوضاع حركة المخزون المختلفة يوميا وفقا لإجراءات ادارة المخزون
- إنشاء طلبات التوريد

- **على مستوى وحدة بوشقوف:**

- تعزيز خدمات إدارة المشتريات والمخزون من قبل أمين المخزن
- يجب تحديد أوضاع حركة المخزون المختلفة يوميا وفقا لإجراءات إدارة المخزون
- إنشاء طلبات التوريد وطلبات الشراء
- يجب أن تكون كل عملية شراء لقطع الغيار مصحوبة بمذكرة تسليم يحتفظ بها قسم إدارة المشتريات والمخزون
- فتح سجل خردة التغليف في قسم إدارة المشتريات والمخزون. (أنظر الملحق رقم 01، ص2-3)

ثالثا: الرقابة الداخلية ومراجعة دورة الإنتاج

1- الرقابة على دورة الإنتاج:

تتم الرقابة على الإنتاج في مؤسسة مطاحن مرمورة بالمقارنة بين الكميات المتوقع انتاجها والكميات المنتجة فعلا، والكميات المتوقع استهلاكها من مختلف المواد والمكونات وتلك المستهلكة فعلا، والتكاليف المعيارية الخاصة بالإنتاج والتكاليف الحقيقية، ثم يتم تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها من أجل تصحيحها في أنشطة الإنتاج لاحقا.

يتطلب من المدقق فحص ومراقبة عملية الإنتاج على مستوى الوحدات المتواجدة بالمؤسسة، من خلال الاتصال برؤساء المصالح، وبعد الإطلاع على التقارير السابقة، يقوم بتحديد الأهداف المرجوة من المهمة، وبعد القيام بفحص ومعاينة عينة من الوثائق والسجلات والتأكد من العمليات المنجزة خلال الفترة المهنية، يحرر المدقق تقرير يتضمن موضوع الدراسة. من خلال هذه العمليات يتم التأكد من مختلف الحركات والمعاملات الواجب القيام بها كالتأكد من ضمان تسليم مادة القمح من خلال وصل الوزن وأوراق العبور، ودفاتر الإنتاج والمحاضر الجرد للمنتجات التامة الصنع، لتحقيق عملية سلسة للإنتاج.

2- تدقيق دورة الإنتاج:

في شهر ديسمبر، كانت مهمة المدقق تتعلق بتدقيق دورة الإنتاج على مستوى المؤسستين الفرعيتين بوشقوف وهليوبوليس وكانت أهم التوصيات المقدمة ما يلي:

- **على مستوى وحدة بوشقوف**

✓ تعزيز قسم الإنتاج بشخص مؤهل.
✓ إلزامية ختم وتوقيع مدير الإنتاج على تقارير الإنتاج العمومي
✓ ضمان توفير مواد خام عالية الجودة لزيادة معدل الاستخراج
✓ إلزامية تطبيق مجموعة AGRODIV الجديد على مستوى وحدتي الإنتاج

- **على مستوى وحدة هيليوبوليس**

✓ إلزامية تطبيق مجموعة AGRODIV الجديد على مستوى وحدتي الإنتاج. (أنظر الملحق رقم 01، ص3-4)

المطلب الثالث: عرض وتحليل القوائم المالية في مطاحن مرمورة

ذكر في الجانب النظري ان اهم المؤشرات التي يستخدمها المسيرين في تقييم التوازن المالي هي: راس المال العامل الدائم، احتياج راس المال العامل، الخزينة، كل هذه المؤشرات لا يمكن حسابها الا بإعداد القوائم المالية وهي الميزانية المالية، قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).

أولا: عرض القوائم المالية للمؤسسة

1- الميزانية المالية: سنعرض الميزانية المالية للسنوات 2019-2021 مأخوذة بالمبالغ الصافية والممثلة في جانبي الأصول والخصوم.

جدول رقم (04): ميزانية الأصول المختصرة لمطاحن مرمورة للفترة 2019-2021

الأصول	2019	2020	2021
مجموع الأصول غير جارية	241350291,59	245325119,26	251089441,89
قيم الاستغلال	39211323,88	29338051,29	31539734,41
قيم غير جاهزة	20808384,12	22306907,4	22815554,36
قيم جاهزة (موجودات)	74350401,22	122063840,12	153980631,31
مجموع أصول لجارية	**134370109,22**	**173708798,81**	**208336182,42**
مجموع الأصول	**375720400,81**	**419033918,07**	**459425624,31**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة "انظر الملحق رقم 02"

جدول رقم (05): ميزانية الخصوم المختصرة لمطاحن مرمورة للفترة 2019-2021

الخصوم	2019	2020	2021
أموال خاصة	177743550,89	363880280,99	394909529,94
الخصوم غير جارية	171788818,43	27449238,99	31150221,90
الخصوم الجارية	26188031,49	27704398,09	33365872,47
مجموع الخصوم	**375720400,81**	**419033918,07**	**459425624,31**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة "انظر الملحق رقم 03"

2– جدول حسابات النتائج: عرض جدول حسابات النتائج بالمبالغ الصافية.

جدول رقم (06): جدول حسابات النتائج لمطاحن مرمورة للفترة 2019–2020–2021

البيان	2019	2020	2021
إنتاج السنة المالية	805024633,05	900950078,42	835784252,81
استهلاك السنة المالية	-673046179,56	-732466526,92	-666915470,24
القيمة المضافة للاستغلال	131978453,49	168483551,50	168868782,57
الفائض الإجمالي للاستغلال	18122187,66	42041547,78	47274660,36
النتيجة العملياتية	15453918,65	38889204,58	38256977,00
النتيجة المالية	0	0	0
النتيجة العادية قبل الضريبة	15453918,65	38889204,58	38256977,00
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	15828444,33	39685726,69	38221782,45
النتيجة الصافية	15828444,33	39685726,69	38221782,45

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية "انظر الملحق رقم 04"

ثانيا: تحليل الأداء المالي للمؤسسة

1– تحليل الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

تطرقنا في الجانب النظري الى مجموعة من المؤشرات التي تمكننا من قياس التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية، حيث يعتبر أهمها:

جدول رقم (07): حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة مطاحن مرمورة للفترة 2019–2021

المقياس	العلاقة	2019	2020	2021
راس مال العامل الدائم	الأموال الدائمة– الأصول الثابتة	108182077,73	146004400,72	174970309,95
راس المال العامل الخاص	الأموال الخاصة — الأصول الثابتة	-63606740,70	118555161,73	143820088,05
راس المال العامل الأجنبي	راس المال الإجمالي – راس المال الخاص	197976849,92	55153637,08	64516094,37
احتياج راس المال العامل	الأصول المتداولة– القيم الجاهزة– (ديون ق ا– سلفات مصرفية	33831676,49	23940560,61	20989678,63
الخزينة	رأس مال العامل– احتياجات رأس المال العامل	74350401,61	122063840,1	153980631,3

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية.

2– تحليل الأداء المالي بواسطة النسب المالية: سنستعرض في هذا المطلب اهم النسب المالية المستخدمة في تقييم الاداء لمؤسسة مطاحن مرمورة للفترة 2019-2021

جدول رقم (08): النسب المالية لمطاحن مرمورة للفترة 2019–2021

المقياس	العلاقة	2019	2020	2021
نسبة السيولة العامة	الاصول المتداولة / الديون قصيرة الاجل	5,13	6,27	6,24
نسبة السيولة السريعة	الاصول الجارية – المخزون السلعي / الديون قصيرة الاجل	3,63	5,21	5,29
نسبة السيولة الجاهزة	القيم الجاهزة / الخصوم المتداولة	2,83	4,40	4,61
نسبة التمويل الدائم	الاموال الدائمة / الاصول الثابتة	1,45	1,60	1,70
نسبة التمويل الخاص	الاموال الخاصة / الاصول الثابتة	0,74	1,48	1,57
نسبة التمويل الخارجي	مجموع الديون / مجموع الأصول	1,90	7,90	7,12
نسبة الاقتراض	مجموع القروض / مجموع الاصول	0,40	-	-

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمركب عمر بن عمر –الفجوج – قالمة

الدراسة الميدانية الثانية كانت على مستوى مركب "مطاحن عمر بن عمر –الفجوج– قالمة–" نظرا للمكانة التي تحتلها في السوق الوطني، إضافة الى كونها تمتلك نفس نشاط "مطاحن مرمورة" وسوف نحاول إعطاء نظرة تفصيلية عن هذه المؤسسة.

المطلب الأول: نشأة مجمع عمر بن عمر

أولا: نبذة عامة

إنّ المجمع العائلي بن عمر هو مجمع مختص في إنتاج مصبّرات الطماطم، الهريسة، مربى الفواكه، السميد، والعجائن الغذائية بمختلف أنواعها ولقد قام بتوسيع نشاطه ليشمل حتى القطاع العقاري، فهو في حالة نمو مستدام حيث أصبح جزء لا يتجزأ من هذه الصناعة في الجزائر لأنه التزم بتزويد المستهلكين بمنتجات ذات جودة عالية.

تأسس مجمع بن عمر في 1984 على يد الراحل عمر بن عمر بإنشاء وحدة صغيرة لتعليب الطماطم، الهريسة، والمربى وهذا ببلدية بوعاتي محمود بولاية قالمة وهو لا يزال ينمو ويتوسع ليشمل الآن المؤسسات الفرعية التالية:

- ✓ مؤسسة مصبرات عمر بن عمر CAB.
- ✓ مؤسسة أفق تنمية الزراعة HDA.
- ✓ مؤسسة حبوب بن عمر
- ✓ مؤسسة ترقية بن عمر
- ✓ مؤسسة بناء بن عمر
- ✓ مؤسسة ش.ذ.ا.المتوسطية للمطاحن MMC.
- ✓ مؤسسة مطاحن بن عمر MAB.

وهذه الأخيرة هي التي تتمحور حولها دراستنا.

- **أرقام خاصة بمجمع عمر بن عمر**: إنّ مجمع عمر بن عمر هو:
  - ✓ 07 مؤسسات فرعية.
  - ✓ معدل نمو مكوّن من رقمين منذ أكثر من 20 سنة مع تحقيق رقم أعمال يقدر بحوالي 22 مليار دينار.
  - ✓ شبكة توزيع تضم 49000 نقطة بيع...
  - ✓ خلق 1900 منصب عمل.
  - ✓ ميزانية خاصة بالبحث والتطوير تقدر بحوالي 49 مليون دينار.
  - ✓ ميزانية خاصة بالتكوين تقدر بنحو 13 مليون دينار.
  - ✓ مساهمات ضريبية وشبه ضريبية تقدر بنحو 436 مليون دينار.

ثانيا: التعريف بمطاحن عمر بن عمر

في سنة 2000 عرف مجمع بن عمر أول تنويع له في الحبوب مع إطلاق مطاحن عمر بن عمر لإنتاج الأغذية الأساسية المستمدة من القمح الصلب وهذا في بلدية الفجوج ولاية قالمة. فعلى مر السنين أثرت مطاحن بن عمر أنشطتها التحويلية وذلك من أجل تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات تلبي احتياجات استهلاك السوق المحلية من سميد، كسكس، وعجائن غذائية.

بدأت مطاحن بن عمر نشاطها في سنة 2002 مع قدرة سحق للقمح الصلب تقدر ب 300 طن/ يوم مما جعلها اليوم من أهم المتعاملين في مجال إنتاج الأغذية المستمدة من القمح الصلب في الجزائر خاصة بعد إنشاء وحدة جديدة لإنتاج العجائن الغذائية في سنة 2009، ونظرا لمطابقة منتجات مطاحن بن عمر للمعايير الدولية فهذا جعلها تحوز على شهادة الأيزو (ISO) المتعلقة بالأمن الغذائي ممّا سمح لها بدخول الأسواق الأجنبية وتصدير منتجاتها إلى الخارج، وفي نفس الوقت فهي تزوّد السوق الجزائرية بالمواد الغذائية التالية: عجائن غذائية (طويلة، قصيرة، خاصة)، الكسكس (رقيق، متوسط، خشن) بالإضافة إلى السميد مع القدرات التالية:

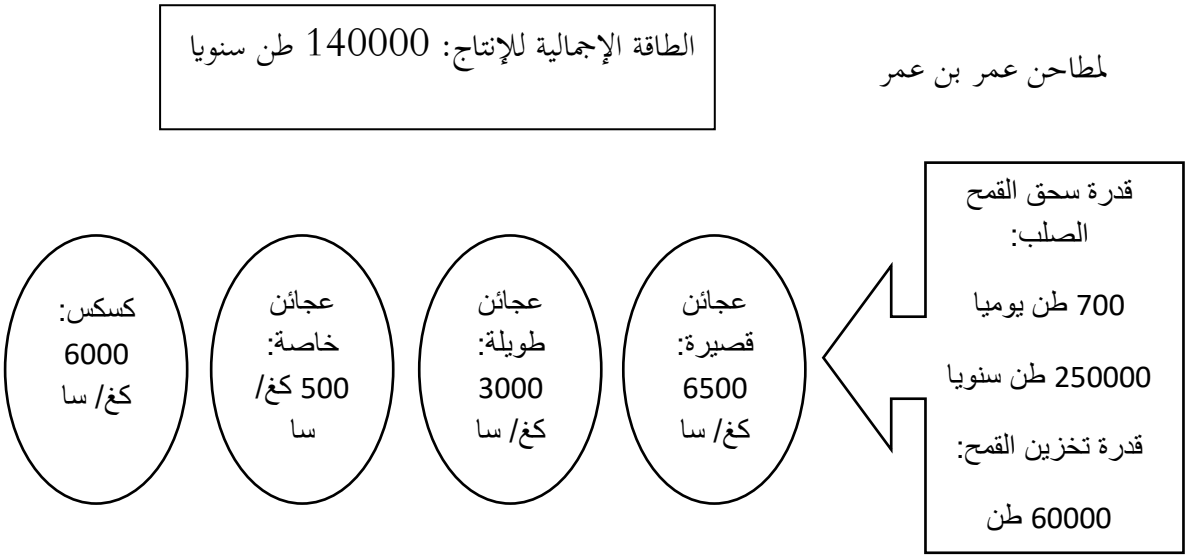
- سحق 700 طن يوميا من القمح الصلب أي ما يعادل حوالي 250000 طن سنويا مع قدرة تخزين للقمح بحوالي 60000 طن.
- عجائن قصيرة 6500 كغ/ ساعة، عجائن طويلة 3000 كغ/ ساعة، وعجائن خاصة 500 كغ/ ساعة.

