



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة سوناپراك وحدة الصيانة بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالب:

د-زعرور نعيمة

موساوي احمد عابد

رقم التسجيل:	..... تطلب من القسم
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2014-2015

الدُّعَاءُ

اللهم لا تجعلني أصاب بالغرور إذا نجحت وباليأس إذا أخفقت، وذكّرني أن

الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح

اللهم إذا أعطيتني النجاح فلا تأخذ تواضعي، وإذا أعطيتني تواضعاً فلا تأخذ

اعتزازي لكرامتي

اللهم آمين

شكر وتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه
الحمد لله الذي وفقني لإنهاء هذا العمل المتواضع وأخص بالشكر
الخالص والامتنان الأكمل والأتم والثناء الأعم
الأستاذ المشرف "الدكتورة زعرور نعيمة "
كما أتقدم بالشكر إلى كل أساتذتي الكرام،
والى كل موظفي المؤسسة الوطنية سوناطراك وحدة الصيانة بسكرة
والى كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد
إلى كل من مهد لي طريق العلم
إلى والديا العزيزين، إلى إخوتي
إلى أصدقائي
فلهم جميعا من الشكر أجزله، ومن الامتنان أتمه، ومن الاعتراف أكمله.

الملخص:

جاءت هاته الدراسة بعنوان دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سوناطراك وحدة الصيانة بسكرة للإجابة عن الاشكالية التالية ما هو دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية و كان الهدف معرفة ماهية المراجعة الداخلية، دور القوائم المالية في تقييم الأداء المالي.

و تم اتباع المنهج الصفي و التحليلي في الجانب النظري من الدراسة كما تم دراسة الحالة لإسقاط المفاهيم النظرية على مؤسسة سوناطراك بسكرة وتم التوصل الى النتائج التالية:

- قمنا بدراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية لمعظم الأنشطة بالمديرية وكانت النتيجة ان المؤسسة تعطي أهمية بالغة للتدقيق.

- تعد المؤسسة الوطنية سوناطراك إحدى اقوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر من حيث الاداء المالي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، الأداء، التدقيق الداخلي، الاداء المالي، القوائم المالية.

Le résumé:

Came cette étude intitulée **Le rôle de l'audit interne dans l'évaluation de la performance financière de l'organisation de maintenance de l'unité Sonatrach** institutions économiques de l'État Biskra pour répondre à l'étude de dilemme suivant quel est le rôle de l'audit interne dans l'évaluation de la performance financière de la fondation économique et le but de savoir ce que l'audit interne, le rôle des états financiers dans l'évaluation de la performance Financial.

Et programme de classe est suivie dans le côté théorique et analytique de l'étude était d'abandonner l'étude de cas sur les concepts théoriques Fondation Sonatrach Biskra a été atteint à la suite des résultats:

- Nous avons à étudier et évaluer les procédures de contrôle interne de la plupart des activités de la Direction et le résultat a été que la Fondation accorde une grande importance à la vérification. - Fondation nationale Sonatrach est l'une des plus puissantes institutions publiques les économiques en Algérie en termes de performance financière.

Mots clés: vérification, la performance, audit interne, le rendement financier, les états financiers.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

- شكر و عرفان

- قائمة الجداول

- قائمة الاشكال

مقدمة..... أ

الفصل الأول: أساسيات حول المراجعة الداخلية

تمهيد 02

المبحث الأول: : مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية..... 03

المطلب الأول: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية..... 03

الفرع الأول: نشأة المراجعة الداخلية..... 03

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية..... 04

المطلب الثاني: وظائف وأهداف المراجعة الداخلية..... 04

المطلب الثالث أنواع المراجعة الداخلية وأهميتها..... 06

الفرع الأول: أنواع المراجعة الداخلية..... 06

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الداخلية..... 07

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية وموقعها في المؤسسة الاقتصادية..... 08

المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية..... 08

المطلب الثاني: إجراءات عمل المراجعة الداخلية..... 09

المطلب الثالث: موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية..... 10

13	.....المبحث الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية
13	.....المطلب الأول: أوراق العمل في المراجعة
14	.....المطلب الثاني: أدلة و قرائن الإثبات في المراجعة
15	.....المطلب الثالث: وسائل الحصول على أدلة الإثبات
18	..... خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: مراجعة القوائم المالية في تقييم الاداء المالي	
20	..... تمهيد
21	.....المبحث الأول: تقييم الأداء المالي
21	.....المطلب الأول: تقييم الأداء ومراحله
21	.....الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء
22	.....الفرع الثاني: مراحل تقييم الأداء
22	.....المطلب الثاني: مفهوم تقييم الأداء المالي
23	.....المطلب الثالث: : تحديد معايير ومؤشرات الأداء المال
24	.....المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
26	.....المبحث الثاني: القوائم المالية كأساس لتقييم الأداء
26	.....المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية
26	.....الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية
26	.....الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية
29	.....المطلب الثاني: أنواع وأسس القوائم المالية
29	.....الفرع الأول: أنواع القوائم المالية
29	.....الفرع الثاني: أسس إعداد القوائم المالية
30	.....المطلب الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

32.....	المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي في المؤسسة.....
32.....	المطلب الأول: الوظيفة المالية في المؤسسة.....
32.....	الفرع الأول: أهمية الوظيفة المالية في المؤسسة.....
32.....	الفرع الثاني: دور الوظيفة المالية في المؤسسة.....
34.....	المطلب الثاني: التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة.....
36.....	خلاصة الفصل:

الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي لمؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة بسكرة

38	تمهيد
39	المبحث الأول: : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي.....
39	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة سونطراك الأم.....
40.....	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة سونطراك الأم.....
40.....	الفرع الثاني : المهام التي أنشأت لأجلها شركة سونطراك.....
41.....	المطلب الثاني: التعريف بمديرية الصيانة محل الدراسة سونطراك بسكرة
42.....	الفرع الأول: النشاط الاساسي لمديرية الصيانة بسكرة وهو صيانة الهياكل التالية:
42.....	الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سونا طراك بسكرة.....
44.....	المطلب الثالث:مهام مديرية الصيانة محل الدراسة سونطراك بسكرة.....
47.....	المبحث الثاني: : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والأداء بمديرية الصيانة بسكرة.....
47.....	المطلب الأول: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة بسكرة.....
47.....	الفرع الأول: دراسة نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة بسكرة:
58.....	الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة بسكرة.....
63.....	المطلب الثاني: تقييم الأداء لمديرية الصيانة بسكرة.....

63.....	الفرع الأول: تقييم الأداء من خلال تقارير التسيير لمديرية الصيانة بسكرة.....
66	الفرع الثاني: تقييم الأداء من خلال تقارير مصلحة الموازنة بمديرية الصيانة بسكرة.....
67	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم أداء مديرية الصيانة بسكرة.....
67	المطلب الأول: دراسة تقرير تدقيق داخلي بمديرية الصيانة بسكرة.....
69	المطلب الثاني: تأثير التدقيق الداخلي على أداء مديرية الصيانة بسكرة.....
71	خلاصة الفصل الثالث
73	- الخاتمة.....
77	- قائمة المراجع.....
82	- قائمة الملاحق.....

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
6-5	وظائف المراجعة الداخلية والأهداف المرتبطة بكل وضعية	01
68	التقديرات والأعمال المنجزة لسنة 2014	02
69	تقديرات ومنجزات التكوين في مديرية الصيانة خلال سنة 2014	03
69	تطور الحوادث بمديرية الصيانة خلال سنة 2014	04
70	التكاليف المرتبطة بالصيانة بالمديرية خلال السنة 2014	05

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي	11
02	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة	12
03	الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء	24
04	أهداف القوائم المالية	30
05	علاقة الوظيفة المالية بمختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة	37
06	آلية المالية	38
07	العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة	39
08	الهيكل التنظيمي للمؤسسة سونطراك الأم	44

47	الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة	09
53	خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الشراء بمديرية الصيانة بسكرة	10
55	خريطة توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بمديرية الصيانة بسكرة	11
57	خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بنشاط الجرد بمديرية الصيانة بسكرة	12
59	خريطة لإجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الخدمات المقدمة للعملاء	13
61	خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الخدمات المقدمة للعملاء بمديرية الصيانة بسكرة	14

مقدمة عامة

منذ النصف الثاني من القرن العشرين حدثت العديد من التغيرات العالمية وقد كانت المؤسسة الاقتصادية مستهدفة من كل هذه التغيرات حيث اخذت على عاتقها الكفاءة والفعالية وقد ظهرت الحاجة الى المراجعة الداخلية نظرا لكبر حجم المؤسسات وتشعب اعمالها وكذلك فصل الملكية عن التسيير وظهور صعوبة في الرقابة عليها، فكبر حجم المؤسسة لا يعني التطور و الازدهار ما لم يكن التسيير العقلاني لها، وهذا ما تهدف اليه المراجعة و من ثم تقديم التوصيات و الاقتراحات البناءة بهدف تحسين الأداء و ترشيد القرارات حيث اتجهت العديد من المؤسسات الكبرى الى وضع مراجعة داخلية تعمل بطريقة تسمح بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها وبالخصوص المراجعة الداخلية المالية التي تتضمن سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من الأخطاء والغش والتزوير والتي تساعد على تقييم الأداء في المؤسسة من اجل تحسينه مستقبلا اذا كانت هناك انحرافات.

تعتبر المراجعة الداخلية احد الركائز الأساسية التي تقوم عليها جملة الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة حيث تعمل على توظيف أشخاص يتمتعون بالتاهيل العلمي والخبرات العلمية والاستقلالية التامة بطرح آرائهم وإعداد التقارير المختلفة لحلها وإيصالها بشكل مباشر لأطراف المعنية بها بهدف التأكد من مدى دقة و فعالية الأنظمة والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

ان تقييم الأداء المالي من العوامل الأساسية التي يتوقف عليها إنجاح أي تنظيم من التنظيمات الإدارية او أي مشروع من المشاريع الاقتصادية للوصول الى معدلات عالية من الكفاءة الإنتاجية حيث تهدف الى قياس مدى نجاح المؤسسة لتحقيق أهدافها المالية و ذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة لها من هنا سنقوم بمحاولة استخراج مؤشرات قياس الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، انطلاقا من مخرجات نظام التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

أولا: إشكالية البحث

وعلى هذا الأساس يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟

و يندرج تحت هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما أهدافها؟
- ما هي أهم المعايير التي تتبعها المراجعة الداخلية؟
- كيف تساهم المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي؟

ثانيا: الفرضيات

وعلى ضوء هذه التساؤلات نضع جملة من الفرضيات وهي كالتالي:

- يعتبر التدقيق الداخلي من الانظمة الرقابية داخل المؤسسة.
- تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.
- تحتوي القوائم المالية على معلومات عن المؤسسة معبر عنها بشكل مالي تساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة لفترة معينة.

- الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هو أداء متوسط ، وبالتالي فإن أداء مؤسسة سونطراك هو الآخر متوسط .

ثالثا: دوافع اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار الموضوع الى:

- الاهتمام الشخصي بدراسة الموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية.
- الرغبة في معرفة واقع تدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومدى مساهمته في تقييم الأداء المالي لها، ومن ثم معرفة قدرتها على الاستمرار والبقاء والمنافسة..
- كون أن هذا الموضوع لم يأخذ حقه في الدراسة.

رابعا: أهداف الدراسة

تكمن أهداف الدراسة في تحقيق ما يلي:

- محاولة تحديد الاطار النظري للمراجعة الداخلية بصفة عامة.
- الأهمية البالغة التي أصبحت تكتسيها كل من المحاسبة والتدقيق في المؤسسة والتي تساهم في اتخاذ أهم القرارات المؤثرة في نشاطها الاقتصادي.
- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية لتحسين الأداء المالي.

خامسا: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في:

- دراسة المراجعة الداخلية بصفة عامة.
- التعرف على معايير المراجعة و أهميتها.
- ارتباط الدراسة بواقع الاقتصاد الوطني و المؤسسات الاقتصادية.

سادسا: الدراسات السابقة

توجد العديد من الدراسات التي اهتمت بالمراجعة الداخلية ودورها في تقييم الأداء المالي في المؤسسة نذكر من بينها:

- 1- أحمد صالح العمرات: المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990، حيث تم التطرق في هذا الكتاب على مفهوم واهمية المراجعة الداخلية.
- 2- أحمد محمد العداس: التحليل المالي للقوائم المالية، مكتبة المجتمع العربي، عمان 2011، تم التطرق في هذا الكتاب الى التحليل الدقيق للقوائم المالية و التحليل المالي.
- 3- خديجة دزايت، معطالله مبروكة: تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وهي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012م/2013م.
- 4- شكري معمر سعاد: دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009.

سابعا: منهج الدراسة

لمعالجة جوانب البحث بطريقة جيدة تم استخدام كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الفصل الأول والثاني بتعريف كل من المراجعة الداخلية والأداء المالي أما المنهج التحليلي استخدم في الفصل الثالث في اظهار كيفية تأثير المراجعة الداخلية ودورها في تحسين الأداء في المؤسسة محل الدراسة كذلك معرفة مدى تطبيق الجانب النظري في الواقع العملي و هنا اعتمدنا على المنهج التجريبي من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة سوناطراك.

ثامنا: هيكل الدراسة

تحتوي هذه الدراسة اضافة إلى المقدمة والخاتمة على ثلاث فصول فصلين نظري و فصل تطبيقي مقسمة كما يلي:

- **الفصل الأول: أساسيات حول المراجعة الداخلية:** بحيث خصص كمدخل لدراسة المراجعة الداخلية من حيث تعريفها ونشأتها وظائفها وانواعها وكذا أهم المعايير المتعارف عليها، وأدلة الاثبات وأوراق العمل المعمول بها.
- **الفصل الثاني: مراجعة القوائم المالية في تقييم الاداء المالي:** حيث تم دراسة المفهوم والأسباب لتقييم الأداء المالي وماهية القوائم المالية من حيث (مفهومها، أهدافها، أسسها، أنواعها، والمعلومات الواجب الإفصاح عليها في القوائم المالية)، وأيضا تحليل النسب المالية في تقييم الأداء.
- **الفصل الثالث: دراسة ميدانية:** فقد خصص دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية حالة مؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة بسكرة

تاسعا: صعوبات البحث

موضوع بحثنا كان حول التدقيق الداخلي ودوره في تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية فقمنا بدراسة حالة مديرية سوناطراك بسكرة لكن لم نتمكن من تقييم الأداء من خلال النسب والمؤشرات المالية، وذلك راجع للسرية التي تعتمد عليها مؤسسة سوناطراك.