- الكسكس 6000 كغ/ ساعة.

إذن فالطاقة الإنتاجية السنوية هي 140000 طن بين الكسكس والعجائن الغذائية.

ويمكن توضيح هذه الإحصائيات من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم (8): الطاقة (القدرة)الإنتاجية

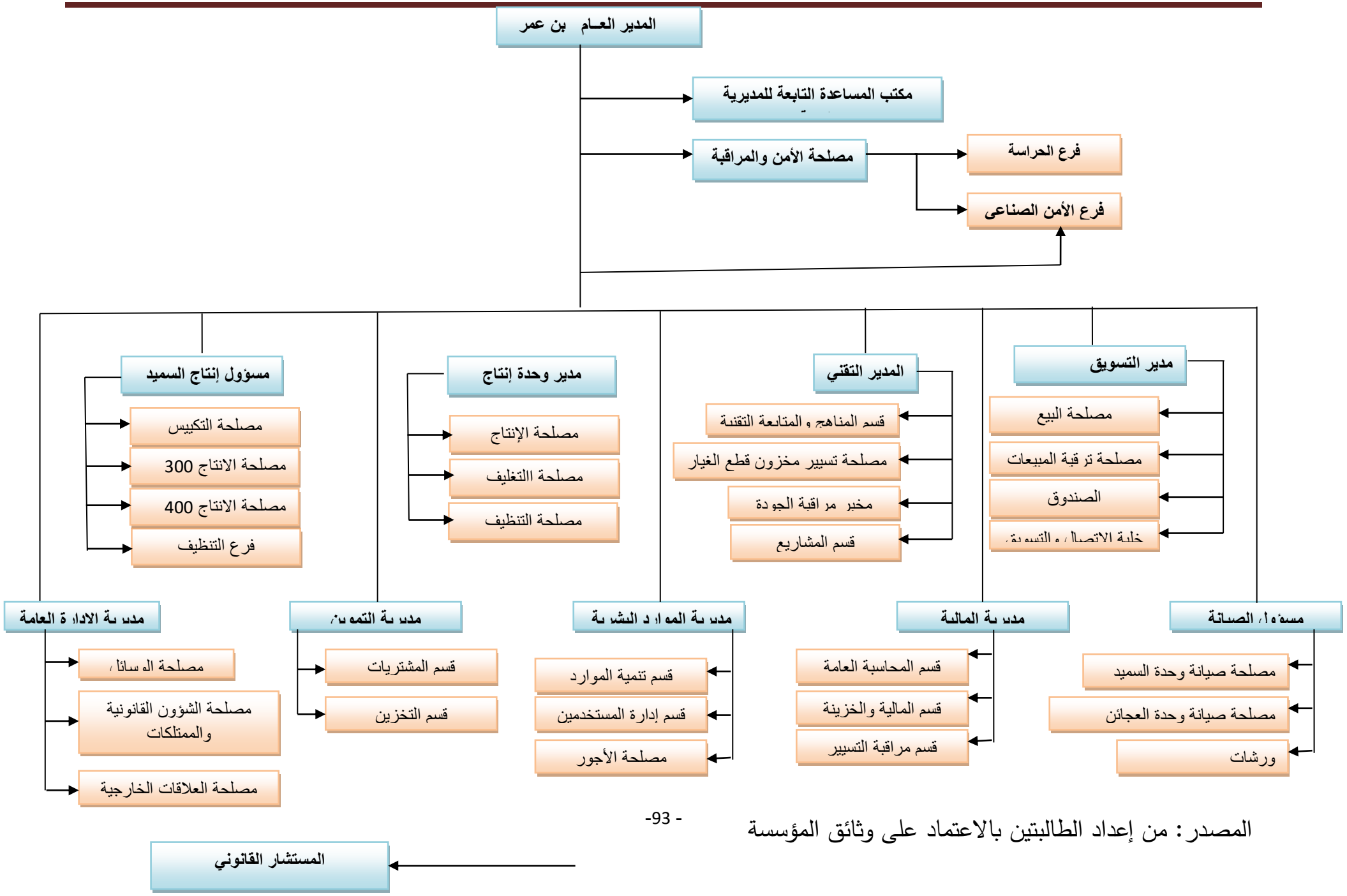


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

- **السميد والكسكس:** يعتبر السميد المصنوع من القمح الصلب المادة الغذائية الأولى التي بدأت مطاحن بن عمر بإنتاجها منذ سنة 2002، وفي سنة 2009 تم إضافة ثلاث خطوط إنتاج لمادة الكسكس.
- **العجائن الغذائية:** سواء كانت قصيرة، طويلة، أو خاصة فإن عجائن بن عمر تتقدم السوق الوطنية (تعتبر رائدة) من جهة، ومن جهة أخرى فهي تزاحم عمالقة أوربا في هذا القطاع في جزء من السوق الذين ينشطون فيه. غير أن المجمع يطمح في الذهاب أبعد من هذا الحد عن طريق دفع علامة "بن عمر" وجعلها في أرقى المواضع.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 9: الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمر بن عمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: تدقيق الدورة التشغيلية لمجمع عمر بن عمر

نظرا لاستحداث خلية التدقيق الداخلي في الآونة الأخيرة، قدمت لنا المؤسسة نماذج عملية عن برمجة عملية التدقيق الداخلي على مستوى وحدات ومصالح المؤسسة التي نعرضهما فيها:

أولا: إجراءات التدقيق الداخلي لمجمع عمر بن عمر

1- **برنامج التدقيق:** تضع الإدارة العامة وتنفذ، منذ بداية السنة المالية المعنية، برنامجًا سنويًا للتدقيق الداخلي "انظر الملحق 05".

يتم وضع برنامج التدقيق على أساس:

- ✓ النتائج والملاحظات المسجلة خلال تدقيقات العام الماضي،
- ✓ أهمية العملية،
- ✓ مخاوف الإدارة العامة "صحيفة اقتراح مهمة المراجعة الداخلية للحسابات" انظر الملحق 06 "،
- ✓ الموارد البشرية والمادية المتاحة،
- ✓ الملاحظات الواردة في تقارير مراقبي الحسابات.

يتم وضع برنامج التدقيق من قبل رئيس هيكل التدقيق ومراجعته من قبل الإدارة العامة للشركة.

يتم تنفيذ المهام غير المنصوص عليها في برنامج التدقيق السنوي بناءً على طلب الإدارة العامة.

مدير الهيكل يرسل التدقيق برنامج التدقيق المصادق عليه إلى مديري العمليات المختلفين، لتنفيذه.

يغطي برنامج التدخل السنوي جميع هياكل الشركة. بمجرد الموافقة عليه، يعد هذا البرنامج بمثابة تفويض لهيكل المراجعة ويمنحها الحق في الوصول إلى أي معلومات ضرورية لإنجاز مهامها.

2- **تخطيط التدقيق:**

- ➢ **اختيار فريق التدقيق:** يتكون فريق التدقيق الداخلي من رئيس البعثة ومدقق واحد أو اثنين. سيكون من المرغوب فيه أن يكون هذا الفريق مكملاً ولديه المهارات اللازمة لضمان نجاح المهمة.

- **خطاب الارتباط، تفويض التدقيق:** وفقًا لبرنامج تدخل التدقيق السنوي المعتمد من قبل الإدارة العامة، يتم إعداد خطاب ارتباط موقع من المدير العام " انظر الملحق 07" لكل مهمة، وهو ما يعادل تفويضًا بالتدخل من قبل المراجعين، في موعد لا يتجاوز 10 أيام قبل بدء مهمة التدقيق. يعلن خطاب الارتباط عن التدقيق، وتاريخ البدء، والمدة المتوقعة بالإضافة إلى اسم قائد المهمة والمدققين الذين سيشاركون.

3-منهجية إجراء مهمة التدقيق الداخلي: رسم تخطيطي عام لإجراء مهمة التدقيق الداخلي "انظر الملحق 8"

- **مرحلة التحضير:** خلال هذه المرحلة، التي يتم فتحها بأمر البعثة، سيقوم المدقق بتنفيذ جميع الأعمال التحضيرية قبل اتخاذ الإجراء. سيتعين عليه التعرف على الهيكل الذي سيتم تدقيقه، وفهم نقاط القوة والضعف فيه.

يعد مدير التدقيق، بالتعاون مع المراجعين، خطة التدقيق "برنامج لكل مهمة". يجب أن يحدد هذا البرنامج، بالإضافة إلى الموارد المادية والبشرية، مجال التدخل والأهداف المتوقعة وتاريخ المهمة ومدتها.

خلال المرحلة التحضيرية للبعثة، يجب أن يكون فريق التدقيق قد حدد التوصيات السابقة المتعلقة بالهيكل المدقق. في الواقع، فإن متابعتهم ودعمهم هو جزء واضح من المهمة الحالية.

معرفة المنطقة المراد تدقيقها: خلال هذه المرحلة، والتي تسمى أيضًا "خطة النهج"، سينظم المدقق معرفته بالكيان أو المنطقة المراد تدقيقها، مع الحرص على اختيار أنسب الأدوات والتقنيات لاكتساب المعرفة اللازمة. مهمة (مقابلة، استبيان رقابة داخلية، توثيق، إلخ).

يقوم مدير الارتباط بتطوير أو تكييف برنامج (برامج) العمل. الغرض منه هو تحديد وتوزيع وتخطيط ومراقبة عمل المراجعين.

- **مرحلة الإدراك:** تتوافق هذه المرحلة مع العمل الميداني، وفي هذا الوقت سيقدم المدقق الملاحظات والنتائج التي تسمح له بوضع توصياته.

✓ **الجلسة الافتتاحية:** يُعقد الاجتماع الافتتاحي في مقر الجهة الخاضعة للتدقيق، في مكان المهمة التي ستشارك فيها إدارة الخاضعين للتدقيق (المدير، رئيس القسم، رئيس الدائرة، إلخ) وفريق التدقيق الذي سيتولى المهمة. يتركز محتواها بشكل أساسي على النقاط التالية:

- عرض موجز لوحدة التدقيق،
- سياق وأهداف المهمة السياق = سبب المهمة (تنفيذ برنامج التدقيق، طلب محدد، إلخ) الأهداف = الغرض من المهمة
- نطاق المهمة: الكيان (الكيانات) المعنية أو العملية المعنية
- تقدم المهمة
- عرض المنهجية
- تقرير
- التقييم
- خطة العمل ومتابعة المهمة
- الجدول الزمني
- جهات الاتصال

بعد العرض التقديمي، يجيب المدققون على أسئلة التدقيق.

✓ **العمل الميداني**: خلال هذه المرحلة من مهمة التدقيق، سيتعين على المدقق تنفيذ برنامج التحقق الذي تم وضعه مسبقًا. اختبار التدقيق هو جزء من برنامج العمل. يتم تنفيذ الضوابط باستخدام أدوات التدقيق الداخلي المناسبة:

- إجراء مقابلات
- بناء الرسوم البيانية
- قم بعمل ملاحظات جسدية
- إجراء التسويات وعمليات التدقيق وإعادة البناء
- عرض ملفات الكمبيوتر
- إنشاء أوراق العمل

خلال هذه المرحلة، من المهم الاستماع إلى المدققين لتوسيع وتعميق مجالات التحقيق التي قد تكون ذات أهمية؛ في نهاية عمليات الفحص، سيؤكد أو يبطل نقاط الضعف المفترضة.

كل عطل مؤكد سوف يؤدي إلى إنشاء FRAP (كشف المشكلة وصحيفة التحليل) انظر"ملحق رقم9 "ما الذي سيتم تسجيله: الموجودات، الأسباب، النتائج، التوصيات.

تُستخدم جميع خطط إعداد التقارير المالية (FRAPs) لإعداد تقرير التدقيق الداخلي.

✓ **الجلسة الختامية:** حضور الجلسة الختامية للأشخاص الذين حضروا الجلسة الافتتاحية، يختتم هذا الاجتماع مرحلة التحقق، وسيقوم مدير البعثة بتقديم عرض شفوي للنتائج.

النقاط التي سيتناولها رئيس البعثة خلال هذا الاجتماع هي كما يلي:

- اشكر المدققين على ترحيبهم وتعاونهم خلال المهمة.
- اعرض النتائج التي تم التحقق من صحتها مع المدققين.
- ناقش التوصيات وخطط العمل، واجمع التعليقات.
- معالجة أي نقاط معلقة وعقبات أمام إنجاز المهمة (لا يتعلق الأمر بإثارة الصعوبات التي تم حلها ولكن العناصر التي أدت إلى الحد من المهمة المخطط لها في البداية)
- صف التقدم المحرز في المراحل التالية (الجدول الزمني لتولي مسؤولية خطط العمل، والتقرير، وما إلى ذلك).

– **مرحلة الخاتمة:** خلال هذه المرحلة، سيقوم المدقق بتقييم وتقديم النتائج (تقرير المراجعة) بالإضافة إلى شروط استخدامها. يجب معاقبة أي مهمة تدقيق داخلي من خلال إعداد تقرير تدقيق.

– **شكل تقرير التدقيق:** يتضمن تقرير التدقيق الداخلي بشكل عام ما يلي:

- ملخص مفصل.
- مقدمة موجزة تذكّر بمجال العمل وأهداف البعثة. كما يعرض تنظيم الوحدة أو الوظيفة المدققة.
- الملخص: يجب أن يكون موجزًا (صفحة إلى صفحتين) ويتضمن النتائج والتوصيات التي تستحق أن يلفت انتباه الشخص المسؤول ، الذي يجب أن يكون قادرًا على تكوين رأي بعد قراءته.
- جزء مفصل من التقرير: يعرض النتائج والتوصيات بترتيب منطقي ومتماسك.

▪ خطة العمل حيث يتم تنفيذها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة ولكل توصية من سيفعل ماذا ومتى. من الملائم تقديم نموذج تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بملئه.

نموذج تقرير التدقيق الداخلي "انظر الملحق رقم 10"

– **نشر تقرير التدقيق:** يجب إرسال تقرير التدقيق إلى الإدارة للحصول على معلومات، يجب أيضًا إرساله إلى المديرين الرئيسيين المعنيين بالتدقيق والذين لديهم القدرة على تنفيذ الإجراءات التصحيحية.

– **متابعة التوصيات:** إن متابعة التوصيات هي تنفيذ خطة العمل، وتقع ضمن التسلسل الهرمي للمدققين.

يجب على الأشخاص المسؤولين عن تنفيذ التوصيات، في حالة عدم تنفيذ التوصية، إبلاغ الشخص المسؤول، مع إبداء أسبابهم.

سيتلقى التدقيق الداخلي نسخة للمعلومات من أجل استكمال ملف التدقيق وربما التخطيط لمهمة تدقيق أخرى إذا كانت التوصيات غير المنفذة مهمة.

تؤدي بعض التخصيصات إلى متابعة من قبل هيكل المراجعة الداخلية "سيصدر تقرير متابعة".

ثانيا: تدقيق دورة المشتريات والإنتاج

بعد القيام بالزيارة الميدانية والمناقشة مع المدقق الداخلي تبين أن خلية التدقيق تم استحداثها ابتداء من شهر فيفري 2022 وتم الحصول على تقرير عن التدقيق الداخلي لكل من قسم الإنتاج، المبيعات والشراء "انظر الملحق رقم 11".

1- قسم انتاج السميد:

- ضمان الامتثال الصارم مع اتفاقية CCLS(تعاونية الحبوب والخضر الجافة)
- ضمان الامتثال الصارم مع برنامج الانتاج المصادق عليه

2- قسم المبيعات:

- يجب وضع رمز النشاط على الفواتير
- معالجة التناقضات السابقة

- الاحتفاظ بملف العميل الدائم
- التأكد من وضع العملاء على منصة CNRC (المركز الوطني للسجل التجاري)

3- قسم الشراء والتوريدات:

- الحفاظ على ملفات الموردين محدثة
- التأكد من وضع الموردين على منصة CNRC (المركز الوطني للسجل التجاري)
- الامتثال الصارم للالتزامات تجاه الموردين

المطلب الثالث: عرض وتحليل القوائم المالية في مؤسسة عمر بن عمر

أولا: عرض القوائم المالية للمؤسسة

1- الميزانية المالية

سنعرض الميزانية المالية للسنوات 2019-2020-2021 مأخوذة بالمبالغ الصافية والممثلة في جانبي الأصول والخصوم.

جدول رقم (09): ميزانية الأصول المختصرة لمركب عمر بن عمر للفترة 2019-2021

الأصول	2019	2020	2021
مجموع الأصول غير جارية	8369110657,52	7718075245,90	6640540552,97
قيم الاستغلال	3503213356,25	695746957,07	1090076629,50
قيم غير جاهزة	894352930,48	1296060626,28	1687160170,33
قيم جاهزة (موجودات)	327396258,53	2638739992,54	2929274554,04
مجموع أصول لجارية	**4724962545,26**	**4630547575,89**	**5706511353,87**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة "انظر الملحق رقم 12"

جدول رقم (10): ميزانية الخصوم المختصرة لمركب عمر بن عمر للفترة 2019–2021

الخصوم	2019	2020	2021
أموال خاصة	2808314459,05	2955197488,12	2986040892,60
الخصوم غير جارية	2578441862,47	2320597676,21	1804909303,69
الخصوم الجارية	7707316881,26	7072827657,46	7556101710,55
مجموع الخصوم	**13094073202,78**	**12348622821,79**	**12347051906,84**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة "انظر الملحق رقم 13"

2- جدول حسابات النتائج: عرض جدول حسابات النتائج بالمبالغ الصافية.

جدول رقم (11): جدول حسابات النتائج لمركب عمر بن عمر للفترة 2019-2020-2021

البيان	2019	2020	2021
انتاج السنة المالية	11243706984.90	8458659353,56	9400464828,66
استهلاك السنة المالية	9376163256,86	6673314548,76	6817012086,58
القيمة المضافة للاستغلال	1867543728,04	1785344804,80	2583452742,08
الفائض الإجمالي للاستغلال	964637858,08	861856876,73	1696939937,42
النتيجة العملياتية	522249752,19	243279146,54	-152434399,61
النتيجة المالية	-12276966,41	-38449792,47	-62901404,56
النتيجة العادية قبل الضريبة	509972785,78	204829354,07	-215335804,17
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	408030362,78	146883029,07	30843404,48
النتيجة الصافية	408030362,78	146883029,07	30843404,48

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية "انظر الملحق رقم 14"

ثانيا: تحليل الأداء المالي للمؤسسة

1- تحليل الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

تطرقنا في الجانب النظري الى مجموعة من المؤشرات التي تمكننا من قياس التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية، حيث يعتبر أهمها:

جدول رقم (12): حساب مؤشرات التوازن المالي لمركب عمر بن عمر للفترة 2019-2021

المقياس	العلاقة	2019	2020	2021
راس مال العامل الدائم	الأموال الدائمة- الأصول الثابتة	-5509837336	-2442280081,57	-1849590356,68
راس المال العامل الخاص	الأموال الخاصة – الأصول الثابتة	-5560796198,47	-4762877757	-3654499660
راس المال العامل الأجنبي	راس المال الإجمالي – راس المال الخاص	10285758743,73	9393425333,67	9361011014,24
احتياج راس المال العامل	الأصول المتداولة- القيم الجاهزة- (ديون ق ا- سلفات مصرفية	-3309750595	-5066556075	-7261284227
الخزينة	رأس مال العامل- احتياجات رأس المال العامل	-2200086741	2624275994	5411693871

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية.

2- تحليل الأداء المالي بواسطة النسب المالية

سنستعرض في هذا المطلب اهم النسب المالية المستخدمة في تقييم الاداء لمركب عمر بن عمر للفترة 2019-2021

جدول رقم (13): النسب المالية لمركب عمر بن عمر للفترة 2019-2021

المقياس	العلاقة	2019	2020	2021
نسبة السيولة العامة	الاصول المتداولة / الديون قصيرة الاجل	0,61	0,65	0,76
نسبة السيولة السريعة	الاصول الجارية — المخزون السلعي / الديون قصيرة الاجل	0,16	0,56	0,61
نسبة السيولة الجاهزة	القيم الجاهزة / الخصوم المتداولة	0,04	0,37	0,38
نسبة التمويل الدائم	الاموال الدائمة / الاصول الثابتة	0,64	0,68	0,72
نسبة التمويل الخاص	الاموال الخاصة / الاصول الثابتة	0,34	0,38	0,42
نسبة التمويل الخارجي	مجموع الديون / مجموع الأصول	1,27	1,31	1,32
نسبة الاقتراض	مجموع القروض / مجموع الاصول	0,20	0,19	0,15

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسستين

بعد القيام بعملية جمع المعلومات التي تتمثل في الحصول على القوائم المالية الخاصة "بمركب عمر بن عمر" و"مطاحن مرمورة" بالمؤسستين المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج، بالإضافة الى تقارير التدقيق التي من خلالها نستطيع قياس الأداء المالي بالمؤسستين للسنوات 2019-2021 باستخدام النسب والمؤشرات المالية.

المطلب الأول: تحليل نسب ومؤشرات التوازن المالي بمطاحن مرمورة

أولا: تحليل مؤشرات التوازن المالي

1- راس مال العامل الدائم: راس المال العامل موجب في السنوات الثلاث 2019-2020-2021 وفي تزايد مستمر هذا ما يؤكد ان المؤسسة تملك هامش امان.

2- راس المال العامل الخاص: راس المال العامل الخاص سالب في سنة 2019 هذا يدل على ان المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة ما يعني انها تعتمد على الموارد الخارجية، على عكس السنتين 2020-2021 راس المال العامل الخاص موجب أي ان المؤسسة تعتمد على مواردها الخاصة في تمويل أصولها الثابتة.

3- **رأس المال العامل الأجنبي:** نلاحظ انه موجب وفي تزايد مستمر.

4- الاحتياج في رأس المال العامل: راس المال العامل موجب في السنوات الثلاث 2019-2020-2020 وهذا مؤشر جيد للتوازن المالي في المؤسسة.

5- الخزينة: تبين ان رصيد الخزينة موجب في السنوات الثلاث هذا يدل على اليسر المالي في المؤسسة.

ثانيا: تحليل النسب المالية

1- نسبة السيولة العامة: تبين أن النسبة أكبر من 1بالمئة خلال السنوات الثلاث ما يدل على قدرة المؤسسة على تسديد ديونها في مواعيد استحقاقها.

2- نسبة السيولة السريعة: نلاحظ ارتفاع كبير في هذه النسبة أكبر من 0,5 ما يدل على ان فترة تحمل الديون طويلة نوعا ما وهذا لا يعد مؤشر إيجابي الى حد ما وعلى المؤسسة تقليص هذه الفترة لتوفير السيولة.

3- نسبة السيولة الجاهزة: تبين ان هذه النسبة أكبر من العدد 1، مما يدل على ان الديون قصيرة الاجل مدة استحقاقها تقل عن الأسبوع او الشهر.

4- نسبة التمويل الدائم: في كل سنوات الدراسة تبين لنا أن نسبة التمويل الدائم أكبر من الواحد وهذا يدل على أن المؤسسة تمول أصولها الثابتة وهي في وضع مريح.

5- نسبة التمويل الخاص: نلاحظ أن هذه النسبة أقل من الواحد في سنة 2019 هذا يدل على عدم استطاعة المؤسسة على تمويل الأصول الثابتة بأموالها الخاصة ما سبب الاستعانة بالديون طويلة الاجل، بينما في سنتي 2020-2021 نلاحظ أن هذه النسبة تفوق الواحد ما يدل ان الأموال الخاصة بالمؤسسة تغطي أصولها الثابتة.

6- **نسبة التمويل الخارجي:** النسبة جيدة في سنة 2019 لكنها ارتفعت في سنتي 2020-2021 مما يدل على زيادة الديون الخارجية للمؤسسة أي أنها تلجأ الى جزء من الأصول لتغطية ديونها وهذا مؤشر سلبي.

7- **نسبة الاقتراض:** تبين ان هذه النسبة معقولة في سنة 2019 ما يدل على ان نسبة المساهمات الخارجية ضئيلة، اما في السنتين 2020-2021 نسبة الاقتراض معدومة ما يدل على ان المؤسسة تعتمد في تمويل موجوداتها على امكانياتها الذاتية.

المطلب الثاني: تحليل نسب ومؤشرات التوازن المالي في مركب عمر بن عمر

أولا: تحليل مؤشرات التوازن المالي

1- راس مال العامل الدائم: تبين ان راس المال العامل سالب في كل سنوات الدراسة وهذا مؤشر سيء يدل على ان الأموال الدائمة غير كافية لتمويل بالتالي تعاني من مواجهة صعوبات توازنها المالي.

2- راس المال العامل الخاص: تبين انه سالب في كل سنوات الدراسة وهذا يدل على قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة عن طريق الأموال الخاصة.

3- **رأس المال العامل الأجنبي:** يمثل حجم الديون الملقاة على عاتق المؤسسة والتي تكلفها أعباء إضافية (فوائد).

4- الاحتياج في رأس المال العامل: نلاحظ ان راس المال العامل سالب في السنوات الثلاث، ما يدل على ان المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات دورة الاستغلال بواسطة موارد الدورة العادية، ولم تعتمد على وسائل وموارد مالية أخرى.

5- الخزينة: تبين ان في سنة 2019 كان رصيد الخزينة سالب وهذا مؤشر غير جيد يدل على العجز المالي وفي السنتين 2020-2021 أصبح موجب دلالة على اليسر المالي.

ثانيا: تحليل النسب المالية

1- نسبة السيولة العامة: تبين ان هذه النسبة اقل من واحد بالمئة، ما يدل على ان غير قادرة على تغطية الديون القصيرة بالأصول المتداولة.

2- نسبة السيولة السريعة: تبين ان في سنة 2019 النسبة اقل من 0,5 ما يعني عدم كفاية مصادر التمويل على تسديد التزاماتها قصيرة الاجل، اما في السنتين 2020-2021 النسبة أكبر من 0,5 هذا ما يدل على كفاية مصادر التمويل

3- نسبة السيولة الجاهزة: تبين ان هذه النسبة اقل من 1، مما يدل على ان الديون قصيرة الاجل مدة استحقاقها تزيد عن الأسبوع او الشهر مما يتيح للمؤسسة عدم ترك أموال سائلة بدون استعمالها في أصول أخرى.