الفصل الأول:

أساسيات حول المراجعة الداخلية

تمهيد:

لقد أدى النمو المطرد في أنشطة أعمال المؤسسات إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية وحماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، بل ذهب الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى أبعد من ذلك واتسع نطاق استخدامها فأصبح يعتمد عليها في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة وأمانة العاملين فيها، وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وفي الأخير سنحاول التعرف على المراجعة الداخلية وابرار أهمية ظهورها من خلال التطرق للمباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية وموقعها في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية

أدى التطور الاقتصادي إلى كبر حجم المؤسسات وتنوع أعمالها ووظائفها وصعوبة أدائها وتعدد مشاكلها وقد أدى ذلك إلى تطور في مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية التي تمثل عنصراً هاماً فيها، وكلما كبر حجم المؤسسة كلما زادت الحاجة إلى توفير نظام مراجعة داخلية فعال بحيث تمارس المراجعة على أوجه نشاطات المؤسسة سواء كان نشاطها إداري أو مالي، فوجودها أصبح أمراً ضرورياً لكل عملية من عملياتها كالعمليات النقدية والتي تحتاج للمراجعة بغرض اكتشاف أي اختلاس أو تلاعب بها، لذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التعرف على:

نشأة وتعريف المراجعة الداخلية، ووظائفها وأهم أهدافها، وأخيراً أنواعها وأهميتها.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية التي تنشئها الإدارة لضمان دقة البيانات المحاسبية والاقتصادية، فهي تقدم تأكيدات موضوعية للعمل المهني حول الرقابة المالية ورقابة الأداء. لذا سنتعرف على:

الفرع الأول: نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل مع الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها. إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941، وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها.

قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات ووظائف المؤسسة .

أما في الوقت الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر، بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.⁽¹⁾

(1) احمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990، ص12.

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية، و يمكن تعريفها بأنها مجموعة من أوجه النشاط، تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق التعليمات بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاقتصادية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول المنشأة، وفي التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة وأخيرا في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك لتحقيق كافة أهدافها المرجوة.⁽¹⁾ وعرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين على أنها: نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة.⁽²⁾

كما قام مجمع المحاسبين بتعريف المراجعة على أنها: "أداة للحكم والتقييم تعمل من داخل المشروع تخدم الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى في هذا المجال".

ومن أكثر التعاريف المقبولة والمتعارف عليها هو آخر تعريف قدمه مجمع المراجعين والمحاسبين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية وهو: "شكل تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و غيرها و ذلك كأساس لخدمة الإدارة".⁽³⁾

فالمفهوم الشامل للمراجعة الداخلية يتضمن في محتواه الواسع المفاهيم التالية:

- نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها
- أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة
- وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها.⁽⁴⁾

المطلب الثاني: وظائف وأهداف المراجعة الداخلية

سنوضح من خلال هذا الجدول أهم وظائف المراجعة الداخلية والأهداف المرتبطة بكل وضعية

جدول رقم (1): وظائف المراجعة الداخلية والأهداف المرتبطة بكل وضعية

(1) المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح جامعة نيبها، ص99 . [http://www.olc.bu.edu.egolcimages7th-6y.20\(4\).PDF](http://www.olc.bu.edu.egolcimages7th-6y.20(4).PDF) .

(2) عطا الله محمد شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1993، ص203.

(3) رائد محمد عبد ربه: المراجعة الداخلية، دار الجنادرية للنشر و التوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص11.

(4) احمد محمد مخلوف: المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود و مالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007/2006، ص49

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

الوظيفة	الأهداف المرتبطة بها
المشاركة الفعالة للإدارة في وضعية الرقابة	خدمة الإدارة وطمأننتها عن حسن سير الأعمال
المراجعة المستمرة والتطوير والتحديث لنظم الرقابة الداخلية و تشمل: - تقييم نظم الضبط الداخلي و الحسابات - تقييم الخطط و الإجراءات	التأكد من سلامة نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي من حيث التصميم و التطبيق التأكد من سلامة المعلومات والتقارير الدورية التي تنتجها تلك الأنظمة اكتشاف نقاط الضعف أوالنقص في النظم والإجراءات المستخدمة إعطاء التوصيات و تقديم المقترحات لتعديل و تطوير تلك النظم والإجراءات لزيادة كفاءتها وفعاليتها خفض مخاطر حدوث تواطؤ بين الموظفين نتيجة للمراجعات الدورية
مراجعة السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين بغرض تحديد ما إذا كانت مناسبة وكافية ومطبقة	توحيد تفسير وفهم السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين من قبل الموظفين وتوحيد التطبيق لها للتخلص من مشكلة سوء الفهم سواء بحسن أو بسوء نية
مراجعة مدى تطبيق الموظفين لنظم الرقابة الداخلية	التأكد من حماية أموال و أصول المنشأة من التلاعب والاختلاس، أو من تحقيق الخسائر بها نتيجة الإهمال أو عدم الكفاءة أو سوء الاستعمال
القيام بالمراجعة التشغيلية لكافة الأنشطة والعمليات	التأكد من كفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات بالمنشأة
القيام بمراجعة نظم المعلومات	التأكد من اكتمالها و درجة الأمان المصاحبة لها
التأكد من صحة البيانات والتقارير المحاسبية والإحصائية والتشغيلية وتحديد درجة الثقة فيها	مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة في ظل تلك المعلومات، وبالتالي تحسين كفاءة الأداء والانجاز من خلال تحسين نوعية المعلومات المنتجة
التنسيق بين الإدارات المختلفة	مساعدة الإدارة في الوصول إلى الكفاءة الإنتاجية والإدارية والمالية القصوى
تدريب الموظفين الجدد أوالموظفين القدامى المنقولين إلى وظائف جديدة	الاستفادة من إمام المراجعين الداخليين بالنظم والإجراءات الخاصة بجميع الوظائف

المصدر: عبير محمد فتحي العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل درجة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص ص 26-27.

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

و يمكن تلخيص أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين:

1- هدف الحماية: ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة:

أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم و الإجراءات المالية و المحاسبية، السياسات و الخطط المعتمدة في الشركة، نظام الضبط الداخلي...الخ

2-هدف التطوير: يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية و إرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الايجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير و تزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه المشروع.(1)

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية وأهميتها

اكتسبت مهنة المراجعة الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دورا هاما في المؤسسات المالية والمصرفية وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات والانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها وهذا أدى إلى انقسامها إلى عدة أنواع نذكر منها:

الفرع الأول: أنواع المراجعة الداخلية

أدى التطور الكبير في المؤسسات وتقنيات التسيير إلى كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة، وبهذا احتمال الخطأ والانحرافات والتلاعبات أصبح كبيرا، هذا ما أدى إلى توسع وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة وأصبحت ملمة بكل النشاطات مما أدى إلى انقسامها إلى نوعين:

أولا: المراجعة المالية والمحاسبية:

يقصد بها مراجعة كل ما يتعلق بالعمليات و الوثائق المالية و المحاسبية من قوائم مالية، الميزانية، جدول حسابات النتائج، و كذا نتائج المحاسبة التحليلية. بالإضافة إلى الموازنات التقديرية، يقوم المرجع الداخلي التأكد من صحة تسجيلها من ناحية، والتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية أخرى، وهذا لتمكين الإدارة من الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية(2)

ثانيا: المراجعة العملياتية (التشغيلية): (3)

تقليديا اهتم المراجعون الداخليين بالنواحي المالية و المحاسبية، ثم امتد نطاق المراجعة الداخلية ليشمل النواحي التشغيلية، حيث بشكل مباشر أو غير مباشر فإن السجلات المحاسبية تعكس الأنشطة التشغيلية ويجب أن يتعامل المراجع الداخلي بشكل متوازن و مستقل مع كل من النواحي المالية و النواحي التشغيلية ويجب أن يحقق المراجع الداخلي منافع و مزايا من وراء الربط و إيجاد علاقات بين كلا من الناحيتين. ويقصد بالمراجعة التشغيلية فحص مستقل يشمل جميع جوانب ووظائف التنظيم وفحص منظم لكافة أنشطة الشركة أو

(1) محمد صالح محمد القراء، مدونة العلوم الاقتصادية و المالية، تاريخ الاطلاع: 2015/02/12 وقت الاطلاع: 12.14

<https://sqarra.wordpress.com/inadit/>

(2) صالح مرصاد و آخرون، المراجعة الداخلية والتدقيق في البنوك التجارية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة اليسانس في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص25.

(3) عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص263.

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

لقسم معين وعلاقته بأهداف معنية، والمراجع التشغيلي لديه هدف عام وهو تقييم جودة الرقابة الداخلية في جانب معين من جوانب التنظيم و الأنشطة وليس التركيز على نطاق ضيق.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الداخلية⁽¹⁾

نشأت أهمية المراجعة الداخلية و تطورت مع تزايد الحاجة إليها للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة إلى سلامة العمل. فلقد تبوأَت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة في معظم المؤسسات والشركات ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل:

1- نشاط تقييمي: تعتبر كمنشأ تقيمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، و ما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تظافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها تطورها و ازدياد أهميتها.

2- نشاط وقائي: تعتبر كمنشأ وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية.

3- الإنشائية: تشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة و ذلك من خلال وضع برامج المراجعة، لقد تطور هذا المفهوم بعد عام 2000 وظهر المفهوم الجديد على انه نشاط تأكيدي واستشاري مستق وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة.

⁽¹⁾ رشام نسيم: أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة "وكالة البويرة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير في علوم التسيير تخصص محاسبة و مراجعة، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، 2013/2012، ص86.

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

المبحث الثاني : معايير المراجعة الداخلية وموقعها في المؤسسة الاقتصادية

سنحاول في هذا المبحث التعرف على أهم المعايير والمبادئ التي يتبعها المراجع الداخلي للقيام بعملية المراجعة الداخلية، وأهم الإجراءات التي يتبعها لكي تتم عملية الفحص والتقييم، ثم سنتطرق إلى موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية:

تعتبر المعايير المهنية للمراجعة الداخلية مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المراجع الداخلي، وتتمثل هذه المعايير في:

المعيار الأول: الاستقلال⁽¹⁾

يعني أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه. و يرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي له بحيث يكون لمدير قسم المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، و الموضوعية بحيث يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.

المعيار الثاني: العناية المهنية⁽²⁾

أ- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية: يجب القيام بما يلي:

- أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملية المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة.
- يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، المهارات والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.
- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توفر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

ب- بالنسبة للمراجع الداخلي: يجب توفر ما يلي:

- على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير سلوك المهنة.
- أن يتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد و القدرة على الاتصال بفاعلية.
- على المراجع الداخلي الحفاظ و الزيادة من تأهيله الفني و العملي عن طريق التعلم المستمر.
- على المراجع الداخلي بدل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.

المعيار الثالث: نطاق المراجعة الداخلية³

- 1- فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و مدى تحقيق أهدافها المتمثلة في:
 - حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرف غير مرغوب فيه.
 - دقة المعلومات المحاسبية التي يتيحها النظام المحاسبي في المؤسسة.

(1) ثناء علي القباني: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص40.

(2) فتحي رزق السوافيري و آخرون: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002م، ص103.

(3) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص169.

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل امثل.
 - التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.
- 2- فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفعالية.

المعيار الرابع: أداء عمل المراجعة الداخلية

يتمثل في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية و التي تتضمن تخطيط عملية المراجعة، وفحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية و مناسبة وملائمة ومفيدة وتخدم عملية المراجعة، وإبلاغ نتائج المراجعة، ومتابعة تنفيذ هذه النتائج.(1)

المعيار الخامس: أسس إدارة نشاط المراجعة الداخلية

إن مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسؤول الرئيسي عن الإدارة السليمة من خلال:

- الفرض والسلطة والمسؤولية
- التخطيط الذي يشمل: الأهداف وبرامج عمل المراجعة.(2)

المطلب الثاني: إجراءات عمل المراجعة الداخلية

تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة ، وفحص وتقييم المعلومات والتقرير عن النتائج ومتابعة التوصيات، وعند التخطيط لعملية المراجعة يجب الاهتمام بوضع الأهداف ونطاق العمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي تتم مراجعتها ، وكتابة برنامج المراجعة وأخيراً الحصول على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

ويتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميعها وتحليلها وتفسيرها، ولكي تتم عملية الفحص والتقييم على المراجع إتباع الأتي:(3)

- 1- تجميع المعلومات حول موضوع المراجعة وذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية والتي تشتمل على مقارنات بين الفترة الحالية والفترات السابقة ، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة.
- 2- يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، أي أنه يجب أن تستند تلك المعلومات على حقائق كافية بحيث يمكن للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج ويجب أن تتماشى مع أهداف المراجعة.
- 3- يجب اختيار إجراءات المراجعة بما فيها اختبارات المراجعة وأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة.
- 4- يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات بما يوفر تأكيداً من الحفاظ على موضوعية المراجع والتأكد من تحقيق الأهداف.
- 5- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة وذلك عن طريق المراجع ، مع مراجعة الأوراق مع المشرف على قسم المراجعة الداخلية.

(1) كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص169.

(2) ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص ص: 59-60.

(3) تاريخ الاطلاع: 2015/02/23 ، وقت الاطلاع: 15.15،

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

ويجب على المراجع بعد انتهائه من عملية المراجعة إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم ويجب على المراجع أن يناقش النتائج والتوصيات مع المستوى الإداري المناسب ورأى المراجع ويجب أن يتضمن أيضاً توصيات المراجع بشأن التحسينات الممكنة ووجهة نظر الجهة محل المراجعة في النتائج والتوصيات، وبعد إصدار التقرير يجب على المراجع متابعة ما تم فيه وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة.

المطلب الثالث: موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية⁽¹⁾

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي في المؤسسة وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، كما أن مجالها يتسع و يجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفة و مسؤولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم⁽²⁾، فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من التماشي مع السياسات و الإجراءات والسجلات وفحصه بغرض مسؤولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

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

ومن خلال هذا يمكن القول أن المراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين:

أ - مكانه في التنظيم الوظيفي و ارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله و تحقيق ما يوكل إليه من عمل، فرئيس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة، نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو اهتمامات مجلس الإدارة.

ب- إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

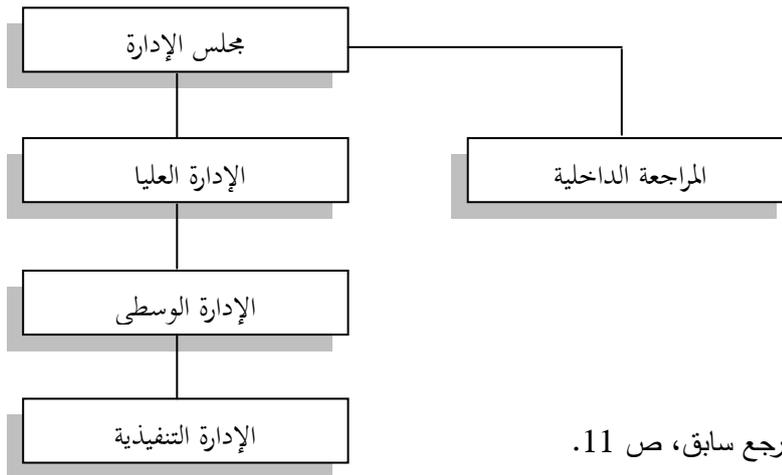
⁽¹⁾ مقدم عبيرات: مداخلة حول: المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار (دراسة حالة مؤسسة مصنع الأدوية صيدال)، جامعة الأغواط، الجزائر
ص ص: 11-12، نقلا من: <https://www.google.dz/search?newwindow=1&q>

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام و أن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا الذي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة و إصدار التعليمات و وضع الضوابط و الأنظمة - إصدار القرارات الإستراتيجية - قد تكون مرتبطة مع المدير العام و لكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات فمجلس الإدارة هو من يجب الارتباط معه.

ويمكن أن يظهر لنا موقع قسم أو دائرة المراجع الداخلي من خلال الشكل التالي:

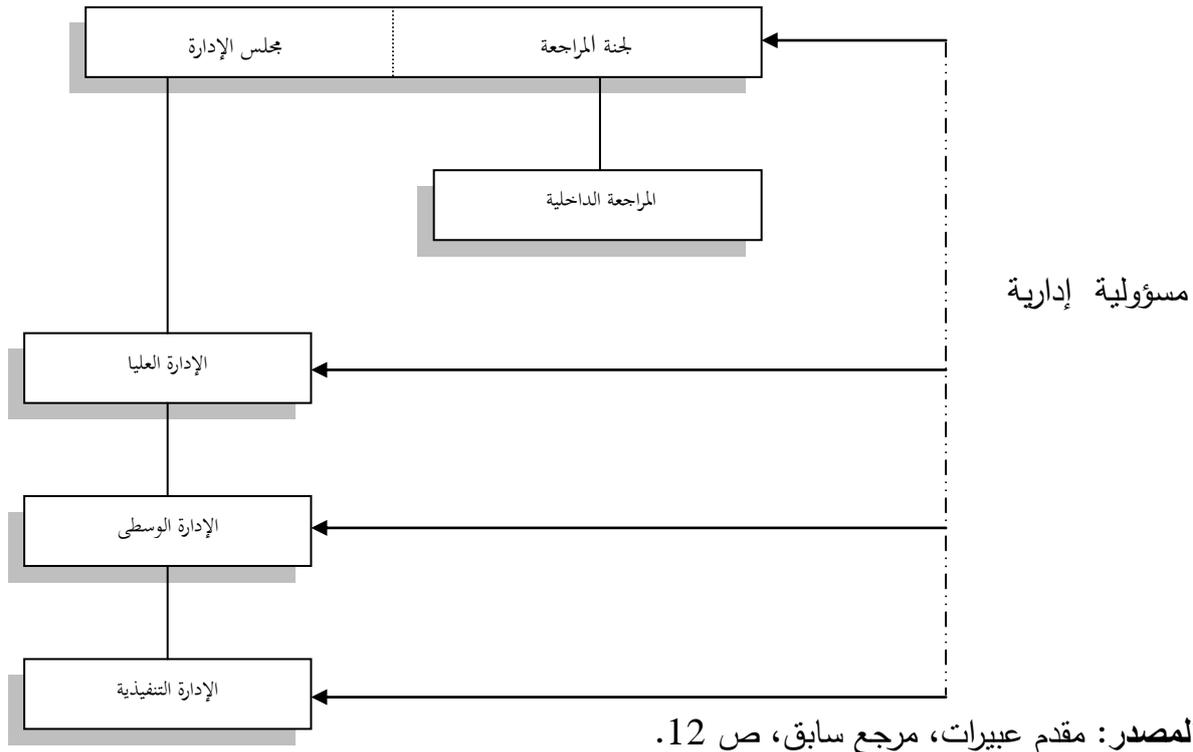
الشكل رقم (01): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي



المصدر: مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 11.

هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من الشركات نحو ما إنشاء ما يطلق عليه بلجنة المراجعة وتتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين و ذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية¹، مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير، ويجب أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة على الأقل على الإشراف على توظيف، وترقية، ومكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية (المشرف)، ويجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة، فيكون بذلك تموضع قسم المراجعة الداخلية على وفق لجنة المراجعة الداخلية والهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

الشكل رقم (02): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة



على الرغم من أن المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية يجب أن تكون للجنة المراجعة، إلا أن الواقع العملي قد يختلف كثيرا عن ما يجب أن يكون، ذلك أن أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين ولديهم الكثير من المسؤوليات الأخرى خارج الشركة مما يجعل عملية إشرافهم على قسم المراجعة الداخلية أمرا من الصعوبة بمكان تشارك لجنة المراجعة عادة في المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا وذلك باعتماد توظيف، وفصل المشرفين على قسم المراجعة الداخلية وبعتماد جداول عمل هذا القسم وكذلك خططه التوظيفية وموازنة مصروفاته ومراجعة أداء المراجعين الداخليين بالمشاركة في الإدارة العليا. إن اتخاذ المراجعة الداخلية وضعا محددًا يضمن استقلالية عملها عن باقي الوظائف من شأنه أن يؤهل عمل إدارة المراجعة الداخلية إلى القيام بعملية المراجعة بأحسن حال و بما يضمن فعاليتها، و بالتالي يكون مخرج نظام المراجعة الداخلية قابل للاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، إن وجود خلية أو قسم للمراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري - المؤسسة - من شأنه أن يكون له منعكس نفسي على سلوك الموظفين في كل مستوى إداري معين مما يؤدي بكل واحد منهم المحاولة من أن يؤدي عمله في أحسن حال وبالتالي اتخاذ قرارات بأقل احتمال خطأ.⁽¹⁾

⁽¹⁾مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص 12

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية.

تعتبر أدلة وقرائن الإثبات وسيلة المراجع للوصول إلى معرفة ما إذا كانت التقارير المالية صحيحة وسليمة وتمثل المركز المالي الحقيقي للمؤسسة موضوع الفحص فلا بد أن يكون المراجع دقيقاً ومتعمقاً في الحصول على قدر كافي من أدلة وقرائن الإثبات الصحيحة التي تمكنه من أبداء رأيه المهني المحايد بقناعة فهي دليل أثبات لتوثيق صحة التقرير الذي أعدها المراجع ومن هنا سنتطرق في هذا المبحث الى أوراق العمل في المراجعة ثم الى ادلة وقرائن الاثبات فيها واخيرا الى وسائل الحصول عليها.

المطلب الأول: أوراق العمل في المراجعة

أولاً: تعريف أوراق العمل:

تشمل أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق و الإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها. وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص. (1)

ثانياً: ملفات المراجعة: هذه المعلومات والبيانات تحفظ في ملفين هما: (2)

-الـملف الدائم: يشمل البيانات الثابتة والدائمة عن المشروع، ومنها: اسم الزبون، عناوينه المسجلة، بيان رأس المال والسندات، إضافة إلى نسخة من قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمراجع و عملية المراجعة.

إن طريقة تنظيم هيكل المراجعة الدائم مرتبط بخصائص المؤسسة محل التقييم من خلال كونه مهيكلاً حول الرقابة الداخلية وكذا حول المعلومات المالية المحاسبية.

- الملف الجاري: يحتوي على البيانات المتعلقة بعملية المراجعة للعام الحالي و نسخة من كتابات التعيين وأسماء المراجعين السابقين، وصورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل و المراجع. وتشمل أوراق العمل على الجداول المحاسبية من اجل خدمة الأغراض الآتية:³
- دليل العمل المنتهي: فأوراق العمل تتضمن الدليل على ذلك العمل الذي يؤدي إلى الوصول إلى نتائج، وتبيان ما إذا كانت المعايير المتعارف عليها في المراجعة قد تم مراعاتها.
- تقييم الرقابة الداخلية: تمدنا أوراق العمل بدليل على القيام بتقييم نظام الرقابة بواسطة مراقب الحسابات، و هذا تنفيذ لمعايير الأداء المهني.

(1) محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 377.

(2) شكري معمر سعاد: دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات للنيل درجة الماجستير في علوم

التسيير، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009/2008، ص ص: 64، 65.

(3) شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص 65.

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

المطلب الثاني: أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة

سنحاول في هذا المطلب تبيان مفهوم أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة و كذا أنواعها والقواعد المفاضلة بينهما.

أولاً: مفهوم أدلة وقرائن الإثبات:

دليل الإثبات: هو بيئة قاطعة، أما القرينة فيستعاض بها عن الدليل، حيث يجمع المدقق اكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعويض بها عن دليل الإثبات القاطع. فأدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية. ولذلك جاء في معايير المراجعة لينص على: جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستشارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص. (1)

ثانياً: أنواع أدلة و قرائن الإثبات : تتمثل في:(2)

1- الوجود الفعلي لبنود القوائم المالية: ويقصد به إمكانية التأكد من وجود البند مادياً عن طريق المعاينة، ولكن ليس جميع بنود القوائم المالية يمكن التأكد من وجودها، وإنما البنود فقط التي لها كيان مادي ملموس، فالتأكد من الوجود الفعلي لا يعتبر دليلاً كافياً لصحته قد يكون موجوداً وليس في مملوكات المؤسسة

2-المستندات: يعتمد المراجع في مراجعته على المستندات أكثر من اعتماده اي دليل آخر، ومن المستندات التي يعتمد عليها: فواتير الشراء، فواتير البيع، عقود التأمين ونقسم المستندات إلى ثلاث مجموعات من حيث كفاية الدليل :

المستندات المعدة خارج المؤسسة محل الفحص؛ المستندات المعدة داخل المؤسسة والمعدة من طرف شخص مستقل عن المنشأة؛ المستندات المعدة والمستعملة داخل المؤسسة.

3- المصادقات: تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي شفوي من طرف ثالث محايد للتأكد من صحة المعلومات التي يطبقها المراجع، و يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المراجع، وهو دليل قوي يتم استخدامه كثيراً بواسطة المراجعين، ونظراً لكونها مكلفة نوعاً ما لذلك لا يتم استخدامه في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها.

(1) إكرام إبراهيم حماد: أدلة و قرائن الإثبات في المحاسبة، تاريخ الاطلاع: 2015/03/15، وقت الاطلاع، 15:15 ، نقلاً من:

infotechaccountants.com/forums/topics/25490

(2) خولة سويسي ، ابايحي سكينه: المراجعة الداخلية ودرها في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التدبير، تخصص: مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012م، ص 26.

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

ثالثا: قواعد المفاضلة بين الأدلة والقرائن

إن تقدير مدى حجية الأدلة والقرائن و درجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها يقوم على أسس معينة مبنية على الاعتبارات التالية:(1)

- مدى صلاحية الأسلوب الفني الذي يعتمد عليه المراجع والوسيلة للحصول على القرينة أو دليل الإثبات، بحيث يستطيع أن يفقد الدليل حجيته وقوته في حالة عدم اختيار المراجع للطريقة المناسبة للحصول على الدليل أو القرينة.
- مصدر القرينة بحيث هناك نوعان منها: موضوعية وذاتية، فالموضوعية أكثر من الذاتية نظرا لعدم اعتمادها على التفسير الذاتي للمراجع.
- ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر محل الفحص، فكلما كان الارتباط قويا ووثيقا كلما كانت حجيته ودرجة الاعتماد عليه قويا، وكذا التوقيت المناسب للحصول على الدليل.
- سلوك المراجع عند جمعه للأدلة والقرائن. فلا بد عليه أن يكون مستقلا ومحايذا عند جمعه الأدلة والقرائن وإلا فقدت كل حجيتها.

المطلب الثالث: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

ينبغي على المراجع أن يأخذ كافة أدلة الإثبات سواء المؤيدة أو المعارضة، وأن يعترف باحتمال أن تكون القوائم المالية غير ممثلة للمركز المالي السليم وذلك لتحديد إجراءات الحصول على أدلة الإثبات، فسنتناول الوسائل المتاحة للمراجع للحصول على هذه الأدلة ومن أهمها: (2)

1- المراجعة المنتدبة: اعتبار المستند كدليل إثبات في المراجعة، على المراجع التأكد من استيفائه للشروط التالية:

- الشروط القانونية خاصة بالنسبة للعقود (مثل عقود الملكية).
- التأكد من البيانات الرقمية و توضيح أسماء وخصوصيات الأطراف ذات العلاقة بالمستند (مثل: الاسم، العنوان، التاريخ...الخ).
- التحقق من الدورة المنتدبة و مختلف المراحل التي يمر بها منذ نشأته إلى غاية حفظه في الأرشيف أو إتلافه، والتوجيه المحاسبي السليم للعملية التي يحتوي عليها المستند.
- التأكد من طبيعة العملية التي يتعلق بها المستند و دخولها ضمن طبيعة نشاط المؤسسة، وكذلك إمضاءات وتوقيعات الأطراف المعنية.

2- الجرد الفعلي: هو قيام المراجع بمعاينة الشيء موضوع الفحص و رؤيته بنفسه بذلك يتأكد من وجوده، كما يتطلب قيامه بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص. فاستخدام هذه الطريقة تنحصر على الأصول التي لها كين مادي ملموس كالنقدية والبضاعة والأصول الثابتة. فالجرد الفعلي لا يثبت شيئا سوى وجود الأصول محل الفحص. أما بالنسبة لملكية الأصول وصحة تقويمها فانه يستلزم استخدام وسائل أخرى.

(1) شكري معمر سعاد: مرجع سابق، ص: 67-68.

(2) وقت الاطلاع: 14:15، تاريخ الاطلاع: 2015/03/01، نقلا من:

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

قيام المراجع بالجرد الفعلي عن طريق المعاينة يتطلب منه القدرة على التعرف و تمييز و تحديد طبيعة الشيء المراد فحصه، فإذا كان المراجع غير متخصص في الأصول التي يتم جردها يقوم المراجع بالاستعانة بالخبراء المتخصصين.⁽¹⁾

3- الاستفطار: قد ترد بعض الحسابات المبهمة حول المركز المالي في دفاتر و سجلات المؤسسة، لذا فان المراجع يسعى إلى تدقيقها و إيضاها عن طريق عملية الاستفطار التي تتمثل في توجيه أسئلة شفوية أو كتابية إلى رؤساء و موظفي الإدارة، وإذا كانت هذه الاستفطارات بالغة الأهمية تستدعي جهدا و مشقة وهذا لاحتمال إخفاء الحقيقة من قبل الأشخاص المستفتين، فانه على المراجع أن يحصل على شهادات رسمية و خاصة الكتابية منها وهذا لإمكانية الاحتفاظ بها. وتسمح عملية الاستفطار بتقييم و تحصيل نظام الرقابة الداخلية وكذا إثبات الالتزامات التي لم تقيد في الدفاتر.⁽²⁾

4- المراجعة الحسابية: هناك احتمالات كثيرة للخطأ الحسابي في دفاتر المؤسسة. و لهذا فان هذه المراجعة تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات الحسابية الواردة في الدفاتر و السجلات من جمع و ضرب و طرح و قسمة، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى بالدفاتر. ضف إلى ذلك ترحيل القيود من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ. ويشمل نطاق المراجعة الحسابية ما يلي:³

- مراجعة المجاميع الموجودة في ميزان المراجعة وكذلك عناصر الأصول والخصوم والتأكد من صحة الرصيد الممثل لصافي الربح أو الخسارة.
- مراجعة حسابية لأرصدة دفاتر الأستاذ.
- مراجعة الكشوف التحليلية المقدمة إلى مراجع الحسابات مثل الكشوف التحليلية للإضافات الرأسمالية وكشوف الاستهلاك، وذلك بغرض التأكد من صحة هذه المجاميع.
- تدقيق قوائم الجرد والحسابات الختامية من الناحية الحسابية.