4- نسبة التمويل الدائم: نلاحظ ان هذه النسبة تقل عن واحد بالمئة في كل سنوات الدراسة، وهذا يدل على ان الأموال الدائمة غير قادرة على تغطية الأصول الثابتة.

5- نسبة التمويل الخاص: تبين أن هذه النسبة أقل من الواحد في السنوات الثلاث 2019-2020-2021 هذا يدل على عدم استطاعة المؤسسة على تمويل الأصول الثابتة بأموالها الخاصة ما سبب الاستعانة بالديون طويلة الاجل.

6- **نسبة التمويل الخارجي:** كلما كانت هذه النسبة منخفضة كلما كان الضمان أكبر لديون الغير.

7- **نسبة الاقتراض:** تبين ان هذه النسبة معقولة ومتناقصة في السنوات الثلاث 2019-2020-2021 ما يدل على ان نسبة المساهمات الخارجية ضئيلة.

المطلب الثالث: مقارنة بين المؤسستين محل الدراسة

من خلال تحليل مؤشرات التوازن المالي في مؤسسة مطاحن مرمورة ومركب عمر بن عمر خلال السنوات 2019-2020-2021 نجد:

أولا: مؤسسة مطاحن مرمورة

ان الأداء المالي في تحسن مستمر للسنوات المعنية وهذا راجع الى ان المدقق الداخلي لمطاحن مرمورة يقوم بمتابعة التنفيذ والإنجاز لجميع الأنشطة بوحدة المقر والوحدة الإنتاجية بهيليوبوليس وأيضا بوحدة بوشقوف، ويعمل على تحديد جميع الأخطاء والتجاوزات التي تحدث بكافة الانشطة والنواحي بصفة دورية ومتنوعة ومفاجئة، وضبط مراحل الدورة التشغيلية وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا وهناك مؤشرات إيجابية تؤكد ذلك منها:

- راس المال العامل في تزايد خلال السنوات الثلاث 2019-2020-2021 حيث كان على التوالي 108182077,73دج، 146004400,72دج، 174970309,95دج ويعود ذلك الى تغطية جميع أصولها المتداولة بأموالها الدائمة أي ان المؤسسة تمتلك سيولة معتبرة وهي بذلك تحقق هامش امان وهي وضعية جيدة.

- ان المؤسسة حققت احتياج راس المال العامل موجب خلال السنوات الثلاث مما يعني ان الاحتياج أكبر من الموارد التمويلية، حيث في سنة 2019 بلغ 33831676,51دج في حين شهد انخفاض سنة 2020-2021 وهذا الانخفاض راجع الى ارتفاع في القيم الجاهزة والديون القصيرة الاجل، ومنه نقول ان المؤسسة في توازن مالي.

- تبين ان خزينة المؤسسة موجبة خلال السنوات الثلاثة 2019-2020-2021 حيث كانت على التوالي 74350401,61دج، 122063840,1دج، 153980631,3دج وهي في تزايد مستمر وهذا يفسر ان راس المال العامل يغطي كل احتياجات راس المال العامل للمؤسسة.

ثانيا: مركب عمر بن عمر

نظرا للنتائج السلبية المحققة في السنوات المعنية اضطرت المؤسسة الى استحداث خلية التدقيق الداخلي بأليات المختلفة عن طريق اصدار نماذج عن تقرير التدقيق كل مصلحة بهدف تحسين اداء المالي للمؤسسة.

- راس المال العامل سالب خلال السنوات الثلاث 2019-2020-2021 حيث كان على التوالي 5509837336-دج، 2442280081,57-دج، 1849590356,68-دج وهذا يدل على ان الأموال الدائمة غير قادرة على تغطية الأصول الثابتة وهي وضعية غير جيدة، كما يعتبر هذا المؤشر في تناقص أي ان المؤسسة تسعى الى تحسين وضعيتها.

- تبين ان احتياج راس المال العامل سالب خلال السنوات الثلاث 2019-2020-2021 وكان على التوالي 3309750595-دج، 50665560756-دج، 7261284227-دج فهذا يدل على ان المؤسسة لا تحتاج الى راس المال العامل لأن الاحتياج يغطي كل الموارد التمويلية.

- خزينة المؤسسة سالبة في سنة 2019 حيث كانت 2200086741-دج أي ان راس المال العامل لا يغطي احتياجات المؤسسة اما في السنتين 2020-2021 اصبحت موجبة وفي تزايد حيث كانت على التوالي 2624275994دج، 5411693871دج ويرجع ذلك الى اتخاذ المؤسسة استراتيجية مثبتة بتحسين الخزينة الى المستوى المطلوب وتحسين وضعيتها المالية.

ثالثا: المقارنة بين المؤسستين

بناء على ما سبق نستنتج ان للتدقيق الداخلي أثر إيجابي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية مهما كانت طبيعتها القانونية عامة او خاصة، ومهما كان نشاطها، الا ان هذا الأثر مرهون بمدى نجاعة نتائج تقرير المدقق الداخلي الذي يعتبر بمثابة ثمار عملية التدقيق.

خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض مفصل لمؤسستي مطاحن مرمورة بهيليوبوليس ومركب عمر بن عمر بخصوص نشأتهما ثم التعريف بهما وبوحداتها وإبراز هيكلهما التنظيمي، وقمنا كذلك بالتعرف على كيفية الرقابة بمختلف أقسام المؤسستين ومراحل تدقيق الدورة التشغيلية بهما بالإضافة إلى عرض وتحليل القوائم المالية الخاصة بالمؤسستين خلال السنوات محل الدراسة

وأخيرا من خلال تحليلنا للقوائم المالية للمؤسستين قمنا باستخراج جملة من النتائج عن هذه الدراسة أهمها أن للتدقيق الداخلي دور فعال في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

الخاتمة العامة

الخاتمة :

من خلال بحثنا حاولنا إبراز الهدف الرئيسي من دراستنا لهذا الموضوع هو التعرف على عملية التدقيق الداخلي وعلى مساهمته في تحسين الأداء المالي.

تعطي المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها وتشبعها وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين الى ضرورة إقامة قسم التدقيق الداخلي كفيل وفعال لحماية حقول المؤسسة وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش، هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء مختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات وعناصر بشرية مؤهلة.

الأداء المالي بدوره أمر ضروري يعبر عن كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها ويتم تقييمه بمجموعة من المؤشرات والنسب التي تستخرج من القوائم المالية للمؤسسة، فعملية تقييم وقياس الأداء المالي تحمل عدة دلالات اقتصادية تسمح بإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة فهو أداة من الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسات في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها وكذا الكشف عن مواطن القوة ونقاط الضعف.

من خلال الدراسة التطبيقية في كل من مؤسسة مطاحن مرمورة ومركب عمر بن عمر وقفنا على كيفية القيام بالتدقيق الداخلي وكيفية إعداد التقرير من طرف المدقق الداخلي والذي يتم تقديمه للإدارة العليا والمتضمن الملاحظات والتوصيات المقدمة فيما يخص النشاط التشغيلي والمالي وكيفية تحسينه مستقبلا.

أولا: اختبار صحة الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** "يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية "

بناءا على نتائج تقرير التدقيق الداخلي وحليل القوائم المالية بمؤسسة مطاحن مرمورة نؤكد صحة الفرضية، حيث تبين أن أدائها المالي جيد فهذه الأخيرة حققت أرباح خلال السنوات محل الدراسة وهذا راجع إلى مساهمة التدقيق الداخلي في الحفاظ على المال العام.

- **الفرضية الثانية:** "على المؤسسات الاقتصادية الخاصة إلزامية استحداث خلية التدقيق الداخلي "

بناء على نتائج تحليل القوائم المالية في مركب عمر بن عمر نؤكد صحة الفرضية الثانية نظرا للوضعية المالية المتدهورة التي يمر بها المركب، قررت إدارة المؤسسة الى الزامية إدراج التدقيق الداخلي لكل الأقسام التشغيلية وهذا من خلال النماذج المقدمة من طرف المؤسسة.

- **الفرضية الثالثة:** "تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مرتبط بشكل مطلق بنجاعة التدقيق الداخلي "

بناء على الدراسة الميدانية التي قمنا بها على المؤسستين فإننا نرفض صحة الفرضية الثالثة، لان هناك عوامل أخرى قوية تؤثر في تحسين الأداء المالي منها جائحة **covid-19** وما صاحبها من الشراء المضاعف والتهافت الكبير على تخزين مادة السميد باعتبارها سلعة ضرورية ومدعمة من طرف الدولة مما أدى الى زيادة انتاج المؤسستين وارتفاع حجم المبيعات بالتالي التدقيق الداخلي لم يساهم لوحده في تحسين أدائهما المالي.

ثانيا: نتائج الدراسة النظرية

توصلنا من دراستنا النظرية والتطبيقية الى عدة نتائج نذكر أهمها فيما يلي:

- وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يؤدي الى زيادة جودة مخرجات الدائرة المالية، وذلك من خلال مساهمة التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتوفير المعلومات والتقارير المالية المناسبة لعملية اتخاذ القرارات.

- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي في المؤسسة من خلال منع وتقليل حدوث الأخطاء وتقديم نصائح للعاملين والإدارة والحد من الإسراف والضياع وبالتالي تحسين مؤشرات الأداء المالي.

- هناك علاقة طردية بين التدقيق الداخلي والأداء المالي.
- قيام المدققين الداخليين بمهام التدقيق الداخلي المطلوبة منهم بصورة جيدة، وذلك من خلال تأكيدهم على دقة وتبويب العمليات الحسابية وتطبيق المبادئ المتعارف عليها ومطابقة الأصول من خلال الجرد المفاجئ بشكل دوري.
- عدم اهتمام الإدارة العليا بتطوير قسم التدقيق الداخلي، وذلك من خلال عدم وجود خطط تدريب سنوية ومعتمدة لتدريب المدققين الداخليين وعدم وجود موازنة خاصة في تدريب المدققين وتنمية قدراتهم.
- تعتبر مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية من أهم المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها لتحليل أي وضعية مالية لأي مؤسسة.
- تتمتع مؤسسة مطاحن مرمورة بيسر مالي جيد وفي تحسن، فمن الأفضل لها أن تعتمد أكثر في تمويل نشاطها على القروض لان هذا سيزيد من المردودية المالية.
- استطاعت مؤسسة مطاحن مرمورة خلال سنوات 2019، 2020، 2021 من زيادة ربحيتها، فهذا دليل على كفاءة مسيري المؤسسة، وأنها تتمتع بأداء جيد.
- عدم تحقيق مركب عمر بن عمر المردودية والاستقلالية المالية خلال سنوات الدراسة ويتضح ذلك من خلال النتائج السلبية وعدم قدرتها على التزاماتها طويلة الأجل
- حقق مركب عمر بن عمر خسارة في الخزينة خلال السنة الأولى من الدراسة وهذا راجع إلى عوامل داخلية وخارجية.

ثالثا: التوصيات

من خلال ما سبق قمنا بوضع مجموعة من التوصيات تتمثل في:

- ضرورة وجود خلية التدقيق في كل مؤسسة اقتصادية.
- ضرورة قيام المدققين الداخليين بكافة مهام التدقيق بشكل أكبر مما هو مطبق
- ضرورة متابعة الوضعية المالية للمؤسسة.

- العمل على تكوين المدققين الداخليين تكوينا يتلاءم مع حجم المؤسسة، والأهداف التي تسعى إلى الوصول إليها.
- تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الهدف منه.
- التجديد المستمر للآلات والمعدات وتحديثها بما يتلاءم مع التكنولوجيا الجديدة لإعطاء أفضل النتائج والرفع من الإنتاجية.
- ضرورة اتباع التوصيات التي يقدمها التدقيق الداخلي كونها تخدم أهداف المؤسسة.

رابعا: أفاق البحث

يعتبر موضوع أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي ذا أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية نظرا لكون نتائج التدقيق الخارجي تتميز بالتأخر النسبي فهي تحدث بعد نهاية السنة المالية، مما يجعل هناك ضرورة كبيرة للتدقيق الداخلي وخاصة المالية منها لمنع كل أنواع الغش والتلاعب بالدفاتر المحاسبية عن طريق المتابعة المستمرة، والتي يقوم بها المدقق الداخلي، ومنه نجد أن هذا الموضوع يمكن ان يتطور في مواضيع أخرى، لذا ارتأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن ان تكمل هذا العمل نذكر منها:

- أثر تبني تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين الأداء المالي.
- مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات المالية
- دور التدقيق الخارجي في الإفصاح عن مخرجات البرامج المعلوماتية.

قائمة المراجع

أولا: قائمة المرجع باللغة العربية

- **الكتب :**

1- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفا للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2000.

2- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

3- إدريس عبد السلام شتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط4، بيروت، 1996.

4- بلعور سليمان، **التسيير المالي – محاضرات وتطبيقات**، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016.

5- تامر مزيد رفاعه، **أصول تطبيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج، للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.

6- ثناء على القباني، ونادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر،2006.

7- حاتم محمد الشيشني، **أساسيات المراجعة، مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، 2007.

8- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر الأردن، 2004.

9- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، الأردن، 1999م.

10- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**، الطبعة2، دار وائل للتشر والتوزيع، الأردن، ،2004.

11- خالد وهيب الراوي، **التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2000.

12- خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2017.

13- خميسي شيخة، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2010.

14- دريد كامل الشبيب، **مبادئ الإدارة المالية** ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

15- دونالد ووترز، **101 طريقة لتطوير أداء الشركات**، الطبعة الأولى، دار الفاروق للنشر والتوزيع، مصر، 2002.

16- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة**، دار المريخ، الرياض المملكة العربية السعودية، 2000.

17- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.

18- صديقي مسعود وبراق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة،2005.

19- عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

20- عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة سباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1994م.

21- عبد الله خلف الله الواردات، **التطبيق الداخلي بين النظرية والتطبيق الرواق للنشر والتوزيع**، الأردن،2006.

22- عهود عبد الحفيظ علي الخصاونة، **مبادئ الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2010.

23- فلاح حسن عداي الحسيني، **الإدارة الإستراتجية**، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص231.

24- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **محمد السيد سريا، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2000.

25- مبارك لسلوس، **التسيير المالي– تحليل نظري ودعم بأمثلة وتمارين محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2004.

26- مجيد الكرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007.

27- محمد التوهامي مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، 2014.

28- محمد السيد الناغي، **المراجعة في إطار النظرية والممارسة**، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر 1996.

29- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

30- محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، **التدقيق الداخلي في الشركات العامة**، عشتار للنشر والتوزيع، بغداد، الطبعة الأولى، 2019.

31- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، 2009.

32- محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2010.

33- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، الأردن.

34- منير إبراهيم هندي، **الإدارة المالية مدخل تحليل معاصر**، الطبعة السادسة، المكتب العربي الحديث، مصر 2006.

35- مؤيد السالم ونازم ملكاوي، **أثر خصائص الهيكل التنظيمي نوعية المعلومات: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية**، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد 1، 2004.

36- مؤيد راضي خنفر، **غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2006.

37- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

38- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

- **المجلات :**

39- عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، منشورات جامعة محمد خيضر، العدد01 ، بسكرة،2001 .

40- عبد الوهاب دادن ورشيد حفصي، **تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي خلال الفترة(2011/2006)** ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 02، جامعة غرداية، الجزائر،2014.

41- طاهر منصور، **حسين شحدة، استراتيجية التنويع والأداء المالي: دراسة ميدانية في منشاة عراقية**، دراسات العلوم الإدارية، العراق، المجلد 30، العدد 2، 2003.

42- محمد الطراونة، **التكنولوجيا والهيكل التنظيمي: دراسة ميدانية**، مجلة أبحاث اليرموك (سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية)، المجلد 14، العدد 2، 1998.

43- مصطفى عوادي، منير عوادي، **مؤشرات النسب وتقييم الأداء المالي**، مجلة التحليل والاستشراف الاقتصادي، المجلد 2، العدد الأول، 2021.

- **الاطروحات :**

44- احمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة ماجستير، الأردن،2006/2007.

45- أياد حسن سالم، **واقع التدقيق الداخلي في بلديات غزة**، رسالة ماجستير، غزة،2012.

46- رقية شطيبي، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ومؤشرات تقييمه، دراسة ميدانية: مؤسسة ملبنة نوميديا، قسنطينة**، مذكرة مكملة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة 08 ماي 1945، 2010-2011.

47- سهام سهولي، **الثقافة التنظيمية وتأثيرها على أداء المنظمة حالة: الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2006/2007.

48- سوزان حسن عبد، **الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات الصناعية الأردنية متعددة المنتجات**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، اربد، 2003.

49- شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة سونلغاز، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر 2008-2009.

50- صالح بلاسكة، **قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة بعض المؤسسات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف الجزائر، 2011-2012.

51- صالحي محمد يزيد، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة**، رسالة دكتوراه، جامع محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2016.

52- صديقي مسعود وبراقي محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي** ،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة،2005.

53- عادل بوعافية، **هيكل الصناعة وأثره على أداء المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016 / 2017.

54- عبد المليك مزهودة، **مساهمة لإعداد مقاربة تسييريه مبنية على الفارق الاستراتيجي حالة: قطاع الطحن بالجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر،2007.

55- فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح من المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.

56- محمود علي حسن الزمار، **مدى التزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معايير المحاسبة المالية رقم (1) الخاص بالإفصاح العام في القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.

57- مشعل جهز المطيري، **تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كويت، 2010-2011.

58- موسى نوفل، **تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن باستخدام معدل العائد للفترة 1991-2000**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة ال البيت، المفرق، 2002.

➢ **الجرائد الرسمية :**

59- الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25نوفمبر2007.

ثانيا : المراجع الأجنبية

60- Bernard Martory, **Contrôle de Gestion Sociale,** librairie Vuibert, Paris, France, 1999

61- Claude Grenier et Jean Bonnebouche, **Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise**, édition Foucher, Paris, 2003.

62- J.c. becour. H. bououin **, audit opérationnel**, économico , 3eme édition , paris , 2000 .

63- Lionnel cetgerrard-v- audit et control, **aspects financer préparation et stratégies** , dalloz , 6ème édition , paris, 2001 .

64- Marcel Laflame, **Le Management : Approche Systémique**, 3éme édition, Gaétan Morin, Canada, 1981.

65- Robert Obert**. Révision Et Certification Des Comptes**. CLET.2eÉdition. Paris.1990 .

الملاحق

Agr div أفروديف FILIALE CEREALES CONSTNANTINE CIC MERMOURA-GUELMA-	DIRECTION D'AUDIT INTERNE Bilan d'activité d'audit interne EXERCICE 2021	Direction d'Audit

DIRECTION D'AUDIT INTERNE.

Héliopolis : ....

Bilan d'Activité d'Audit Interne

des mois : Avril, Juillet et Décembre

2021

مجمع أفروديف
المركب الصناعي والتجاري - مرمورة قالمة
المديرية العامة
المؤسسة الفرعية للحبوب - قسنطينة

EPE/Spa Filiale Céréales Constantine/ Complexe Industriel et Commercial : Mermoura Guelma Siège social Ru BenBourka Hocine- Héliopolis (Guelrna) E-mail: fmmguelma@hotmail.com Tel :037.13.45.80 : Fax : 037.13.45.72

المحلق رقم 01 /2

EPE/SPA Filae Céréales Constantine | **BILAN D'ACTIVITE AUDIT INTERNE 2021**

CIC / Mermoura Guelma.

1/Audit externe : Néant

2/Audit interne :

Mois	Cycles Audités	Etat de prise en charge des recommandations	Observations
Avril	Commerciale	***Au Niveau de l'UPC Bouchegouf et des points de vente de l'UPC Bouchegouf :** -Mettre à jour les registres (entries sorties, et encaissements) au niveau du **PV N°05 –Bouchegouf-et UPC Bouchegouf.**	**-Prise en charge**
		-Il faut compléter les dossiers des clients incomplets (**UPC Bouchegouf**).	**- Prise en charge**
		-Procéder les versements aux jours **(N°03 –Bouchegouf- et N°05 -Taoura Souk Ahras-).**	**- Prise en charge**
		-Fournir le point de vente **N°03 Taoura** par des boites d'archives.	**- Prise en charge**
		-Le responsable commercial doit être élaborer les fiches des clients (**UPC Bouchegouf**).	**- Prise en charge**
		-Etablir les bons de chargement conformément la nouvelle procédure commerciale **(UPC Bouchegouf).**	**-Prise en charge**
		- La griffe et la signature de responsable expédition sur les bons de livraisons au lieu de responsable commercial conformément la nouvelle procédure commerciale(**UPC Bouchegouf).**	**- Prise en charge**
		-Il faut ouvris les carnets suivant (carnet support vierge, carnet feuille de route, et carnet de bon de réintégration). **(UPC Bouchegouf).**	**-Non Levée**

المحلق رقم 01 /3

	Commerciale	-Ouvrir un registre de suivi les supports coté et paraphé **(UPC Bouchegouf).** ***Au Niveau de l'UPC et des points de vente de l'UPC Héliopolis :** -Il faut compléter les dossiers des clients incomplets (**UPC Héliopolis**). -Le responsable commercial doit être élaborer les fiches des suivis des clients (**UPC Héliopolis**). -Etablir les bons de chargement conformément la nouvelle procédure commerciale **(UPC Héliopolis).** - Il faut ouvris les carnets suivant (carnet support vierge, carnet feuille de route, et carnet de bon de réintégration). **(UPC Héliopolis).** -Ouvrir un registre de suivi les supports coté et paraphé **(UPC Héliopolis).**	**-Non Levée** **- Prise en charge** **- Prise en charge** **- Prise en charge** **-Non Levée** **- Prise en charge**
Juillet	**Achat et gestion des stocks.**	**Au niveau de l'UPC Héliopolis :** -Le renforcement des services Achat et Gestion des Stocks par un magasinier -Les différentes situations des mouvements des stocks doivent être établies quotidiennement selon la procédure de la gestion des stocks.	**Prise en charge.** **Prise en charge.**

		-Etablir les demandes de fournitures. **Au niveau de l'UPC Bouchegouf :** -Le renforcement des services Achat et Gestion des Stocks par un magasinier. -Les différentes situations des mouvements des stocks doivent être établies quotidiennement selon la procédure de la gestion des stocks. -Etablir les demandes de fournitures et les demandes des achats. -Chaque opération d'achat des pièces de rechange doit être accompagnée d'un bon de livraison qui sera gardé au niveau du service Achats et gestion des stocks. -Ouvrir un registre des rebuts des emballages au niveau du service Achat et Gestion des Stocks.	**-Non Levée.** **-Prise en charge.** **-Prise en charge.** **-Prise en charge.** **-Prise en charge.** **-Prise en charge.**
Décembre	**Production**	***Au niveau de l'UPC Bouchegouf :** -Renforcer le service production par une personne qualifiée. -La griffe et la signature de responsable production sur les états journaliers de production (UPC Bouchegouf) est obligatoire.	**-Prise en charge.** **-Prise en charge.**

		-Assurer un approvisionnement en matière première de qualité pour augmenter le taux d'extraction.	**-Prise en charge.**
		- Il faut appliquer la nouvelle procédure du Groupe AGRODIV au niveau des deux unités de production.	**-Prise en charge.**
		***Au niveau de l'UPC Héliopolis:**	
		- Il faut appliquer la nouvelle procédure du Groupe AGRODIV au niveau des deux unités de production.	**-En cours.**

المحلق رقم 02 /1

BILAN ACTIF

Exercice clos le 31 DECEMBRE 2020

U m: DA

ACTIF	Note	Montant Brut au 31/12/2020	Amortissem. & pertes de valeur	Montant Net au 31/12/2020	Montant Net au 31/12/2019
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Immobilisations incorporelles	A0	914 815,17	540 792,54	374 022,63	469 004,15
Immobilisations corporelles	A1	1 091 408 677,37	852 982 573,27	238 426 104,10	235 560 625,90
- Terrains	A1.1	82 331 160,00		82 331 160,00	82 331 160,00
- Bâtiments	A1.2	26 372 106,93	14 168 501,75	12 203 605,18	12 924 989,83
- Groupe destinés à la cession		655 948 359,90	643 673 630,47	12 274 729,43	16 117 731,89
- Autres immobilisations corporelles	A1.3	326 757 050,54	195 140 441,05	131 616 609,49	124 186 744,18
Immobilisations en cours	A2				
Immobilisations financières	A3				
Titres mis en équivalence [1]					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (D.A.T > 12 mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courant		144 404,09		144 404,09	144 404,09
Impôts différés – Actif	A3.1	6 380 588,44		6 380 588,44	5 176 257,45
TOTAL ACTIF NON COURANT (I)		1 098 848 485,07	853 523 365,81	245 325 119,26	241 350 291,59
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		89 582 785,70	60 244 734,41	29 338 051,29	39 211 323,88
- Stocks matières premières et fournitures	A4.2	4 393 451,74	4 381 451,74	12 000,00	
Autres approvisionnements	A5	1 205 037,37		1 205 037,37	
Produits finis et encours		83 984 296,59	55 863 282,67	28 121 013,92	
Autres stocks		22 896 275,86	4 884 948,71	18 011 327,15	15 983 743,56
Clients					
Groupe et Associés	A5.1				
Autres débiteurs	A5.2	4 246 234,17		4 246 234,17	4 719 734,17
Impôts	A5.3	49 346,08		49 346,08	104 906,39
Autres Créances et emplois assimilés	A5.4				
Disponibilités et assimilés	A6				
Placements et autres actifs financiers courant	A6.1				
Trésorerie active	A6.2	122 063 840,12		122 063 840,12	74 350 401,22
TOTAL ACTIF COURANT (II)		238 838 481,93	65 129 683,12	173 708 798,81	134 370 109,22
TOTAL GENERAL ACTIF (I + II)		1 337 686 967,00	918 653 048,93	419 033 918,07	375 720 400,81

[1] Comptes à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

BILAN ACTIF

***Exercice clos le 31 DECEMBRE 2021**

U m: DA

ACTIF	Note	Montant Brut au 31/12/2021	Amortissem. & pertes de valeur	Montant Net au 31/12/2021	Montant Net au 31/12/2020
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
nmobilisations incorporelles	A0	914 815,17	634 607,36	280 207,81	374 022,63
nmobilisations corporelles	A1	1 096 327 752,62	877 488 636,04	218 839 116,58	238 426 104,10
- Terrains	A1.1	82 331 160,00		82 331 160,00	82 331 160,00
- Bâtiments	A1.2	26 372 106,93	14 871 578,01	11 500 528,92	12 203 605,18
— Groupe d'actif destinés à la cession	A1.3	655 948 359,90	643 674 230,47	12 274 129,43	12 274 729,43
- Autres immobilisations corporelles	A1.4	331 676 125,79	218 942 827,56	112 733 298,23	131 616 609,49
nmobilisations en cours	A2	24 995 135,52		24 995 135,52	
nmobilisations financières	A3				
tres mis en équivalence [1]					
utres participations et créances rattachées					
utres titres immobilisés (D.A.T > 12 mois)					
êts et autres actifs financiers non courant		144 404,09		144 404,09	144 404,09
ıpôts différés – Actif	A3.1	6 830 577,89		6 830 577,89	6 380 588,44
TOTAL ACTIF NON COURANT (I)		1 129 212 685,29	878 123 243,40	251 089 441,89	245 325 119,26
CTIF COURANT					
ocks et en cours		91 784 722,16	60 244 734,41	31 539 987,75	29 338 051,29
Stocks matières premières et fournitures Autres provisionnements	A4.2				
réances et emplois assimilés	A5				
Clients	A5.1	25 125 469,87	4 884 948,71	20 240 521,16	18 011 327,15
Groupe et Associés					
Autres débiteurs	A5.2	2 524 586,17		2 524 586,17	4 246 234,17
Impôts	A5.3	50 456,03		50 456,03	49 346,08
Autres Créances et emplois assimilés	A5.4				
sponibilités et assimilés	A6				
acements et autres actifs financiers courant	A6.1				
ésorerie active	A6.2	153 980 631,31		153 980 631,31	122 063 840,12
TOTAL ACTIF COURANT (II)		273 465 865,54	65 129 683,12	208 336 182,42	173 708 798,81
TOTAL GENERAL ACTIF (I + II)		1 402 678 550,83	943 252 926,52	459 425 624,31	419 033 918,07