5- المصادقات:⁽⁴⁾ تهدف إلى الحصول على بيان أو قرار مكتوب من شخص خارج المؤسسة بصحة أو عدم صحة رصيد أو بيان معين. وتستخدم في تحقيق المبالغ المستحقة على مديني المؤسسة وفي تحقيق المبالغ المستحقة على المنشأة للغير... الخ

إن المصادقات تفقد حجيتها كدليل إثبات إذا كانت هناك فرصة لوقوع الردود على هذه المصادقات في أيدي موظفي المنشأة فقد يلجؤوا إلى إخفاء بعض هذه الردود أو التلاعب بها. وتنقسم المصادقات إلى نوعين، هما:

أ- مصادقة إيجابية: وفي هذا النوع يتلقى العميل و المورد خطابا من المنشأة تذكر فيه رصيد حسابه وتطلب منه الرد كتابة على عنوان المرجع بالمصادقة على صحة هذا الرصيد. وفي حالة عدم صحة الرصيد يطلب من العميل ذكر الأسباب في رده.

(1) منتدى المراجعين الداخليين العرب، نماذج و أدلة المراجعة الداخلية، تاريخ الاطلاع: 2015/02/02، وقت الاطلاع: 10:55

www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?t:527

(2) خالد أمين عبد الله: التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 1998، ص40.

(3) نفس المرجع، ص40.

(4) موقع المحاسب الأول، تاريخ الاطلاع: 2015/03/15، وقت الاطلاع: 20:20، نقلا من:

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

- ب- مصادقة سلبية: يحظر العميل برصيد حسابه ويطلب منه الرد كتابة على عنوان المراجع في حالة اعتراضه فقط على صحة الرصيد مع ذكر الأسباب التي تدعوه إلى عدم الموافقة على صحة الرصيد.
- 6- الربط بين المعلومات والمقارنات: هناك اتجاه لوجود ترابط بين الحسابات والبنود المختلفة، و هناك ارتباط مثلا بين مصروفات التأمين المحملة لحساب الأرباح والخسائر ومصروفات التأمين التي تخص المدة المقبلة والتي تظهر بالميزانية. كذلك فان هناك علاقة بين الزيادة المتوقعة في رقم الديون المشكوك فيها وبين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. كذلك إذا وجد حساب لأحد المصروفات مرتبط بحساب احد الأصول فان تحقيق هذا الأصل لا يكون كاملا إلا إذا تمت المطابقة و الربط بين حساب هذا المصروف وحساب الأصل بطريقة من الطرفين.
- والتوافق والتناسق بين الحسابات المرتبطة يعتبر بالتأكيد دليل إثبات على أن هذه الحسابات خالية على الأقل من الأخطاء، وتستعمل عبارة المطابقة كثيرا بواسطة المراجعين لوصف عملية الربط بين رصيد احد الحسابات ورصيد حساب آخر، كالمطابقة بين الفوائد المحملة لحساب الأرباح والخسائر ومقدار القروض المستحقة على المنشأة، وهكذا فالمراجع الحريص هو الذي يستغل هذه العلاقات في الربط بين البنود المختلفة و في تدعيم الثقة في هذه الحسابات.(1)
- 7- المراجعة الانقادية: ويقصد بها تلك النظرة الفاحصة السريعة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه، وهي تتطلب من المدقق مهارة وخبرة عالية. فقد يجد احد العملاء لم ينتظم بسداد حسابه في فترة من الفترات مع انه كان دوما منتظما في ذلك، وهنا يقوده بحثه إلى اكتشاف اختلاس أو تلاعب في المقبوضات من العميل المذكور.
- 8- نظام الشهادات: تستخدم هذه الوسيلة في الحصول على الكشوف الخاصة بالأصول الثابتة مثلا واهلاكها...الخ. كما تستخدم في الحصول على كشوف الرواتب و المصاريف الأخرى.(2)

(1) نفس المرجع

(2) منتدى التمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع: 2015/02/20، وقت الاطلاع: 20:15 . www.islamfin.go-forum.net/t1104-topic

الفصل الأول:.....أساسيات حول المراجعة الداخلية

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية المراجعة الداخلية التي تعتبر نشاط داخلي مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها فهي أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة، ووظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها كما تعرضنا إلى أهم وظائفها وأهدافها وفي المؤسسة الاقتصادية.

كما يخضع المراجع الداخلي إلى معايير ومبادئ هامة للقيام بعملية المراجعة الداخلية ويتبع لعدة إجراءات لتتم عملية الفحص والتقييم، فتنفذ المراجعة الداخلية وضعا محددًا يضمن استقلالية عملها من شأنه أن يؤهل عمل إدارتها إلى القيام بعملية المراجعة بأحسن حال وبما يضمن فعاليتها، و بالتالي يكون مخرج نظام المراجعة الداخلية قابل للاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات.

تعتبر أدلة وقرائن الإثبات وسيلة المراجع للوصول إلى معرفة ما إذا كانت التقارير المالية صحيحة وسليمة وتمثل المركز المالي الحقيقي للمؤسسة موضوع الفحص، فهي دليل أثبات لتوثيق صحة التقرير الذي أعدها المراجع.

الفصل الثاني:

مراجعة القوائم المالية في تقييم

الأداء المالي

تمهيد:

يعتبر تقييم الأداء المالي أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المؤسسة، فهو يظهر عن طريق تصحيح و تعديل الإستراتيجية والخطة الموضوعية وترشيد استخدامات الموارد المتاحة، وهذا يساهم في بقاءها في بيئة تنافسية وهي تركز على المصادر التمويلية والاستثمارية لها.

وتعد القوائم المالية المصدر الرئيسي لتزويد المراجع الداخلي المالي بالمعلومات والبيانات المالية التي تشمل مختلف جوانب المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، فبعدما يقوم المراجع الداخلي المالي بتقييم نظام الرقابة الداخلية باستخراج نقاط القوة والضعف، تأتي مرحلة فحص القوائم المالية للتحقق من أنها معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بطريقة تسمح بتقييم النشاط المالي عن طريق حصوله على أكبر قدر من أدلة الإثبات المؤكدة لذلك.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: تقييم الأداء المالي.

المبحث الثاني: القوائم المالية كأساس لتقييم الأداء.

المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي في المؤسسة

المبحث الأول: تقييم الأداء المالي.

المطلب الأول: تقييم الأداء ومراحله

الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء

يقصد بتقييم الأداء "تقدير كفاءة الفرد بغرض معرفة صلاحيته في القيام بأعباء العمل، ومستوى أدائه لواجباته، ودرجة تعاونه مع زملائه في جماعة العمل، وسلوكه نحو المتعاملين معه، ومدى توافر القدرات عليه لتحمل أعباء أعلى مستقبلاً، وهو ببساطة شديدة قياس كفاءة الفرد على أساس الأعمال التي أداها خلال فترة معينة وتصرفاته وسلوكه من يعملون معه في جماعة العمل".⁽¹⁾

كما يقصد بتقييم الاداء "أنه كافة الاجراءات الادارية التي تؤدي إلى إصدار الحكم حول مدى الانجاز الذي تحقق من الهدف المقصود إنجازَه في فترة محددة".⁽²⁾

وفي مفهوم آخر ينظر الى تقييم الاداء أنه "جميع العمليات والدراسات التي ترمي لتحديد مستوى العلاقة التي تربط الموارد المتاحة وكفاءة استخدامها من قبل المؤسسة الاقتصادية مع دراسة تطور العلاقة المذكورة خلال فترات زمنية متتابعة أو فترة زمنية محددة عن طريق إجراء المقارنات بين المستهدف والمحقق من الأهداف بالاستناد إلى مقاييس ومعايير معينة".³

إن تقييم الأداء هو وسيلة شائعة الاستخدام في المؤسسات على اعتبار أنها طريقة لإعطاء وتلقي التقسيمات على كافة المستويات داخل المؤسسة، فهو يعد نظاماً يستخدم لجمع معلومات عن أداء الموظفين. فهو التقييم الدوري لأداء الفرد على وظيفته، ومدى اتجاه قدراته وإمكانياته نحو التقدم، ويفيد تقييم الأداء لاستخدامه في أغراض إدارية قد تتعلق باكتشاف الحاجة للتدريس أو الحكم على مدى صحة فاعلية بعض سياسات الاختبار والتعيين، وكذلك والتعيين، وكذلك توفير المعلومات المختلفة عن العاملين وعن المؤسسة التي تساعد في عملية التخطيط للقوى العاملة، وأيضاً يسهم التقييم في رسم السياسات المتعلقة بمنح العلاوات والترقيات وتنمية الفرد وتحديد مساره الوظيفي.⁴

كما نظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها تمثل الكلفة الأخيرة في سلسلة العملية الادارية حيث تبدأ عادة وبغض النظر عن المستوى الذي تمارس عليه أو التنظيم الاقتصادي للمجتمع بتحديد الأهداف المرجو تحقيقها نتيجة استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة الإدارية، ثم توضع خطة برنامج محدد المعالم يرمي الى تحقيق الاهداف الموضوعية ويتم اجراء تنظيم للوحدة الادارية ومواردها لتنفيذ الخطة الموضوعية، ويصطب تنفيذ خطة عملية الرقابة على التنفيذ بهدف تحديد انحرافات النتائج الفعلية عما حددته الخطة والأهداف من نتائج متوقعة، وتقود عملية الرقابة على التنفيذ إلى المرحلة الأخيرة في هذا التسلسل للعملية الإدارية وفي مرحلة تقييم الأداء.⁽⁵⁾

¹ عبد الرزاق سالم الرحالة- ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الاردن، 2012، ص 68.

² زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الاعمال الادارية، دار الراءة للنشر والتوزيع،الأردن، 2009، ص 114.

³ مجد الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 31.

⁴ ستيفن ستر السرود، تاريخ الاطلاع: 2015/03/03، وقت الاطلاع: 15:03 نقلا من:

www.stooob.com/520874.html

⁵ قمري زينة، مداخلة بعنوان: واقع استخدام الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المبنائية (سككدة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، ص 03.

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

الفرع الثاني: مراحل تقييم الأداء:

هناك عدة مراحل تمر بها عملية تقييم الأداء من أهمها:

1- مرحلة التخطيط: ويتم في هذه المرحلة إعداد الموازنات والقوائم التقديرية وتحديد أدوات التقييم التي سيتم استخدامها، وتحديد المراكز المسؤولة عن عملية التقييم والأهداف المستقبلية المتوقعة.

2- مرحلة مقارنة النتائج: ويتم في هذه المرحلة مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، والهدف من ذلك هو معرفة ما مدى تحقيق الأهداف التي تم وصفها مسبقاً، ومعرفة إذا كان هناك انحرافات لغرض تحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها

3- مرحلة بعد مقارنة النتائج: ويتم في هذه المرحلة معرفة ما إذا كان هناك انحرافات لغرض تحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مفهوم تقييم الأداء المالي

تعني عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة" تقييم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذلك من لخدمة رغبات أطراف مختلفة، أي تعتبر قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً.⁽²⁾

كما ينظر الباحثون الى عملية تقييم الاداء المالي على أنها "عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين".⁽³⁾

كما يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة" تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد البشرية والمالية والمادية"⁴.
ويعد مفهوم تقييم الأداء المالي مفهوماً ضيقاً بحيث أنه يركز على استخدام نسب تستند إلى مؤشرات مالية يفترض أنها تعكس إنجاز الأهداف الاقتصادية للمؤسسة.⁵

¹ مشعل جهم المطيري: تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، منشورة، 2010م/2011م، ص 20.

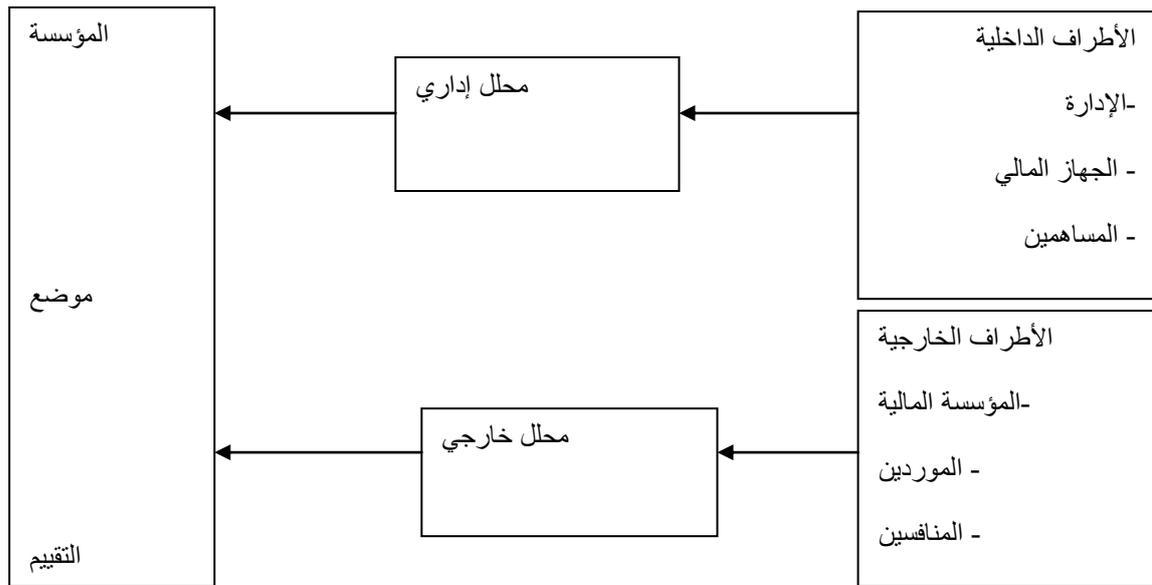
² السعيد فرحات جمعة، الاداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000م، ص 38.

³ خديجة دزليت، معطالله مبروكة: تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2012م/2013م، ص 13.

⁴ نفس المرجع، ص 13.

⁵ نفس المرجع، ص 13.

الشكل رقم (3): الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء



المصدر: خديجة دزابت، معطالله مبروكة، مرجع سابق، ص 13.

المطلب الثالث: تحديد معايير ومؤشرات الأداء المالي

لا يمكن أن تقوم قائمة للتقييم الجيد للأداء إلا إذا تمكن المسيرين من اختيار المعايير والمؤشرات الجيدة واختيار المؤشرات والمعايير لا يتم بأسلوب عشوائي، بل ينبع من المصلحة أو مركز المسؤولية المراد تقييم أدائها.

ومن أجل اجتناب الاختيار العشوائي للمؤشرات و المعايير حاول الباحثون وضع طرق علمية تسمح بتحديد المعايير والمؤشرات التي تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة والطريقة التي يركز عليها في أغلب المرات تتمثل في اتباع ثلاث مراحل أساسية هي :

المرحلة الأولى: تحديد الأهداف والمهام الأساسية.

المرحلة الثانية: تحديد عوامل النجاح التي يركز عليها المسؤولين من أجل بلوغ الأهداف المرسومة ويمكن اعتبار هذه العوامل بمثابة الوسائل الفعالة لإنجاز الأهداف.

المرحلة الثالثة: البحث عن المؤشرات التي تسمح بضبط أو بمراقبة عوامل النجاح.¹

- الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها هي بصفة عامة التوازن المالي، المردودية، السيولة، هذه الأهداف هي معايير تقييم الأداء المالي، فالتقييم يستند إلى معيار التوازن المالي، ومعيار السيولة ، ومعيار المردودية.

- بالإضافة إلى هذه الأهداف التي تسعى المؤسسة والمراكز المسؤولة عنها، تقوم المؤسسة أيضا بممارسة مجموعة من الأنشطة المالية كتوفير المال اللازم وبأقل تكلفة والذي يمكن اعتباره أهم نشاط مالي تقوم به، لذلك فالمؤسسة بحاجة إلى معيار للحكم على هذا النشاط، في حقيقة الأمر لا يمكن تحديد هذا المعيار لأن مؤشراتته توزع بين التوازن المالي والسيولة فدراسة هذين الأخيرين تعني دراسة تحكم المؤسسة في التمويل،

¹تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة، منشورة، 2010/2011، ص:20.

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

- بتعبير آخر فإن دراسة التوازن المالي والسيولة يعني ضمناً دراسة نشاط التمويل لكي تستطيع المؤسسة تحقيق الاستمرارية في نشاطها يجب أن تكون متوازنة مالياً ويتمثل عامل النجاح الذي تركز عليه لتحقيق هذا الهدف هو تمويل الاستخدامات طويلة الأجل بـموارد دائمة وتحقيق فائض موجب بين ما تحصل عليه من نقد وما تدفعه نقداً.

- المؤشرات التي تسمح بمتابعة ومراقبة العامل السابق هي عموماً : رأس مال العامل، احتياج رأس المال العامل والخزينة.¹

- إن هدف السيولة من الأهداف التي يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تولي له الأهمية الكافية، لأن المساس بهذا الهدف يؤدي بالمؤسسة إلى سحب الثقة منها أو الإفلاس وبلوغ هذا الهدف لا بد للمؤسسة (كعامل نجاح) أن تحقق مستوى كاف من السيولة لمواجهة الالتزامات القصيرة وتوليد تدفقات نقدية معتبرة لمواجهة الالتزامات طويلة الأجل والمؤشرات التي يمكن الارتكاز عليها لمعرفة ما إذا تحكمت المؤسسة في هذا العامل، هي تلك التي تعتمد في حسابها على المقارنة بين الأصول السائلة، باعتبارها هي المصدر الأساسي والأول للسيولة والالتزامات قصيرة الأجل، والمقارنة أيضاً بين التدفقات النقدية والالتزامات طويلة الأجل.

إن هدف المردودية الذي يرتبط دائماً بالوظيفة المالية هو في حقيقة الأمر هدف للمؤسسة ككل، فتحقيق هذا الهدف لا يتم إلا بتطافر جهود جميع الوظائف و عامل نجاح المؤسسة لتحقيق هذا الهدف هو التخصيص الأمثل للموارد المتاحة.

المؤشرات التي تمكن من قياس المردودية هي تلك التي تقارن بين النتيجة والوسائل المستخدمة في ذلك، فالمؤسسة التي استطاعت أن تحسن نتيجتها مع بقاء الوسائل المستخدمة على حالها أي دون زيادة نقول عنها أنها حسنت مردوديتها.⁽²⁾

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

هناك عدة عوامل تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة تتمثل أساساً في :

1. الهيكل التنظيمي: هو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة، وهو يؤثر على أداء المؤسسة من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال التي ينبغي القيام بها وتخصيص الموارد لها وتحديد أدوار الأفراد فيه من أجل اتخاذ القرارات بأكثر فاعلية؛
2. المناخ التنظيمي: يقوم المناخ التنظيمي على ضمان الأداء بصورة ايجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسات؛
3. التكنولوجيا: وهي عبارة عن المهارات المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة، لذلك لا بد على المؤسسة تحديد نوعها المناسب لطبيعة أعمالها وأهدافها لأنها من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسة، لهذا عليها التكيف معها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموائمة بين التقنية والأداء؛

(¹) تالي رزيقة ، مرجع سابق، ص: 20.

(²) نفس المرجع، ص: 21.

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

4. الحجم: هناك علاقة طردية بين حجم المؤسسة والأداء، حيث كل ما زاد حجمها يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بها وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة.⁽¹⁾ كم يمكننا تقسيم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة إلى:²

أ/عوامل داخلية: هي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة والتي يمكن لهذه الأخيرة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل نجد:

- الرقابة على التكاليف؛

- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة؛

- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.

بالإضافة إلى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف إلى رقابة إتجاه المصروفات خلال الفترات المالية وتحليل مدى أهميتها النسبية للمؤسسة ومحاولة تصحيحها، ومن أهم هذه المؤشرات نجد:

نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة: و تحسب كما يلي:

نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة = (إجمالي الفوائد + إجمالي الأصول المنتجة) × 100

حيث:

إجمالي الأصول المنتجة = إجمالي القروض + الاستثمارات في الأوراق المالية والسندات الحكومية

و تبرز هذه النسبة قدرة المؤسسة على رقابة سلوك هذه الفوائد المدفوعة وقدرتها على زيادة الأصول المنتجة.

نسبة الفوائد المدفوعة على الودائع: و تحسب كما يلي:

نسبة الفوائد المدفوعة على الودائع = (إجمالي الفوائد المدفوعة + إجمالي ودائع العملاء والمستحقات) × 100

حيث توضح هذه النسبة أهمية الفوائد المدفوعة إلى جملة الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة من

المصادر الخارجية (الودائع من العملاء، المستحقات) وتتقص هذه النسبة على ربحية المؤسسة.

ب/عوامل خارجية: تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن

لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكن توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعطاء خطط

لمواجهتها والتقليل منها وتشمل هذه العوامل:

- التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات؛

- القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة و قوانين السوق؛

- السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

(1) بوعكة زخروفة، دور التقارير المالية في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، منشورة، 2010/2009، ص ص: 37-38.

(2) عباسي عصام: تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، منشورة، 2012/2011، ص ص: 62-63.

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

المبحث الثاني: القوائم المالية كأساس لتقييم الأداء.

تعتبر القوائم المالية أهم محتويات التقرير المالي السنوي الذي تصدره المؤسسة ويختلف استخدامها باختلاف احتياجات مستخدمي تلك القوائم، فهي تعد بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لهم، لذا سنتطرق في هذا المبحث:

مفهوم القوائم المالية وأهدافها، أنواعها وأسس إعدادها، والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققه من نتائج، فالمعايير تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة. فالنظام العام لتقديم القوائم المالية الواحد على المؤسسة إنجازها سنوياً.⁽¹⁾

ومن التعاريف المقدمة للقوائم المالية أو (التقارير المالية) "فهي عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية للمؤسسة معينة، تعطي ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه المؤسسة على المدى القصير والمدى البعيد، فهي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي مؤسسة اقتصادية، تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة"².
ويتحدد الهدف العام للقوائم المالية من خلال الهدف العام للمحاسبة.⁽³⁾

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

إن القوائم المالية تسمح بضمان شفافية المؤسسة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبي الاحتياجات فيما يخص اتخاذ القرار، وتحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة حتى تسمح بإنجاز المقارنات وتتمين تطور المؤسسة، ويمكن تلخيص أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي:⁴

- توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم وأخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد الوحدة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية:

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 217.

² معهد الدراسات المصرفية، السلسلة الخامسة، العدد 09، دولة الكويت، أبريل 2013، نقلاً من:

www.Kids.edu.kw/upload/EDAAT_Apr_2013.financial

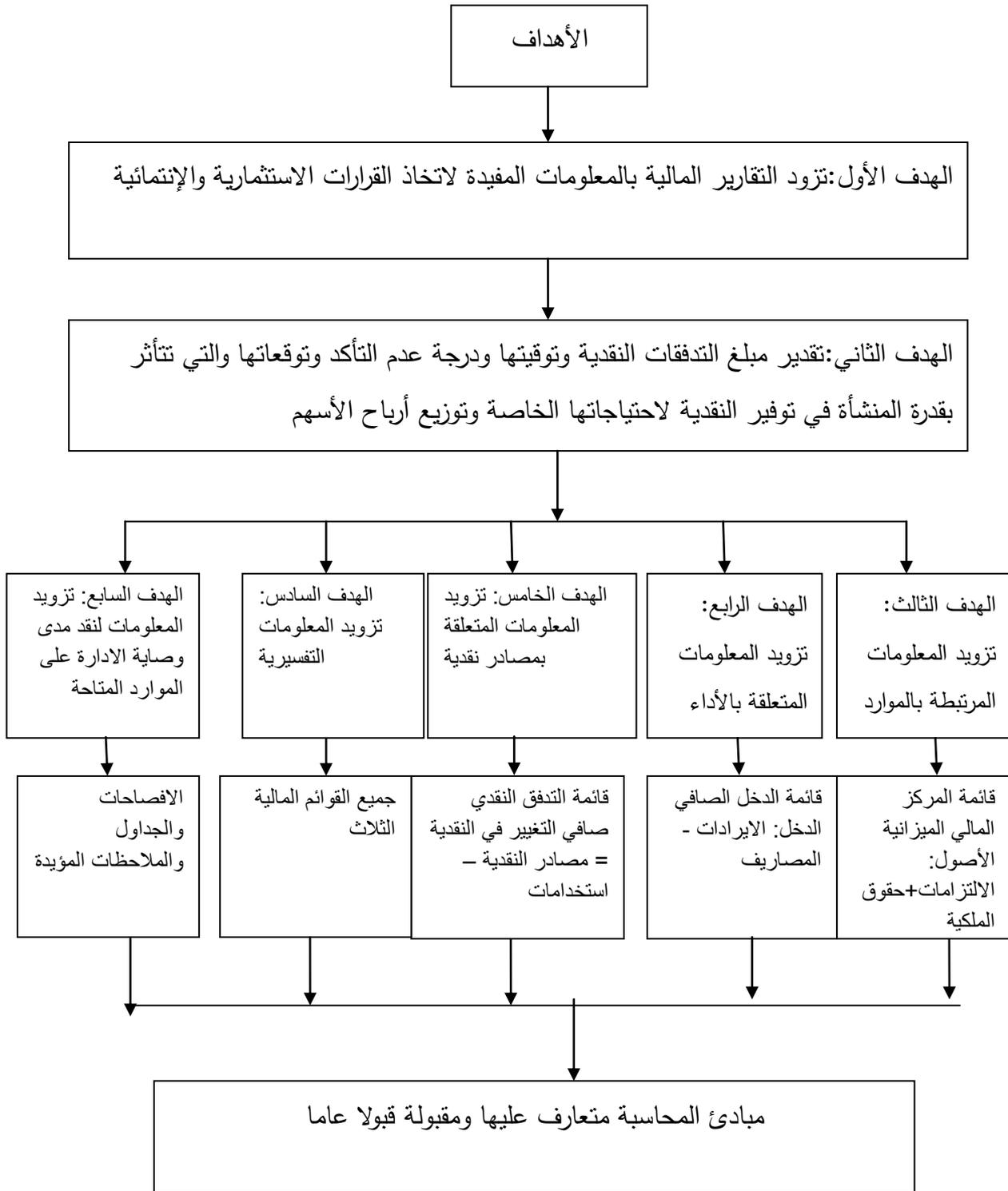
³ نفس المرجع

⁴ شناي عبد الكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص المحاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 29.

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

- تقييم الأداء
- تقييم المركز المالي
- تقييم التمويل والاستثمار

وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنتظمة.
ويمكن توضيح أهم أهداف القوائم المالية من خلال الشكل التالي:



المصدر: صيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص

المطلب الثاني: أنواع وأسس القوائم المالية

الفرع الأول: أنواع القوائم المالية: تنقسم القوائم المالية إلى:

1/ الميزانية: تشمل كل الحسابات في دفتر "الأستاذ العام، التي ما زال لها أرصدة مدينة أو دائنة بعد عمل التسويات الجردية وإقفال الدفاتر. ويتم ترتيب هذه الأرصدة في قائمة المركز المالي بطريقة خاصة، ويمكن وصف قائمة المركز المالي على أنها قائمة الاستثمار، بمعنى أنها تشمل على عرض وتحليل لمصادر الاموال (الاموال المفترضة ورأس المال المملوك)، واستثمار قائمة قيمة، ولكنها بيان عن مصادر الأموال واستخدامها مرتبة طبقاً لقواعد متعارف عليها.(1)

2/ قائمة الدخل: تصف نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية على فترة زمنية معينة وهذه غالباً ما تكون فترة سنة مالية. الإيرادات والتكاليف يتم الاعتراف بها عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد من الزبائن. إن الاعتراف بالإيرادات والمصاريف محكوم بمبدأ المقابلة والذي ينص على أن الأداء العام يمكن أن يقاس إذا تم مقابلة الإيرادات والمصاريف وتنفيذهما في نفس الفترة الزمنية للسنة المالية.(2)

3/ قائمة التدفقات النقدية: تحقق بعض المؤسسات أرباحاً كبيرة، لكنها في نفس الوقت تجد نفسها تعاني من عسر مالي بسبب عدم قدرتها على توليد تدفقات نقدية موجبة من عملياتها كذلك قد لا يتناسب التدفق النقدي مع الأرباح المحققة، وينتج ذلك بسبب اختلاف توقيت الإيرادات والمصروفات، كذلك قد لا يتفق توقيت سداد بعض المصروفات مع فترة حدوثها، ونفس الأمر بالنسبة للإيرادات، لتسيير هذا الخطر وعواقبه يقع على عاتق المسيرين الماليين التحكم الجيد في السيولة من جهة، وعلى المحلل المالي تقييم الأداء للمؤسسات والأوراق المالية بفعالية أخذاً في الحسبان التدفقات النقدية بالإضافة إلى النتيجة والميزانية.(3)

4/ قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي القائمة التي تظهر التغيرات في حقوق الملكية أي أحداث قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين.(4)

الفرع الثاني: أسس إعداد القوائم المالية

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على عدة أسس واعتبارات عامة يجب الانطلاق منها عند إعداد القوائم المالية وهي:⁵

1/ العرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية: يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات المالية للمؤسسة، وفي حالات نادرة جداً قد تجد الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مضللاً، ونجد أنه من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحاً عادلاً.