Comptes à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

نائب مدير المحاسبة بالتيابة

المدير العام بالنيابة
بن نوار عمار

المحلق رقم 03 /1

BILAN PASSIF

Exercice clos le 31 Décembre 2020

Um: DA

PASSIF	Note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Primes et réserves			
Ecart de réévaluation			
Résultat net de l'exercice	P1	39 685 726,69	15 828 444,33
Autres capitaux propres : Report à nouveau	P2		
Impact résultant du changement de méthodes et de référentiel			
Impact résultant des corrections comptables (assainissement)			
Liaison Inter Unités		324 194 554,30	161 915 106,56
SITUATION NETTE (TOTAL I)		**363 880 280,99**	**177 743 550,89**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	P3		**149 710 901,60**
- Emprunts d'investissement			149 710 901,60
- Créditeurs Financiers –passif non courant			
Impôts différés - Passif		407 808,88	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	P4	**27 041 430,11**	**22 077 916,83**
- Provisions pour pensions et obligations similaires		27 041 430,11	22 077 916,83
- Autres provisions			
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS (TOTAL II)		**27 449 238,99**	**171 788 818,43**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	P7	12 368 599,09	14 727 570,23
- Dettes sur immobilisations destinées à être cédées			
Fournisseurs matières premières			
Opérations Groupe	P8	224 796,00	161 711,00
Impôts exigibles			
Autres dettes	P9	15 111 003,00	11 298 750,26
Trésorerie Passive (concours bancaires courants – découvert)	P10		
TOTAL PASSIFS COURANTS (TOTAL III)		**27 704 398,09**	**26 188 031,49**
TOTAL GENERAL PASSIF (I + II + III)		**419 033 918,07**	**375 720 400,81**

BILAN PASSIF

Exercice clos le 31 Décembre 2021

Um: DA

PASSIF	Note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Primes et réserves			
Ecart de réévaluation			
Résultat net de l'exercice	P1	38 221 782,45	39 685 726,69
Autres capitaux propres : Report à nouveau	P2		
Impact résultant du changement de méthodes et de référentiel			
Impact résultant des corrections comptables (assainissement)			
Liaison Inter Unités		356 687 747,49	324 194 554,30
SITUATION NETTE (TOTAL I)		**394 909 529,94**	**363 880 280,99**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	P3		
- Emprunts d'investissement			
- Créditeurs Financiers –passif non courant			
Impôts différés - Passif		892 992,88	407 808,88
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	P4	**30 257 229,02**	**27 041 430,11**
Provisions pour pensions et obligations similaires		30 257 229,02	27 041 430,11
- Autres provisions			
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS (TOTAL II)		**31 150 221,90**	**27 449 238,99**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	P7	21 816 898,20	12 368 599,09
- Dettes sur immobilisations destinées à être cédées			
Fournisseurs matières premières			
Opérations Groupe	P8		
Impôts exigibles		160 645,00	224 796,00
Autres dettes	P9	11 388 329,27	15 111 003,00
Trésorerie Passive (concours bancaires courants – découvert)	P10		
TOTAL PASSIFS COURANTS (TOTAL III)		**33 365 872,47**	**27 704 398,09**
TOTAL GENERAL PASSIF (I + II + III)		**459 425 624,31**	**419 033 918,07**

نائب مدير المحاسبة بالنيابة

المدير العام بالنيابة
بن نوار عمار

COMPTE DE RESULTAT (Ventilation par nature)

Période du 1er Janvier 2021 au 31 Décembre 2021

U m: DA

RUBRIQUES	Note	2021	2020
Chiffre d'affaires (HT) – Produits des activités courantes	CR1	841 528 976,09	923 644 664,85
- Ventes de marchandises	CR1.1	19 460 675,56	6 266 426,33
- V entes produits finis	CR1.2	822 068 300,53	917 285 738,52
- Ventes produits Intra-Groupe			92 500,00
- Ventes autres produits	CR1.3		
- Autres prestation Services	CR1.4		
Variation stocks produits finis et en cours	CR2	-505 667,27	-695 217,20
Production immobilisée	CR2A		
Subventions d'exploitation		510 544,81	656 454,56
Cession inter-unités	CR3	-5 749 600,82	-22 655 823,79
I – Production de l'exercice		835 784 252,81	900 950 078,42
Achats consommés	CR4	-655 293 192,25	-722 579 567,72
- Achats consommés matières premières blés	CR4.1	-604 022 160,00	-677 274 000,00
- Autres achats consommés	CR4.2	-51 271 032,25	-45 305 567,72
Services extérieurs et autres consommations	CR5	-11 622 277,99	-9 886 959,20
II – Consommation de l'exercice		-666 915 470,24	-732 466 526,92
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I – II)		168 868 782,57	168 483 551,50
Charges de personnel	CR6	-116 102 679,29	-120 269 065,58
Impôts, taxes et versements assimilés	CR7	-5 491 442,92	-6 172 938,14
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		47 274 660,36	42 041 547,78
Autres produits opérationnels	CR8	9 068 647,51	20 329 312,78
Autres charges opérationnelles	CR9	-128 108,55	-3 225 899,08
Dotations aux amortissements et aux provisions (DAP)	CR10	-17 958 222,32	-20 255 756,90
Reprise sur provisions et pertes de valeur	CR11	0,00	0,00
V RESULTAT OPERATIONNEL		38 256 977,00	38 889 204,58
Produits financiers		0,00	0,00
Charges financières		0,00	0,00
VI RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		38 256 977,00	38 889 204,58
Impôts exigibles sur résultats ordinaires (IBS 19%)	CR12		

نائب مدير المحاسبة بالنيابة

المدير العام بالنيابة

Impôts différés (Variations) [1]	CR13	-35 194,55	796 522,11
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	CR14	**844 852 900,32**	**921 279 391,20**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	CR15	**-806 631 117,87**	**-881 593 664,51**
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**38 221 782,45**	**39 685 726,69**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**CR16**	**38 221 782,45**	**39 685 726,69**

نائب مدير المحاسبة
بالنيابة
هميسي

المدير العام بالنيابة
بن نوار عمار

COMPTE DE RESULTAT (Ventilation par nature)

Période du 1er Janvier 2020 au 31 Décembre 2020

U m: DA

RUBRIQUES	Note	2020	2019
Chiffre d'affaires (HT) – Produits des activités courantes	CR1	923 644 664,85	871 991 887,36
- Ventes de marchandises	CR1.1	6 266 426,33	5 470 208,93
- V entes produits finis	CR1.2	917 285 738,52	866 521 678,43
- Ventes produits Intra-Groupe		92 500,00	
- Ventes autres produits	CR1.3		
- Autres prestation Services	CR1.4		
Variation stocks produits finis et en cours	CR2	-695 217,20	1 158 808,72
Production immobilisée	CR2A		
Subventions d'exploitation		656 454,56	2 145 544,36
Cession inter-unités	CR3	-22 655 823,79	-70 271 607,39
I – Production de l'exercice		**900 950 078,42**	**805 024 633,05**
Achats consommés	CR4	-722 579 567,72	-662 215 334,00
- Achats consommés matières premières blés	CR4.1	-677 274 000,00	-615 351 480,00
- Autres achats consommés	CR4.2	-45 305 567,72	-46 863 854,00
Services extérieurs et autres consommations	CR5	-9 886 959,20	-10 830 845,56
II – Consommation de l'exercice		**-732 466 526,92**	**-673 046 179,56**
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I – II)		**168 483 551,50**	**131 978 453,49**
Charges de personnel	CR6	-120 269 065,58	-109 799 730,68
Impôts, taxes et versements assimilés	CR7	-6 172 938,14	-4 056 535,15
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**42 041 547,78**	**18 122 187,66**
Autres produits opérationnels	CR8	20 329 312,78	8 330 031,53
Autres charges opérationnelles	CR9	-3 225 899,08	-1 723 997,04
Dotations aux amortissements et aux provisions (DAP)	CR10	-15 292 243,62	-17 614 813,38
Reprise sur provisions et pertes de valeur	CR11	-4 963 513,28	8 340 509,88
V RESULTAT OPERATIONNEL		**38 889 204,58**	**15 453 918,65**
Produits financiers		0,00	0,00
Charges financières		0,00	0,00
VI RESULTAT FINANCIER		**0,00**	**0,00**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**38 889 204,58**	**15 453 918,65**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires (IBS 19%)	CR12		

Impôts différés (Variations) ¹	CR13	796 522,11	374 525,68
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	CR14	916 315 877,92	821 695 174,46
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	CR15	-876 630 151,23	-805 866 730,13
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		39 685 726,69	15 828 444,33
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	CR16	39 685 726,69	15 828 444,33

المحلق رقم 5

MOULINS AMOR BENAMOR	MANUEL DE PROCEDURES	Réf :
	STRUCTURE AUDIT	Date de conception : Juin 2020
		Version : 0
	Procédures D'audit	Page : 2/10

ANNEXE 01 **:** Programme d'audits internes de l'exercice : ....

1er Trimestre

Structures	Objet Audit	Audit spécial	Janvier	Février	Mars
Direction Générale					
Direction Approvisionnement					

2eme Trimestre

Structures	Objet Audit	Audit spécial	Avril	Mai	Juin
Direction R.H					
Direction Finances					

3eme Trimestre

Structures	Objet Audit	Audit spécial	Juillet	Aout	Sept.
Direction commerciale					
Direction Technique					

4eme Trimestre

Structures	Objet Audit	Audit spécial	Octobre	Novembre	Déc.
Direction Prod. Pates					
Direction Prod. Semoule					

Elaborée par : Assistant Audit	**Revue par** : Le Directeur Général	**Approuvée par** : MAB/SARL
Date : Visa :	Date : Visa :	Date : Visa :

المحلق رقم 6

MOULINS AMOR BENAMOR	MANUEL DE PROCEDURES	Réf :
	STRUCTURE AUDIT	Date de conception : Juin 2020
		Version : 0
	Procédures D'audit	Page : 3/10

ANNEXE 02 : Fiche de proposition de Mission d'Audit Interne.

OBJET DE LA MISSION

DESCRIPTION DU SUJET ET PREOCCUPPATIONS DE L'EMETTEUR
- DESCRIPTION DU SUJET : - PREOCUPPATIONS : - PROCEDURE : - AUTRES :

BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS

CHAMP DE LA MISSION	Fréquence de la mission				
	Mission ponctuelle	Mission récurrente			
		Tous les ans	Tous les 2 ans	Tous les 3ans	Tous les 4 ans

Emetteur :…….. Date :…/…./…. Signature

N.B : 1 fiche par mission.

المحلق رقم 7

ANNEXE 03 : La lettre de Mission

DIRECTION GENRALE
Structure Audit interne
N°……./AI/2020

Fait à El Fedjoudj, le ……

Destinataire : Direction…

Objet : Objet de la mission

Conformément au programme annuel d'intervention d'audit interne approuvé par le Directeur Général, la structure Audit interne est chargée de l'audit de……(intitulé).

Les objectifs généraux de cette mission sont (à préciser si les éléments de la demande d'audit le permettent)……

Cette mission, supervisée par ----------sera conduite par----------chef de mission. Les autres membres de l'équipe d'audit sont ----------, ----------et -------.

La mission se déroulera du JJ/MM/AA au JJ/MM/AA. L'intervention dans vos locaux est prévue pour la (les) période(s)du ----------au --------- (et du ---------au ---------).

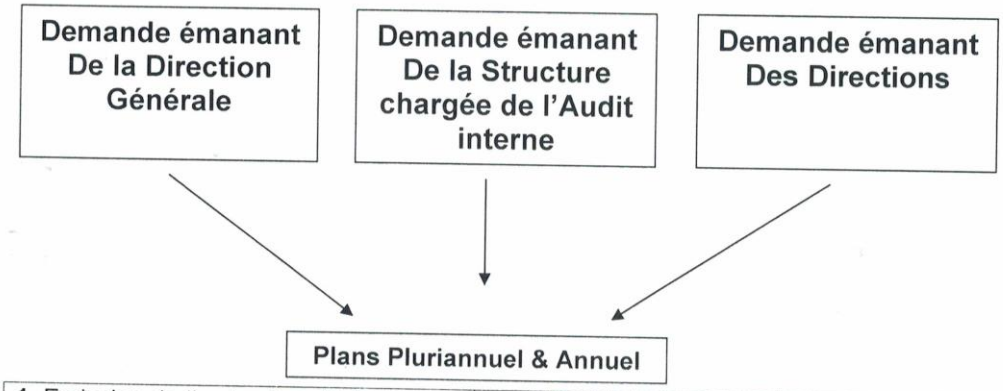
Des contacts préliminaires seront pris prochainement auprès de vous-même puis avec vos principaux collaborateurs que nous vous prions d'informer et de nous désigner.