(1) عالم المحاسبة: تاريخ الاطلاع: 2015/01/13، وقت الاطلاع: 14:05 نقلاً من:

3alam-al-mohasba.blogspot.com/2013/04/blog-sport_25.html.

(2) محمد بشارة: تحليل القوائم المالية، تاريخ الاطلاع: 2015/01/01، وقت الاطلاع: 08:00 نقلاً من:

www.kantakji.com/media/165307/fille333.pdf

(3) أحمد محمد العداس: التحليل المالي للقوائم المالية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2011، ص: 50.

(4) دليل التعريف بالقوائم المالية: تاريخ الاطلاع: 2015/03/11، وقت الاطلاع: 09:00

Awareness.sca.ae/Arabic/Investors/pages/Financial Report Info.a spx.

(5) بن فروخ زويبة: المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013/2014، ص ص 64-65.

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

2/ السياسات المحاسبية: السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.

حيث يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بالسياسات المحاسبية المنبثقة بواسطة المؤسسة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

3/ فرض استمرارية المؤسسة: إعداد التقارير والقوائم المالية على أساس المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة أما لتصفية المؤسسة أو التوقف عن المتاجرة، وليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك عندما تكون الإدارة على علم أثناء تقييمها بحالات عدم التأكد المادية. أي تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، فإنه يجب الإفصاح على حالات عدم التأكد.

4/ المحاسبة على أساس الاستحقاق: يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها وليس عند استلام أو سداد النقدية وما في حكمها، أي يتم الاعتراف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي، بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصها من إيراد وتتحمل بما يخصها من أعباء.

5/ مبدأ ثبات العرض: قد يواجه المحاسبون عند إعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل الديون المشكوك فيها تقدير العمل الإنتاجي للمعدات والأصول، عدد المطالبات والكفالات التي يمكن أن تحدث.

6/ القابلية المقارنة: يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية.

المطلب الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

يجب أن تحتوي القوائم المالية بما يفيد أنها معروضة بطريقة عادلة للمركز المالي والتدفق النقدي للمؤسسة والتطبيق المناسب لمعايير المحاسبة المتعارف عليها مع الإفصاح عن¹ :

-النتائج الفعلية في جميع الظروف والتي تؤدي إلى أن القوائم معروضة بطريقة عادلة وصادقة؛

-إن المؤسسة التي قوائمها المالية تستجيب للمبادئ المحاسبية يجب أن تفصح عن تلك الحقائق، كما أن القوائم المالية لا يجب أن توصف بأنها تستجيب لتلك المبادئ إلا إذا توفرت فيها متطلبات التطبيق الفعلي للمعايير والمبادئ المشار إليها؛

-إن المعالجة المحاسبية غير السليمة للعمليات المالية لا يمكن تصحيحها سواء بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، أو عن طريق شروحات وملاحظات هامة جوهرية.

- وفي الحالات النادرة عندما تصل إدارة الشركة إلى قرار بأن الاستجابة لمتطلبات تلك المعايير سوف تؤدي إلى التضليل فإن الخروج عن هذه المتطلبات يعتبر أمرا ضروريا للوصول إلى العرض العادل والصادق للقوائم المالية، وفي هذه الحالة يجب على إدارة الشركة الإفصاح عن:

-أن إدارة المؤسسة قد وصلت إلى قرار بأن القوائم المالية معروضة بطريقة عادلة وصادقة للمركز المالي ونتائج الأعمال وقائمة التدفق النقدي؛

(¹) يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للتوزيع و النشر، لبنان، 2002، صص 74-75 .

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

- أن إدارة المؤسسة قد استجابت للنواحي الأساسية التي تتطلبها معايير المحاسبة المتعارف عليه ما عدا التي تم الخروج عنها والتي تعتبر أمرا ضروريا للوصول إلى العرض السليم والعاقل للقوائم المالية؛
- التأثير المالي لهذا الخروج في التطبيق عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بأرباح وخسائر المؤسسة أصولها والالتزامات التي عليها، وحقوق الملكية والتدفق النقدي عن كل فترة مالية
- إن القوائم المالية توصف أحيانا بأنها مبنية أو معدة وفقا للمتطلبات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ولكن يجب الإفصاح الملائم لمستخدمي القوائم المالية والاستجابة للمتطلبات المحاسبية،
- كما يلزم على المؤسسة وجوب الإفصاح عن المعومات التالية:⁽¹⁾
- تقديم معلومات حول الأساس الذي يتم على ضوئه إعداد القوائم المالية، وكذلك حول السياسات المحاسبية المتبعة،
- عرض أي معلومات تتطلبها معايير التقارير المالية الدولية لا يتضمنها : قوائم - الميزانية، الدخل، التغيير في حقوق الملكية، التدفقات النقدية،
- توفير معلومات إضافية لم تظهر في قوائم - الميزانية، الدخل، ، التغيير في حقوق الملكية، التدفقات النقدية والتي من شأنها أن تساهم في فهم واستيعاب مضامينها.
- يجب أن تتم الإحالات من على متن القوائم المالية إلى الملاحظات المرتبطة بها بأن تقدم الملاحظات حسب الترتيب الموالي:
- قائمة التطبيقات،
- ملخص عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة مثل:
- * أسس القياس أو الأسس المتبعة لإعداد القوائم المالية
- *السياسات المحاسبية الأخرى المستعملة بقصد المساعدة في فهم القوائم المالية
- المعلومات المكملة للعناصر التي تظهر على متن القوائم :الميزانية، الدخل، التغيير في حقوق الملكية، التدفقات النقدية حسب ترتيب كل قائمة و كل بند حسب ترتيبه أيضا في قائمته الأصلية.
- وإفصاحات أخرى تتضمن:
- * الالتزامات الاحتمالية والتعهدات التعاقدية غير المعترف بها،
- *الإفصاحات غير المالية مثل المخاطر المالية، أهداف الإدارة وسياساتها .

(1) عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي الاول، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2007، ص ص: 22-23.

المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي في المؤسسة

سنوضح في هذا المبحث عن علاقة التدقيق الداخلي بتقييم الأداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: الوظيفة المالية في المؤسسة

الفرع الأول: أهمية الوظيفة المالية في المؤسسة

تهتم الوظيفة المالية في المؤسسة بالحصول على الأموال اللازمة وإدارتها، كما تختص باتخاذ القرارات في مجال الاستثمار وفي مجال التمويل وأيضا تختص بالتخطيط المالي والرقابة المالية.

تعمل الوظيفة المالية على تغطية الاحتياجات المالية للمؤسسة، فالوظيفة المالية تسهر على اختيار المزيج المالي، من أموال خاصة، أو تمويل ذاتي وديون بمختلف استحقاقاتها، والذي يحق لها أحسن مردود بتكاليف أقل ما يمكن وتظهر أهميتها كذلك في عملية تنفيذ البرامج المالية، حيث تقوم الوظيفة المالية بمتابعتها، بعد تحديد وتوزيع مسؤولية استعمال الأموال، وتوجيهها والحرص على أن تتم العمليات المالية ضمن الخطوط المرسومة لها سابقا في الخطة العملية وفي البرنامج الذي يوزع فترات السنة في شكل موازنات لتغطية مختلف الحاجات من الأموال وفي نهاية كل فترة تتم مراقبة البرامج المنفذة للمقارنة بين ما نفذ مع ما كان مبرمجا ومخططا مسبقا، باختصار فإن مهمة الوظيفة المالية تنحصر في: البحث عن الأموال بالكمية المناسبة وبالتكلفة الملائمة وفي الوقت المناسب وإنفاقها بالطريقة المثلى لتحقيق أغراض المؤسسة. (1)

الفرع الثاني: دور الوظيفة المالية في المؤسسة

يتوقف حجم الوظيفة المالية إلى حد كبير على حجم المؤسسة، تمارس المؤسسة الصغيرة هذه الوظيفة بصفة عامة من خلال الإدارة المحاسبية، ولذلك تبرز الإدارة المالية أي كمؤسسة مستقلة ذات علاقة مباشرة برئيس مجلس الإدارة من خلال رئيس القطاع المالي .

تختص الوظيفة المالية في بداية نشأتها بمنح الائتمان ومتابعته وقد يتطلب ذلك تحليل ومتابعة المراكز المالية للعملاء الذين يتعاملون مع المؤسسة لتحصيل مستحقاتها .

ومع كبر المؤسسة، يزداد نشاط الوظيفة المالية ليشمل تقييم ومتابعة المركز المالي الحصول على الائتمان قصير الأجل، ثم يتطرق الأمر لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأصول الثابتة سواء من حيث نوعيتها أو مصادر تمويلها، ثم تلك القرارات الخاصة بالتصرف في الأرباح وفقا لسياسات الشركة وظروفها المالية.

ويتضح مما سبق أن الوظيفة المالية ضرورية وبصفة خاصة في ظل الحكم الكبير من المؤسسات، فقد تستند هذه الوظيفة إلى الإدارة المحاسبية كما في المؤسسات الصغيرة، أو تستند إلى إدارة مستقلة وهي الإدارة المالية كما في المؤسسات الكبيرة، ويعني هذا لضرورة وجود هذه الوظيفة وبأي شكل من التبعية بحيث يمكن استخدام الأساليب الفنية في تحليل المركز المالي، وتقييمه، وممارسة الأنشطة والمهام بحيث يمكن في النهاية من تعظيم العائد. (2)

<http://www.startimes.com/?t=23590645>

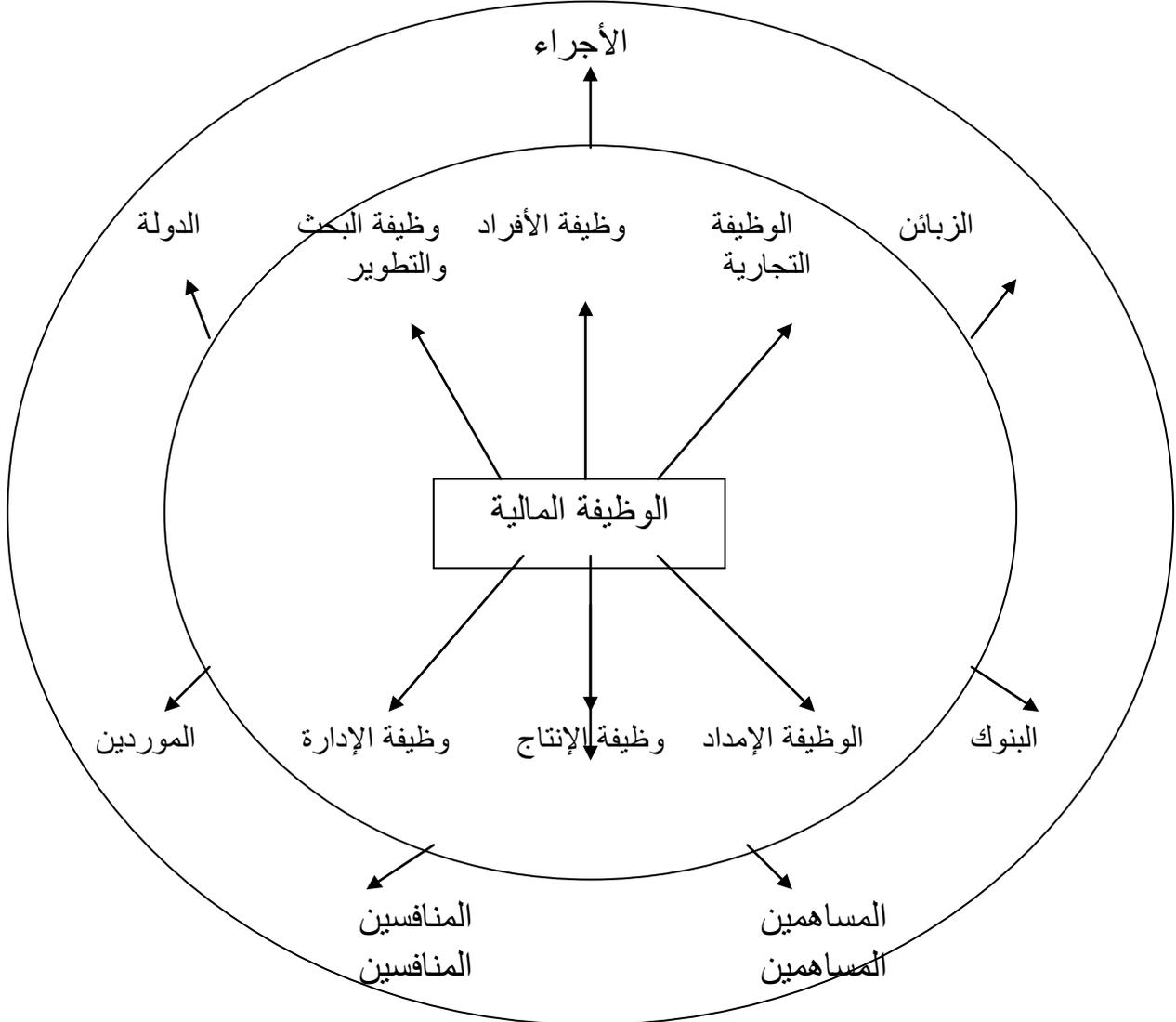
(1) تاريخ الاطلاع: 2015/03/02، وقت الاطلاع: 14:14

(2) عبد الغفار حنفي: أساسيات الإدارة المالية (دراسات الجدوى، تحليل مالي، هيكل رأس المال، سياسات توزيع الأرباح)، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 222.

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

ويمكن توضيح الشكل التالي علاقة الوظيفة المالية بالأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم(5): علاقة الوظيفة المالية بمختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة
المصدر: مجنح عتيقة: دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة



المصدر: مجنح عتيقة: دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، غ منشورة، 2006/2005، ص:81.

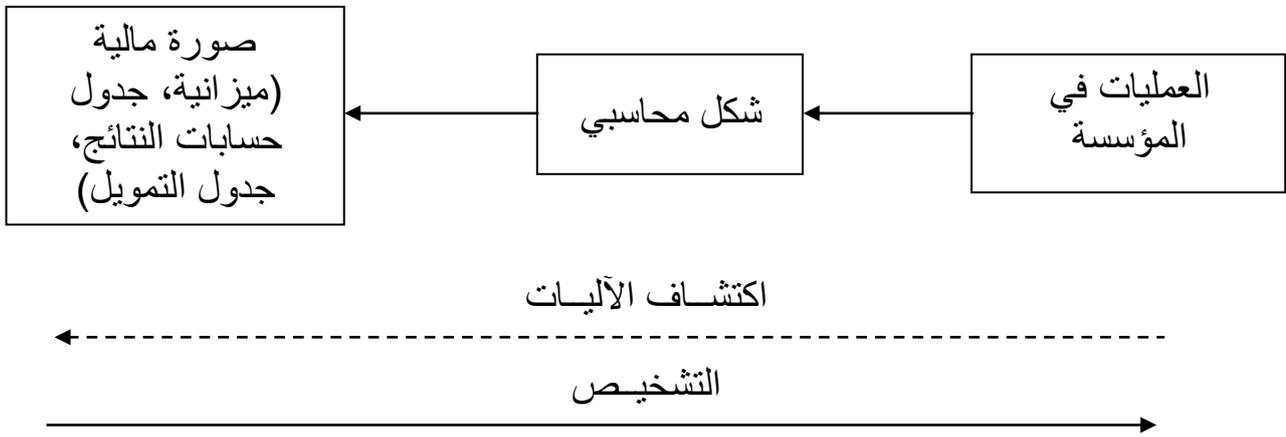
الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

من الشكل السابق نجد أن الوظيفة المالية في المؤسسة هي محور لكل الأطراف الداخلية والخارجية عن المؤسسة، فلكي تقوم الأطراف الداخلية بالاستثمارات التي تراها في مصلحة المؤسسة فإنها تعود أولا لمصلحة المالية التي تدرس مدى مردودية الاستثمار ومدى ارتباطه بتحقيق أهداف المؤسسة، فكل الوظائف عند طرح احتياجاتها فإنها تعود لمصلحة المالية حتى تقدر مدى القدرة على تحقيق هذه الاحتياجات.

أما الأطراف الخارجية عن المؤسسة فإنها تعتمد عند تقييم المؤسسة وقدرتها على سداد قروضها ومورديها وتسديد أجور عمالها على القوائم المالية التي تصدر عن الوظيفة المالية والمتمثلة خصوصا في الميزانية وجدول حسابات النتائج، فالمحاسبة هي التي تعطي صورة عن وضعية المؤسسة وحالتها المالية ومدى تحقيق للأهداف الموضوعة.

سنوضح الآلية المالية التي تتم في المؤسسة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (6) : آلية المالية



المصدر: مجنح عتيقة، مرجع سابق، ص: 82

نستنتج من الشكل أن كل عملية تتم داخل المؤسسة فإن لها مقابل في المحاسبة، لذا فإن نتيجة المحاسبة والتي هي عبارة عن القوائم المالية هي التي تعطي صورة عن حالة المؤسسة.

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة:¹

يعتبر الخلل في نظام المعلومات المحاسبية مصدرا أساسيا لعدد من المشاكل التشغيلية، التي تواجهها كثير من المؤسسات الاقتصادية، والتي تكون عادة سببا في اختفاء

البعض منها، وينتج هذا الخلل في النظام عن التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة، أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، ونظرا لاعتماد كثير من القرارات على المعلومات المحاسبية

(¹) مجنح عتيقة: دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ص: 82-83.

الفصل الثاني:.....مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي

والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة، وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية.

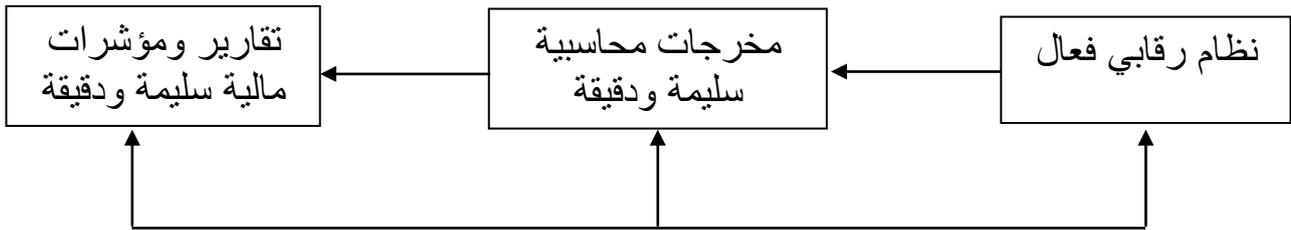
لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الانتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل المواد الأولية، بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد "معلومات" صالحة للاستعمال.

فتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة لكي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات، والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد اتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقريراً عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساساً في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.

من هنا نتضح لنا العلاقة بين التدقيق الداخلي وتقييم الأداء المالي في المؤسسة، فمن خلال وجود نظام رقابة داخلية جيد وفعال داخل المؤسسة فإن هذا يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة، ثم هذه المخرجات للنظام المحاسبي هي نفسها مدخلات التحليل المالي، فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة، وهذا ما نوضحه بالشكل التالي:

شكل رقم(7): العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة:



المصدر: منج عتيقة، مرجع سابق، ص 84.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مراجعة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي ووصلنا إلى: يعتبر التقييم المالي عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين، حيث لا يتم التقييم الجيد للأداء إلا إذا تمكن المسيرين من اختيار المعايير والمؤشرات الجيدة.

تسمح القوائم المالية بضمان شفافية المؤسسة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبي الاحتياجات فيما يخص اتخاذ القرار، وتحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة حتى تسمح بإنجاز المقارنات وتتمين تطور المؤسسة.

تهتم الوظيفة المالية في المؤسسة بالحصول على الأموال اللازمة وإدارتها، كما تختص باتخاذ القرارات في مجال الاستثمار وفي مجال التمويل وأيضا تختص بالتخطيط المالي والرقابة المالية. وتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

الفصل الثالث:

دور التدقيق الداخلي

في تقييم الأداء المالي

بمديرية الصيانة بسكرة

تمهيد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري للموضوع إلى المفاهيم الأساسية للتدقيق، نظام الرقابة الداخلية، وكيفيات تقييمه، وتأثيره على أداء المؤسسة، سنحاول في هذا الفصل تطبيق الدراسة النظرية على المؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة بسكرة، من خلال تقييم نظام الرقابة بالمديرية، وواقع التدقيق بها، ومن ثم تقييم أدائها، وعليه تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول:.. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والأداء بمديرية الصيانة بسكرة.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم أداء مديرية الصيانة بسكرة.

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وهيكلها التنظيمي

تعد المؤسسة الوطنية سونطراك إحدى المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر ،ومن أنجح المؤسسات الوطنية ، فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني ،وتعمل مؤسسة سونطراك في مجال المحروقات . لذا سنتطرق في هذا المبحث:

- التعريف بالمؤسسة سونطراك الأم

- التعريف بمديرية الصيانة محل الدراسة سونطراك بسكرة

- مهام مديرية الصيانة سونطراك بسكرة

المطلب الأول :التعريف بالمؤسسة سونطراك الأم

في تاريخ 31 ديسمبر 1963 أسست شركة سونطراك, وكان دورها التكفل بنقل وتسويق المحروقات ولكن تطور الظرف سرعان ما أعيد النظر في هذا الدور ، حيث تم توسيع نشاط الشركة ابتداء من 1966 ، ليمس الطاعات الأخرى من النشاط البترولي كالبحت والإنتاج والتحويل.

وتحديدا من تاريخ 24 فيفري 1971 وفي عهد الرئيس الراحل هواري بومدين ، حدثت ثورة في مجال المحروقات ، حيث أمت هذه الأخيرة حتى تتمكن البلاد من استرجاع كل سيادتها على مواردها الوطنية ، وحتى تتمكن من فرض نفسها في صرح الأمم وحتى تمتلك الجزائر من جديد ثرواتها الطبيعية وتنتزعها من الاستعمال التعسفي والجائر للشركات الأجنبية.

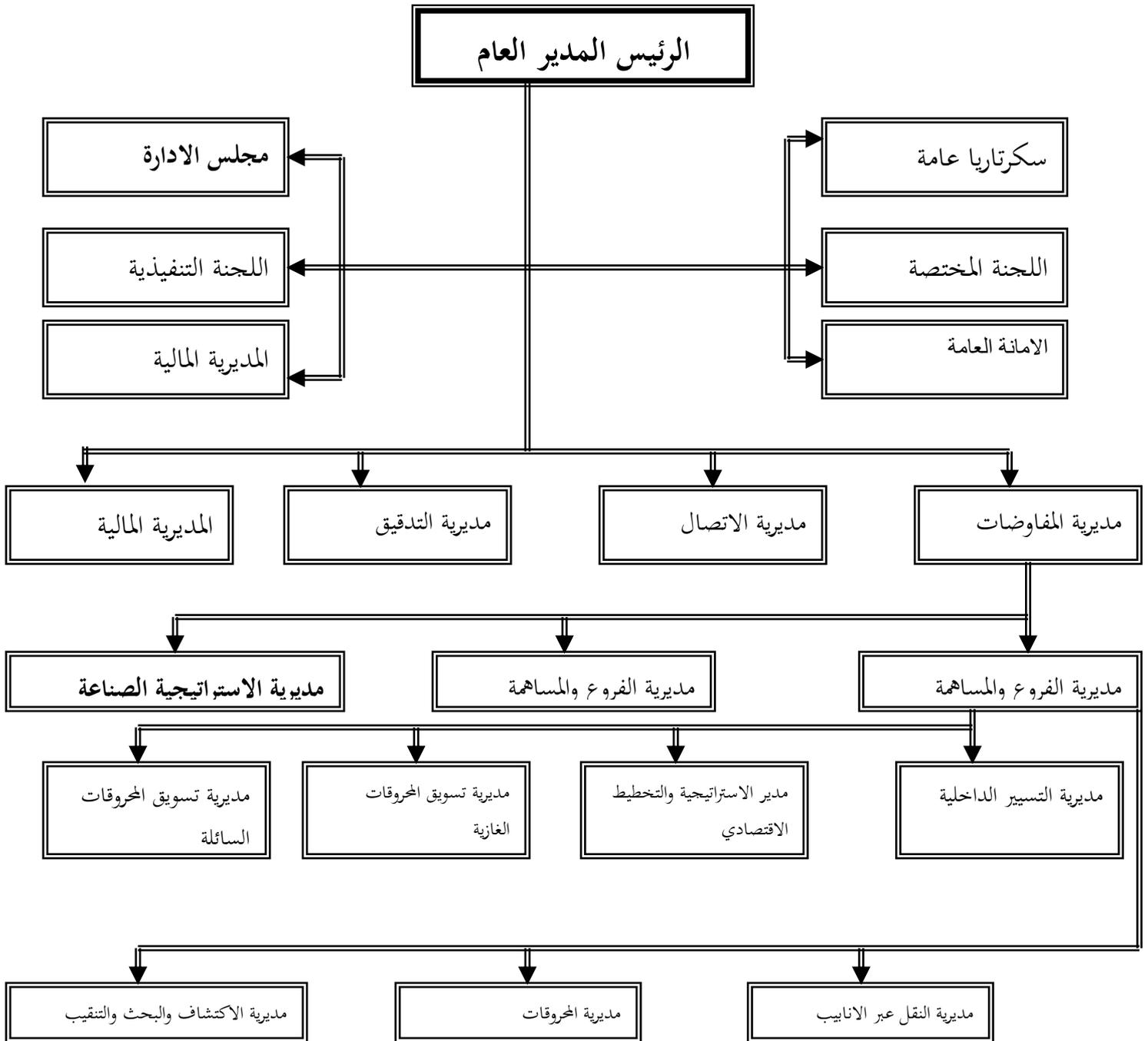
وعليه أصبحت شركة سونطراك تعمل على تقويم المحروقات من خلال سياسة استثمارية مطورة بذلك جميع فروع الصناعة البترولية من الاستكشاف الى لبتر والكيمياء .

وفي الثمانينات اسحبت شركة سونطراك من نشاطات الخدمات البترولية والبتر كيمياء والتكرير والتوزيع ليقترن نشاطها على ميادين البحت والإنتاج والنقل بالإضافة إلى ميداني معالجة الغاز وتسويق المحروقات . وهي اليوم تحتل المرتبة 11 في العالم ،وهي أول مؤسسة حوض المتوسط وتحتل المرتبة 4 عالميا في تصدير الغاز الطبيعي .

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة سونطراك الأم.

الشكل رقم (8) الهيكل التنظيمي للمؤسسة سونطراك الأم



المصدر : اعتمادا على معلومات من المؤسسة

الفرع الثاني : المهام التي أنشأت لأجلها شركة سونطراك

إن المهمة الأساسية التي أسندت لسونطراك عند تأسيسها ،تمثلت في التطفل بنقل وتسويق المحروقات ،وإيمان من القائمين عليها بضرورة تطوير هذا المسعى ، اتسعت مهامها لتشمل قطاعات اخرى كالبحث والإنتاج والتكرير ،كما وضعت سونطراك لنفسها المهام الإستراتيجية التالية

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- ✓ تمويل البلاد بالمحروقات بصفة دائمة
- ✓ دراسة كل الأشكال والمصادر الأخرى للطاقة وترقيتها وتقويمها
- ✓ تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة بصناعة المحروقات
- ✓ تطوير شبكات النقل والتخزين والشحن واستغلال تلك الشبكات وتسييرها
- ✓ ومن مهامها كذلك البحث والتنقيب والاستغلال

وعلى المدى البعيد فيما يخص طاقات البلاد في مجال المحروقات ، نجد أن الشركة الوطنية سونطراك حققت تطورا ملحوظا في الإنتاج حيث ضاعفت أربع مرات إنتاجها م سنة 1970 الى يومنا هذا وسيتضاعف مرتين عام 2007 كما سيكون انتاج البترول في عام 2010 مرتفعا حيث سيصبح 1.4 مليون برميل يوميا

تعد المؤسسة الوطنية سونطراك إحدى المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر ،ومن أنجح المؤسسات الوطنية ، فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني ،وتعمل مؤسسة سونطراك في مجال المحروقات وتنقسم الى عدة أنشطة :

- نشاط الإنتاج
- نشاط التوزيع
- نشاط النقل بالأنابيب

ويضمن نشاط النقل بالأنابيب نقل المحروقات بواسطة شبكة للبترول والغاز على امتداد 1600 كم ،وهذه الشبكة تستخدم تجهيزات مهمة ومنتطورة ،وتعتبر الصيانة إحدى اهم الوظائف التي تتضمن استغلال هذه الشبكة بدون أخطار ،ومكلف بها حاليا قسم خاص وهو قسم الصيانة بالنسبة للعمليات المهمة وقسم الاستغلال للعمليات العادية البسيطة .

المطلب الثاني : التعريف بمديرية الصيانة محل الدراسة سونطراك بسكرة

وتقع هذه المديرية بالمنطقة الصناعية بسكرة ،وقد مرت في تطورها بالمراحل التالية :

- أنشأت سنة 1977 ، حيث بدئ بنائها في أكتوبر 1977 ، وكان الاستلام النهائي لها في مارس 1980 وكذلك آنذاك المديرية الجهوية بسكيكدة مكلفة ببنائها ضمن مشروع يهدف الى صيانة الآلات الموجهة للصناعة البترولية .

- من 1979 - 1989 : تم إنشاء قسم صيانة ببسكرة سنة 1982 بهدف صيانة تجهيزات المنشآت التابعة للمديرية الجهوية سكيكدة ، وكذا التمويل بقطع الغيار .