Je vous demande par conséquent de prendre toutes les dispositions nécessaires à l'effet de garantir l'aboutissement et la réussite de cette mission.

LE DIRECTEUR GENERAL

المحلق رقم 8

ANNEXE 04 : Schéma général de conduite d'une mission d'audit interne



1. Emission de l'ordre de mission	• Mandat de l'audit interne
2. Analyse des procédures et de l'organisation	• Tableau des Forces et des faiblesses Apparentes
3. Etablissement du rapport d'orientation	• Contrat des prestations de services : Fixe les grandes lignes de la mission avec des audités.
4. Etablissement des programmes de travail	• Questionnaire sous forme d'une liste de tâches : fil conducteur des travaux de l'auditeur interne.
5. Travaux de vérification, de recherche et d'analyse sur le terrain	• Les points des F.R.A.P. sont validés au fur et à mesure avec les opérationnelles concernées au niveau de l'entité auditée.
6. Synthèse des F.R.A.P.	• Regroupement et mise en ordre des problèmes : Ossature du rapport.
7. Présentation des conclusions au responsable concerné de l'entité auditée	• Compte rendu sur site.
08. Elaboration du rapport (y compris les recommandations)	• Remise à la hiérarchie supérieure.
09. Acceptation des réponses	• Programme d'action élaboré par l'entité auditée.
10. Suivi de la mise en place	• Compte rendu à la hiérarchie supérieure • Eventuellement, déclenchement d'une nouvelle mission.

المحلق رقم 9

MOULINS AMOR BENAMOR	MANUEL DE PROCEDURES	Réf :
	STRUCTURE AUDIT	Date de conception : Juin 2020
		Version : 0
	Procédures D'audit	Page : 6/10

ANNEXE 05 : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes F.R.A.P.

F.R.A.P. N° ....

Problème :
- .....
- .....
- .....

Constat :
- .....
- .....
- .....

Cause :
- .....
- .....
- .....

Conséquences :
- .....
- .....
- .....

Risque :
- .....
- .....
- .....

Recommandations
- .....
- .....
- .....

Etablie par :	**Approuvée par :**

المحلق رقم 10

ANNEXE 06 : Modèle de rapport d'audit interne

1. **Introduction**

2. **Synthèse**

   La synthèse devra permettre au lecteur du rapport de se faire une idée complète de la mission.

3. **Type d'audit**

   - Audit de conformité
   - Audit de régularité
   - Audit d'efficacité
   - Audit de stratégie
   - Audit de management

4. **Domaine d'audit**

   - Processus concerné
   - Procédure concernée
   - Entité concernée
   - Période concernée

5. **Durée de la mission**

   Exemple :

   La mission s'est déroulée du ../../.. au ../../.. et a été consacrée :
   - à la prise de connaissance du domaine audité du ../../.. au ../../..
   - à l'analyse de la procédure existante et les risques qu'elle présente ainsi qu'à déceler les dysfonctionnements qui en découlent du../../.. au ../../..
   - à l'élaboration des Feuilles de Révélation et d'Analyse de Problèmes (F.R.A.P) suite aux différents entretiens (constats, causes, conséquences et recommandations) puis à les valider, du ../../.. au ../../..
   - à la rédaction du rapport d'audit interne,
   - etc.

MOULINS AMOR BENAMOR	**Structure Audit interne** **Bilan d'activité d'audit interne** 1er Semestre 2022	**Responsable Audit interne :** FERKOUS Mohammed Larbi
		Page : 1/1

BILAN D'ACTIVITE D'AUDIT INTERNE

1ER SEMESTRE 2022

PROGRAMME D'AUDIT INTERNE SPECIAL

GROUPE BENAMOR

SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR / COMPLEXE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL – EL FEDJOUDJ GUELMA
E-mail : moulins@amorbenamor.com Tél/Fax : 037.23.63.23/65.65

BILAN D'ACTIVITE AUDIT INTERNE 1er SEMESTRE 2022

Période	Cycles Audités	Etat de prise en charge des recommandations	Observations
1er Semestre 2022	Unité Production semoule	- Veiller au Strict respect de la convention CCLS. - Veiller au strict respect du programme de production validé.	- Pris en charge - Pris en charge
	Direction commerciale	- Code d'activité sur factures. - Traitement des écarts antérieurs. - Veiller au strict respect de la convention CCLS en matière de quota de son. - Tenir à jour le dossier permanent des clients. - S'assurer de la situation des clients sur la plateforme du CNRC.	- Pris en charge - Pris en charge - Pris en charge - Pris en charge - Pris en charge
	Direction Achats & approvisionnement	- Tenir les dossiers fournisseurs à jour. - S'assurer de la situation des fournisseurs sur la plateforme du CNRC. - Stricte respect des engagements envers nos fournisseurs.	- Pris en charge - Pris en charge - Pris en charge

MOULINE Amor Benamor

Unite : Siege
Exercice : 2019
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 15:12:18

BILAN ACTIF
Du 01/01/2019 au 31/12/2019

ACTIF	NOTE	MONTANT BRUT N	AMORT-PROV N	MONTANT NET	MONTANT NET N-1
ACTIF IMMOBILISATION NON COURANT					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		56 737 920.61	459 907.45	56 278 013.16	
Immobilisation corporelles					
- Terrains		314 214 023.00		314 214 023.00	314 214 023.00
- Agencements et aménagements de terrains					
- Construction		983 820 296.12	385 295 740.39	598 524 555.73	387 706 512.82
- Install. tech., matériel et outillage industriels		7 277 619 944.52	1 962 746 983.05	5 314 872 961.47	5 447 808 039.88
- Autres immobiiisations corporelles		532 684 465.16	308 586 998.83	224 097 466.33	211 564 359.78
Immobilisations en concession					
Immobilisation en cours		426 203 698.67		426 203 698.67	581 059 263.37
Immobilisation financiéres					
- Titres mis en équivalence-entreprises assciées					
- Autres participations et créances rattachées		820 000 000.00		820 000 000.00	820 000 000.00
- Autres titres immobilisés					
- Prêts et autres actifs financiers non courants		614 919 939.16		614 919 939.16	72 731 494.33
Impôts différés actif					
Autres produits différés - Hors cycle d'exploit.					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**11 026 200 287.24**	**2 657 089 629.72**	**8 369 110 657.52**	**7 835 083 693.18**
ACTIF COURANT					
Stock et en cours		3 503 213 356.25		3 503 213 356.25	4 757 373 534.67
Créances et Emplois assimilés					
-Clients		39 647 297.76		39 647 297.76	348 159 141.91
-Autres débiteurs		761 397 174.81		761 397 174.81	478 684 943.37
-Impôts et assimilés		93 308 457.91		93 308 457.91	224 561 095.11
-Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
-Placements et autres actifs financiers courants					
-Trésorerie		327 396 258.53		327 396 258.53	741 889 253.83
TOTAL ACTIF COURANT		**4 724 962 545.26**		**4 724 962 545.26**	**6 550 667 968.89**
TOTAL GENERAL ACTIF		**15 751 162 832.50**	**2 657 089 629.72**	**13 094 073 202.78**	**14 385 751 662.07**

MOULINS Amor Benamor

Unite : Siege
Exercice : 2020
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 15:04:11

BILAN ACTIF
Du 01/01/2020 au 31/12/2020

ACTIF	NOTE	MONTANT BRUT N	AMORT-PROV N	MONTANT NET	MONTANT NET N-1
ACTIF IMMOBILISATION NON COURANT					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		58 633 170.61	12 091 779.07	46 541 391.54	56 278 013.16
Immobilisation corporelles					
- Terrains		314 214 023.00		314 214 023.00	314 214 023.00
- Agencements et aménagements de terrains					
- Construction		1 077 470 467.52	438 813 884.26	638 656 583.26	598 524 555.73
- Install. tech., matériel et outillage industriels		7 562 844 973.89	2 351 006 185.88	5 211 838 788.01	5 314 872 961.47
- Autres immobilisations corporelles		581 024 504.31	367 665 310.65	213 359 193.66	224 097 466.33
Immobilisations en concession					
Immobilisation en cours		76 151 305.75		76 151 305.75	426 203 698.67
Immobilisation financiéres					
- Titres mis en équivalence-entreprises assciées					
- Autres participations et créances rattachées		820 000 000.00		820 000 000.00	820 000 000.00
- Autres titres immobilisés					
- Prêts et autres actifs financiers non courants		396 154 960.68		396 154 960.68	614 919 939.16
Impôts différés actif		1 159 000.00		1 159 000.00	
Autres produits différés - Hors cycle d'exploit.					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**10 887 652 405.76**	**3 169 577 159.86**	**7 718 075 245.90**	**8 369 110 657.52**
ACTIF COURANT					
Stock et en cours		695 746 957.07		695 746 957.07	3 503 213 356.25
Créances et Emplois assimilés					
-Clients		169 345 639.10	3 034 369.17	166 311 269.93	39 647 297.76
-Autres débiteurs		1 000 087 636.82		1 000 087 636.82	761 397 174.81
-Impôts et assimilés		129 661 719.53		129 661 719.53	93 308 457.91
-Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
-Placements et autres actifs financiers courants					
-Trésorerie		2 638 739 992.54		2 638 739 992.54	327 396 258.53
TOTAL ACTIF COURANT		**4 633 581 945.06**	**3 034 369.17**	**4 630 547 575.89**	**4 724 962 545.26**
TOTAL GENERAL ACTIF		**15 521 234 350.82**	**3 172 611 529.03**	**12 348 622 821.79**	**13 094 073 202.78**

MOULINS Amor Benamor

Unite : Siege
Exercice : 2021
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 15:00:52

BILAN ACTIF
Du 01/01/2021 au 31/12/2021

ACTIF	NOTE	MONTANT BRUT N	AMORT-PROV N	MONTANT NET	MONTANT NET N-1
ACTIF IMMOBILISATION NON COURANT					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		58 933 170.61	23 833 413.19	35 099 757.42	46 541 391.54
Immobilisation corporelles					
- Terrains		314 214 023.00		314 214 023.00	314 214 023.00
- Agencements et aménagements de terrains					
- Construction		1 083 537 128.04	492 667 822.77	590 869 305.27	638 656 583.26
- Install. tech., matériel et outillage industriels		7 563 878 773.89	2 743 402 108.51	4 820 476 665.38	5 211 838 788.01
- Autres immobilisations corporelles		595 330 952.31	430 606 988.07	164 723 964.24	213 359 193.66
Immobilisations en concession					
Immobilisation en cours		75 402 023.32		75 402 023.32	76 151 305.75
Immobilisation financiéres					
- Titres mis en équivalence-entreprises assciées					
- Autres participations et créances rattachées		820 000 000.00	820 000 000.00		820 000 000.00
- Autres titres immobilisés					
- Prêts et autres actifs financiers non courants		392 416 605.69		392 416 605.69	396 154 960.68
Impôts différés actif		247 338 208.65		247 338 208.65	1 159 000.00
Autres produits différés - Hors cycle d'exploit.					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**11 151 050 885.51**	**4 510 510 332.54**	**6 640 540 55[illegible].97**	**7 718 075 245.90**
ACTIF COURANT					
Stock et en cours		1 090 076 629.50		1 090 076 629.50	695 746 957.07
Créances et Emplois assimilés					
-Clients		84 420 472.59	3 034 369.17	81 386 103.42	166 311 269.93
-Autres débiteurs		1 523 715 746.84		1 523 715 746.84	1 000 087 636.82
-Impôts et assimilés		82 058 320.07		82 058 320.07	129 661 719.53
-Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
-Placements et autres actifs financiers courants					
-Trésorerie		2 929 274 554.04		2 929 274 554.04	2 638 739 992.54
TOTAL ACTIF COURANT		**5 709 545 723.04**	**3 034 369.17**	**5 706 511 353.87**	**4 630 547 575.89**
TOTAL GENERAL ACTIF		**16 860 596 608.55**	**4 513 544 701.71**	**12 347 051 906.84**	**12 348 622 821.79**

MOULINS Amor Benamor

Unite : Siege
Exercice : 2019
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 à 15:13:14

BILAN PASSIF
Du 01/01/2019 au 31/12/2019

PASSIF	NOTE	MONTANT NET N	MONTANT NET N-1
Part de la société consolidante [1]			
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		500 000 000.00	500 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées) [1]		1 900 284 096.27	1 674 792 900.03
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence [1]			
Résultat net (Résultat part du groupe) [1]		408 030 362.78	225 491 196.24
Autres capitaux propres-Report à nouveau			
Part des minoritaires [1]			
TOTAL I		**2 808 314 459.05**	**2 400 284 096.27**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financiéres		2 578 441 862.47	2 578 441 862.47
Impôt (différés et provissionés)			
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance			
Autres charges différées - Hors cycle d'exploit.			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2 578 441 862.47**	**2 578 441 862.47**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 838 582 901.21	2 040 085 445.26
Impôt		116 737 793.00	184 912 270.82
Autres dettes		4 751 996 187.05	5 723 385 703.61
Comptes transition créditeurs			
Trésorerie passif			1 458 642 283.64
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**7 707 316 881.26**	**9 407 025 703.33**
TOTAL GENERAL PASSIF		**13 094 073 202.78**	**14 385 751 662.07**

MOULINS Amor Benamor

Unite : Siege
Exercice : 2020
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 à 15:05:21

BILAN PASSIF
Du 01/01/2020 au 31/12/2020

PASSIF	NOTE	MONTANT NET N	MONTANT NET N-1
Part de la société consolidante [1]			
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		500 000 000.00	500 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées) [1]		2 308 314 459.05	1 900 284 096.27
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence [1]			
Résultat net (Résultat part du groupe) [1]		146 883 029.07	408 030 362.78
Autres capitaux propres-Report à nouveau			
Part des minoritaires [1]			
TOTAL I		**2 955 197 488.12**	**2 808 314 459.05**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financiéres		2 320 597 676.21	2 578 441 862.47
Impôt (différés et provissionés)			
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance			
Autres charges différées - Hors cycle d'exploit.			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2 320 597 676.21**	**2 578 441 862.47**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 630 752 141.51	2 838 582 901.21
Impôt		67 935 078.00	116 737 793.00
Autres dettes		5 359 676 438.74	4 751 996 187.05
Comptes transition créditeurs			
Trésorerie passif		14 463 999.21	
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**7 072 827 657.46**	**7 707 316 881.26**
TOTAL GENERAL PASSIF		**12 348 622 821.79**	**13 094 073 202.78**

MOULINE Amor Benamor

Unite : Siege
Exercice : 2021
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 à 15:01:33

BILAN PASSIF
Du 01/01/2021 au 31/12/2021

PASSIF	NOTE	MONTANT NET N	MONTANT NET N-1
Part de la société consolidante [1]			
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		500 000 000.00	500 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées) [1]		2 308 314 459.05	2 308 314 459.05
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence [1]			
Résultat net (Résultat part du groupe) [1]		30 843 404.48	146 883 029.07
Autres capitaux propres-Report à nouveau		146 883 029.07	
Part des minoritaires [1]			
TOTAL I		**2 986 040 892.60**	**2 955 197 488.12**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financiéres		1 804 909 303.69	2 320 597 676.21
Impôt (différés et provissionés)			
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance			
Autres charges différées - Hors cycle d'exploit.			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**1 804 909 303.69**	**2 320 597 676.21**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 653 055 046.77	1 630 752 141.51
Impôt		46 275 595.00	67 935 078.00
Autres dettes		5 845 490 385.63	5 359 676 438.74
Comptes transition créditeurs			
Trésorerie passif		11 280 683.15	14 463 999.21
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**7 556 101 710.55**	**7 072 827 657.46**
TOTAL GENERAL PASSIF		**12 347 051 906.84**	**12 348 622 821.79**

MOULINS Amor Benamor

Jnite : Siege
Exercice : 2019
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 à 15:13:48

COMPTES DE RESULTAT

Du 01/01/2019 au 31/12/2019

Par Nature

Désignation	Note	N	N-1
Vente et produit annexes		11 185 772 107.14	8 714 365 901.73
Variations stocks produits finis et en cours		57 934 877.76	-23 884 051.16
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**11 243 706 984.90**	**8 690 481 850.57**
Achats consommés		9 134 348 440.58	6 766 619 779.48
Services extérieurs et autres consommations		241 814 816.28	508 534 061.90
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**9 376 163 256.86**	**7 275 153 841.38**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**1 867 543 728.04**	**1 415 328 009.19**
Charges de personnel		796 014 416.32	698 993 602.24
Impôts, taxe et versement assimilés		106 891 453.64	63 910 298.10
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**964 637 858.08**	**652 424 108.85**
Autres produits opérationnels		9 566 199.00	40 557 519.63
Autres charges opérationnelles		87 461 463.13	52 699 578.26
Dotations aux amortissement, Provisions et pertes de valeurs		364 492 841.76	318 380 813.61
Reprise sur pertes de valeurs et provisions			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**522 249 752.19**	**321 901 236.61**
Produits financiers		912 704.15	1 205 394.90
Charges financières		13 189 670.56	9 696 214.27
VI-RESULTAT FINANCIER		**-12 276 966.41**	**-8 490 819.37**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)		**509 972 785.78**	**313 410 417.24**
Impôt exigibles sur résultats ordinaires		101 942 423.00	87 919 221.00
Impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**11 254 185 888.05**	**8 732 244 765.10**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**10 846 155 525.27**	**8 506 753 568.86**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**408 030 362.78**	**225 491 196.24**
Elément extraordinaires (produits) (à préciser)			
Elément extraordinaires (Chrages) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**408 030 362.78**	**225 491 196.24**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaire			
Part du groupe			

MOULINS Amor Benamor

Unite : Siege
Exercice : 2020
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 à 15:06:07

COMPTES DE RESULTAT

Du 01/01/2020 au 31/12/2020

Par Nature

Désignation	Note	N	N-1
Vente et produit annexes		8 639 169 016.90	11 185 772 107.14
Variations stocks produits finis et en cours		-180 509 663.34	57 934 877.76
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**8 458 659 353.56**	**11 243 706 984.90**
Achats consommés		6 432 482 620.95	9 134 348 440.58
Services extérieurs et autres consommations		240 831 927.81	241 814 816.28
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**6 673 314 548.76**	**9 376 163 256.86**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**1 785 344 804.80**	**1 867 543 728.04**
Charges de personnel		841 747 794.22	796 014 416.32
Impôts, taxe et versement assimilés		81 740 133.85	106 891 453.64
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**861 856 876.73**	**964 637 858.08**
Autres produits opérationnels		11 206 897.48	9 566 199.00
Autres charges opérationnelles		113 425 976.23	87 461 463.13
Dotations aux amortissement, Provisions et pertes de valeurs		516 358 651.44	364 492 841.76
Reprise sur pertes de valeurs et provisions			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**243 279 146.54**	**522 249 752.19**
Produits financiers		23 146 599.69	912 704.15
Charges financières		61 596 392.16	13 189 670.56
VI-RESULTAT FINANCIER		**-38 449 792.47**	**-12 276 966.41**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)		**204 829 354.07**	**509 972 785.78**
Impôt exigibles sur résultats ordinaires		59 105 325.00	101 942 423.00
Impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 159 000.00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**8 493 012 850.73**	**11 254 185 888.05**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**8 346 129 821.66**	**10 846 155 525.27**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**146 883 029.07**	**408 030 362.78**
Elément extraordinaires (produits) (à préciser)			
Elément extraordinaires (Chrages) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**146 883 029.07**	**408 030 362.78**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaire			
Part du groupe			

MOULINS Amor Benamor

Unite : Siege
Exercice : 2021
Statut : Définitif

Date impression :18/05/2022 à 14:59:28

COMPTES DE RESULTAT

Du 01/01/2021 au 31/12/2021

Par Nature

Désignation	Note	N	N-1
Vente et produit annexes		9 307 234 782.30	8 639 169 016.90
Variations stocks produits finis et en cours		93 230 046.36	-180 509 663.34
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**9 400 464 828.66**	**8 458 659 353.56**
Achats consommés		6 553 146 570.48	6 432 482 620.95
Services extérieurs et autres consommations		263 865 516.10	240 831 927.81
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**6 817 012 086.58**	**6 673 314 548.76**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**2 583 452 742.08**	**1 785 344 804.80**
Charges de personnel		785 503 475.44	841 747 794.22
Impôts, taxe et versement assimilés		101 009 329.22	81 740 133.85
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**1 696 939 937.42**	**861 856 876.73**
Autres produits opérationnels		17 668 914.85	11 206 897.48
Autres charges opérationnelles		51 377 768.84	113 425 976.23
Dotations aux amortissement, Provisions et pertes de valeurs		1 815 665 483.04	516 358 651.44
Reprise sur pertes de valeurs et provisions			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**-152 434 399.61**	**243 279 146.54**
Produits financiers		18 453 278.41	23 146 599.69
Charges financières		81 354 682.97	61 596 392.16
VI-RESULTAT FINANCIER		**-62 901 404.56**	**-38 449 792.47**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)		**-215 335 804.17**	**204 829 354.07**
Impôt exigibles sur résultats ordinaires			59 105 325.00
Impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires		-246 179 208.65	-1 159 000.00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**9 436 587 021.92**	**8 493 012 850.73**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**9 405 743 617.44**	**8 346 129 821.66**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**30 843 404.48**	**146 883 029.07**
Elément extraordinaires (produits) (à préciser)			
Elément extraordinaires (Chrages) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**30 843 404.48**	**146 883 029.07**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaire			
Part du groupe			

الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـــامعـــة 8 مـــاي 1945 قـــالمـــة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قســـم علـــوم التسييـــر

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION

الرقم: 05 /ق.ع.ت./ك.ع.إ.ت ع.ت/ج ق/ 2022
قالمة في : 2022-05-12
Ref :..... D.G/F.S.E.C.S.G/UG/20.....
Guelma le :... .....

إلـى السيـد: مدير مجمع مطاحن ..... مورق عاكك

الموضـــوع : ف/ي إجراء زيارة ميدانية أو تربـــص

نحـــن رئيـــس قســـم علـــوم التسييـــر نشهـــد بـــأن:
الطالـــب(ة):..... حبيبة هم يسري .....
الطالـــب(ة):..... صابر صابح ذكري .....

مسجل(ة) بقسم علـوم التسيير سنة (أولى)/(ثانيـة) ماستر .فرع : (علـوم التسييـر)/(علـوم ماليـة)
تخصص : ..مالية المؤسسة.....في حاجة لأجراء زيارة ميدانيـة أو تربـص بمؤسستكم .
موضوع الزيارة:..دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.....
.....

لـــذا نرجـــو من سيادتكـــم الموافقـــة لتحقيـــق هـــذه الغايـــة.

ولكـــم منـــا فائـــق التقديـــر و الاحتـــرام

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف
ع/ ولات ديح لياس
Klas

رئيـــس القســـم
مساعد رئيس القسم المكلف بما بعد التدرج والبحث العلمي بقسم علوم التسيير
الأستاذ : عبد السلام كلايعية

جامعة 8 ماي 1945 قالمة - قسم علوم التسيير

تأشيرة المؤسسة المستقبلة
أشيرة المركب الصناعي والتجاري لمطاحن قالمة
المديرية العامة
FAVORABLE
صابر بن جميل
مدير الإدارة العامة

الجمهوريـــــــة الجزائريـــــــة الديمقراطيـــــــة الشعبيـــــة
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـــامعـــة 8 مـــاي 1945 قـــالمـــة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قســـم علـــوم التسيير

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION

الرقم: ...50.../ق.ع.ت./ك.ع.إ.ت ع.ت/ج ق/ 2022
قالمة في : ...12.../...05.../2022...

Ref :..... D.G/F.S.E.C.S.G/UG/20.....
Guelma le :... .....

إلـى السيـد: ...مدير مجمع حمر العين حمر العين الجنوبي عنابة

الموضـــــوع : ف/ي إجراء زيارة ميدانية أو تربـــص

نحـــن رئيـــس قســـم علـــوم التسييـــر نشهـــد بـــأن:

الطالـــب(ة):...حبيبة مريم بيسري.....

الطالـــب(ة):...صايح صابر ذكري.....

مسجل(ة) بقسم علـوم التسيير سنـة (أولـى)/(ثانيـة) ماستر .فرع : (علـوم التسيير)/(علـوم ماليـة)

تخصص : ...صايح الموبسنت.....في حاجة لأجراء زيارة ميدانيـة أو تربـص بمؤسستكـم .

موضوع الزيـارة:...دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.....

.....

لـــذا نرجـــو من سيادتكـــم الموافقـــة لتحقيـــق هـــذه الغايـــة.

ولكـــم منـــا فائـــق التقديـــر و الاحتـــرام

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف

ع/ غلاب ديبح لباس

رئيـــس القســـم

مساعد رئيس القسم المكلف بما بعد التدرج
علوم التسيير
عبد السلام كلايعية

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

Taye SEKFOUNE
Directeur
d'Administration Générale

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في مؤسسة اقتصادية، وذلك بإبراز أهم مفاهيم التدقيق الداخلي وكذا الأداء المالي وتحديد نوع العلاقة التي تجمع بينهما، وذلك بالاستعانة بدارسة ميدانية لمؤسستين اقتصاديتين مختلفتين من حيث الملكية ومتشابهتين من حيث النشاط من اجل معرفة أثر التدقيق الداخلي لكل منهما، حيث توصلنا إلى عدة النتائج من أهمها:

للتدقيق الداخلي دور فعال في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، الأداء المالي، المؤسسة الاقتصادية.

Abstract:

This study aims to identify the role of internal audit in improving financial performance in an economic institution, by highlighting the most important concepts of internal audit as well as financial performance and determining the type of relationship that combines them, using a field study of two different economic institutions in terms of ownership and similar in terms of activity in order to know The impact of the internal audit for each of them, as we reached several results, the most important of which are:

Internal audit has an effective role in improving the financial performance of an economic institution.

Keywords: audit, internal audit, financial performance, economic institution.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في مؤسسة اقتصادية، وذلك بإبراز أهم مفاهيم التدقيق الداخلي وكذا الأداء المالي وتحديد نوع العلاقة التي تجمع بينهما، وذلك بالاستعانة بدارسة ميدانية لمؤسستين اقتصاديتين مختلفتين من حيث الملكية ومتشابهتين من حيث النشاط من اجل معرفة أثر التدقيق الداخلي لكل منهما، حيث توصلنا إلى عدة النتائج من أهمها:

للتدقيق الداخلي دور فعال في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، الأداء المالي، المؤسسة الاقتصادية.

Abstract:

This study aims to identify the role of internal audit in improving financial performance in an economic institution, by highlighting the most important concepts of internal audit as well as financial performance and determining the type of relationship that combines them, using a field study of two different economic institutions in terms of ownership and similar in terms of activity in order to know The impact of the internal audit for each of them, as we reached several results, the most important of which are:

Internal audit has an effective role in improving the financial performance of an economic institution.

Keywords: audit, internal audit, financial performance, economic institution.