- سنة 1989 : تم إنشاء مديرية الصيانة الاغواط (DMN) ،والتي تقوم بتسيير ثلاث قواعد هي : قاعدة الاغواط قاعدة حوض الحمراء ، قاعدة بسكرة

- من 1990 - 2002 إعادة الصيانة بسكرة كان هدفها مركزا على تنفيذ عمليات الصيانة (DMN) ،حيث أصبحت المؤسسة مستقلة بانفصالها عن مديرية الصيانة بالاغواط ،وذلك بقرار رقم 206/DG ، مرجع 589-

A المؤرخ في 2002/06/12

وتقع مديرية الصيانة بسكرة على مساحة اجمالية درها 8793 م 2 في شكل مباني موزعة كما يلي :

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- ✓ ورشات تقنية .
- ✓ مخزن .
- ✓ مبنى إداري.
- ✓ مبنى اداري تقني .
- ✓ مبنى للحماية .
- ✓ مبنى للحماية - مستودع.

قد تحصلت مديرية الصيانة بسكرة على شهادة الجودة العالمية (ISO9001) ،وهذا لمواكبة التطورات التي تحدث في الاقتصاد الجزائري ،حيث بدأت في مشروع الحصول على شهادة الجودة في 15 ماي 2004 ،وتحصلت عليها في جويلية 2005 .

وتعتمد المديرية في تسييرها على شبكة داخلية وعلى الإعلام الآلي وعلى برنامج متخصص في التسيير من أجل تسيير أكثر عقلانية .

يقدر عمال مديرية الصيانة بسكرة ب157 عامل دائم ، منهم 92 تقنيين و65 إداريين بالاضافة الى 41 عامل مؤقت.

الفرع الأول: النشاط الاساسي لمديرية الصيانة بسكرة وهو صيانة الهياكل التالية:

- GK1/GK2/40 حاسي الرمل سكيكدة

- OK1/34 حوض الحمراء / سكيكدة

-GO1/ GO2/48 : حاسي الرمل /واد الصفصاف/ تبسة نحو ايطاليا

وهذا مايعطيها وضعية استراتيجيه للقيام بالعمليات المختلفة للصيانة (مراجعات دورية ، تدخلات ميدانية ،

تصليح الأجهزة والآلات التقنية) في مختلف المنشآت وعلى الخطوط التالية

- نشاط النقل بالأنابيب

- أنشطة المحروقات (إنتاج، توزيع)

كما يوجد للمديرية مهام فرعية أخرى نذكر منها:

- تشخيص وصيانة قطع الغيار، تجديد الهياكل الأساسية للآلات
- صنع قطع الغيار لاحتياجات النشاط النقل بالأنابيب
- المساهمة في التجديد المستمر لتجهيزات مختلف هياكل النشاط
- إعداد ووضع حيز التنفيذ وإجراءات الصيانة ومعايير الآلات والتجهيزات المرتبطة بالنشاط

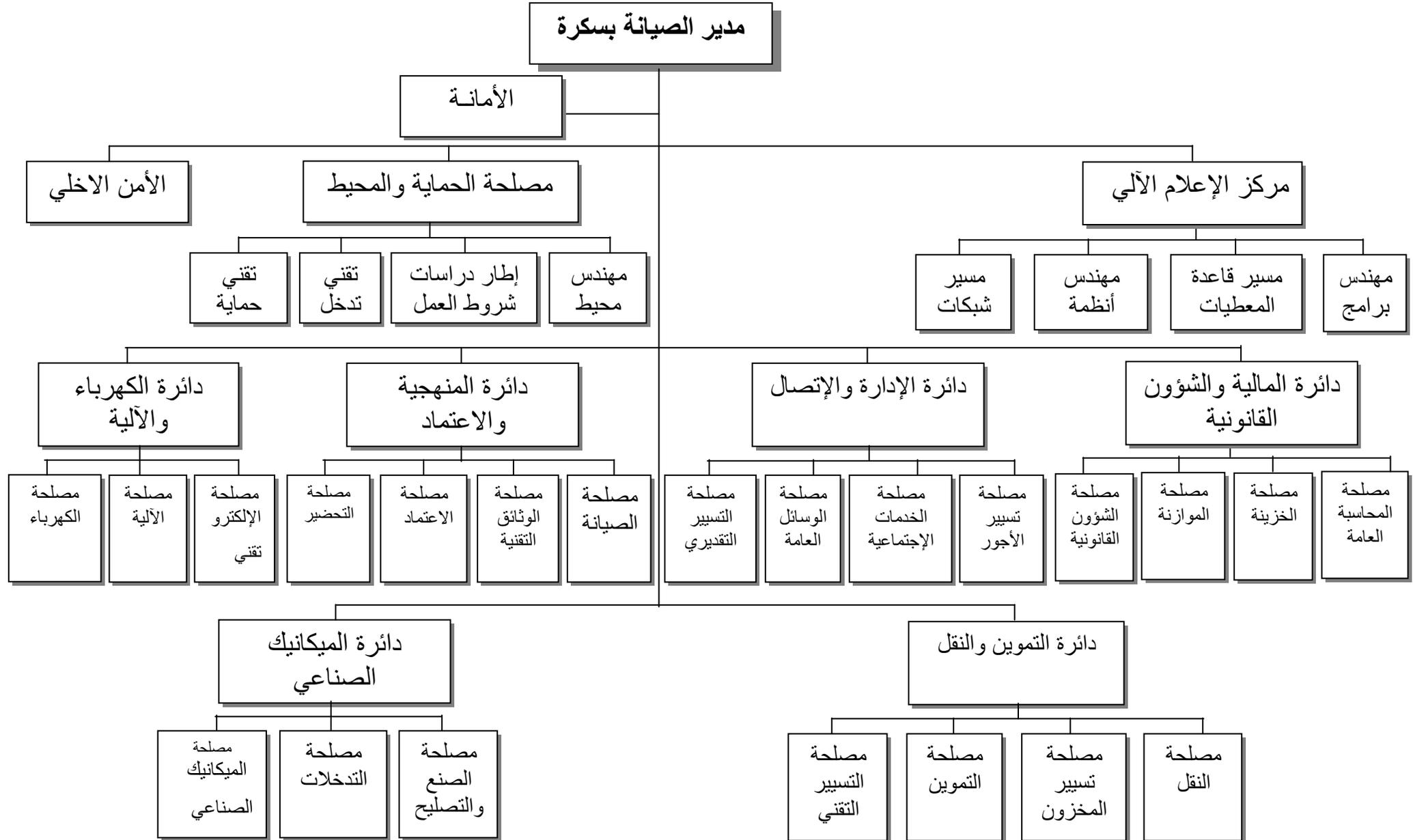
الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سونا طراك بسكرة .

إن الهيكل التنظيمي ماهو إلا عبارة عن البناء الذي يبين مختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية الرئيسية والفرعية والوظائف ،ويبين أشكال الاتصالات وشبكات العلاقات القائمة داخل المديرية ،وهذا مايبوضحه

الشكل التالي :

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

الشكل رقم (9): الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سونا طراك بسكرة، المصدر: اعتمادا على معلومات من المؤسسة



المطلب الثالث: و تتمثل مهام كل مصلحة في:

1- مدير الصيانة : هو المشرف على مديرية الصيانة بسكرة والمسؤول على :

- إعداد وتحديث سياسة وأهداف المؤسسة .
- التخطيط الاستراتيجي ورقابة أهداف المؤسسة.
- توزيع الموارد والوسائل بالمؤسسة .
- وضع حيز التنفيذ نظام اتصال داخل المؤسسة.
- تحسين نظام إدارة الجودة بالمؤسسة.

2-الأمانة : تهتم بتسجيل الرسائل الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة والتي لها علاقة مباشرة بمدير الصيانة ،ماتهتم بالصادر الوارد من مدير المؤسسة إلى مختلف الدوائر التابعة للمؤسسة

3- دائرة التموين والنقل : هي المسؤولة عن :

- تموين المؤسسة بالمواد الأولية ،قطع الغيار ، الآلات والتجهيزات الضرورية للنشاط مع احترام الجودة والوقت .
- تسيير المخزون والجرد المادي في المؤسسة مع احترام الإجراءات والقوانين المطبقة .
- تسيير وصيانة مستودع النقل: السيارات، الآلات الشحنات..
- خدمات النقل الضرورية هياكل المؤسسة .
- ضمان تحصين عمليات التموين

4- دائرة الدارة والاتصال : هي المسؤولة عن :

- تقييم احتياجات المؤسسة للعمال وإعداد خطط التعيين والتكوين في إطار الموازنات المعتمدة.
- تسيير ملفات العمال في المؤسسة .
- تضمن الخدمات الاجتماعية، طب العمل، التنشيط الاجتماعي والرياضي..
- -تسيير ومتابعة النشاطات المرتبطة بالفندقة ، الإطعام وصيانة التجهيزات ..
- التكلفة بمهام النقل والإطعام والمبيت للعمال في إطار المهام التي يقومون بها خارج المؤسسة وإجراءات الاتصال بالمؤسسة.
- تحسين العمليات المتعلقة بالموارد البشرية .
- تطبيق سياسة فيما يتعلق بمعالجة المشاكل.

5- دائرة المالية والشؤون القانونية : هي المسؤولة عن :

- التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة في إطار الموازنات المعتمدة واحترام الإجراءات والنصوص القانونية حيز التنفيذ .
- إعداد المخطط السنوي وعلى المدى المتوسط للمؤسسة مع احترام مختلف هياكل المؤسسة ومتابعة تنفيذها.

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- تسجيل جميع العمليات اليومية مع الغير كالزبائن والموردين إعداد الميزانيات المالية والمحاسبية للمؤسسة إعداد العقود والاتصال مع الإدارة القانونية المركزية.
- تسيير ومتابعة ممتلكات المؤسسة.

- متابعة الاحترام القانوني لكل العقود المنفذة على مستوى المؤسسة

6- دائرة الكهرباء والآلية: هي المسؤولة عن:

- القيام بالصيانة فيما يخص فرعي الكهرباء والآلية .
- الإشراف على عمليات الصيانة للآلات الدوارة .
- المساعدة في عمليات تحديث التجهيزات .
- القيام بأعمال حول نظام الحماية القيام بأعمال الكهرباء الصناعية والالكتروتقني .
- المشاركة في إعداد دفاتر الشروط المرتبطة بالتجهيزات.
- تحسين عمليات الصيانة في الو رشاشات والخدمات المقدمة للزبائن

7- دائرة المنجية والاعتماد : هي المسؤولة عن :

- إعداد المخطط السنوي والأكثر من سنوي بمساعدة المديريات الجهوية لسونطراك لضمان صيانة الآلات الدوارة .
- استقبال طلبات العمل وبرمجتها وتقسيمها على هياكل المؤسسة المسؤولة عن التنفيذ .
- تسيير وتحديث برنامج وإجراءات الصيانة .
- تنظيم مجموعات من العمال لإعداد فرق عملية للصيانة.
- إعداد وتحليل تكاليف الصيانة.
- إجراء دراسات خاصة على الصيانة .
- تسيير الوثائق التقنية للتجهيزات الصناعية .
- تحسين العملية التجارية والخدمات المقدمة للزبائن .
- قياس ومتابعة رضا الزبائن، والمعالجة الفعالة لاحتياجاتهم

8- دائرة الميكانيك الصناعي : هي المسؤولة عن :

- القيام والإشراف على عمليات الآلات الدوارة .
- الصيانة في الو رشاشات للآلات الضغط (المضخات، المحركات، الآلات الضاغطة..)
- المساهمة في عمليات تحديث التجهيزات .
- صنع قطع الغيار المرتبطة باحتياجات نشاط النقل بالأنابيب.
- تصليح القطع الخاصة بالآلات الدوارة .
- مراقبة مطابقة القطع المصنعة.
- القيام بتشخيص ، تحليل قياس وخبرة القطع الثمينة ("Pièces nobles ")

▪ تحسين التدخلات الميدانية والخدمات المقدمة للزيائن

9- مركز الإعلام الآلي : وهو المسؤول عن :

▪ تسيير وإدارة وصيانة أنظمة الإعلام الآلي في المؤسسة.

▪ الصيانة القبلية ولبعدية بأنظمة الإعلام الآلي .

▪ تسيير وإدارة واستغلال قواعد معطيات البرامج.

▪ تسيير وإدارة واستغلال المراسلات الآلية في المؤسسة.

▪ تسيير واستغلال شبكة الإعلام الآلي.

▪ الاستغلال الأمثل لوسائل الإعلام على مستوى المؤسسة .

▪ تحسين عمليات تسر أنظمة الإعلام الآلي

10- مصلحة الحماية والمحيط: وهي المسؤولة عن:

▪ تطبيق سياسة الحماية والمحيط والأمن لمجموع سون طراك .

▪ توضيح وظيفة الحماية والمحيط والأمن في المؤسسة من خلال التوعية والتكوين.

▪ حماية الممتلكات المادية والبشرية من خلال برامج وقاية .

▪ الوقاية من الحوادث والحرائق من خلال مراقبة الشروط التقنية وتصرفات العمال وطرق العمل الخطيرة والتوصيات الضرورية.

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والأداء بمديرية الصيانة بسكرة:

لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والأداء بمديرية الصيانة بسكرة نقوم بالاتي:

- عرض إجراءات الرقابة الداخلية لمختلف أنشطتها و إعطاء تقييم للمكونات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة، وهذا من خلال استعراض إيجابيات ونقائص كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية بالمديرية

- قيام المديرية بإعداد تقارير التسيير شهريا لمتابعة أدائها، ومحاولة تصحيح أي انحراف ، يركز تقييم الاداء على النسب و المؤشرات المعطاة من طرف مؤسسة محل الدراسة و هذا ما لم يمنح لنا نظرا لسرية العمل .

المطلب الأول: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة بسكرة

لدراسة نظام الرقابة الداخلية لأهم أنشطة المديرية سنقوم باتباع طريقتي الوصف النظري وخرائط التدفق، وتم الحصول على المعلومات من خلال بعض المقابلات الشخصية التي أجرتها الباحثة مع مسؤولي المصالح التالية: الشراء، الاستلام، المخزونات..

الفرع الأول: دراسة نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة بسكرة:

لدراسة نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة نتبع عدة إجراءات نأخذ بعض النقاط منها:

أولا: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التموين بمديرية الصيانة بسكرة

تتم عملية التموين بالمديرية من خلال الإجراءات التالية: طلب شراء، استلام الطلبيات، تسيير المخزون، استلام الفواتير والمعالجة المحاسبية لهذه الفواتير.

1. طلب الشراء: نجد هنا حالتين للشراء، الأولى تتم على مستوى المؤسسة الأم التي تقوم بتجميع احتياجات الوحدات التابعة لها، ثم تقوم بمختلف إجراءات المناقصات، اختيار الموردين والشراء، ثم إرسال حصة كل مديرية من المواد إلى مقر المديرية، أما الحالة الثانية فهي تتم على مستوى المديرية حيث يتم اختيار المورد من خلال الإجراءات التالية:

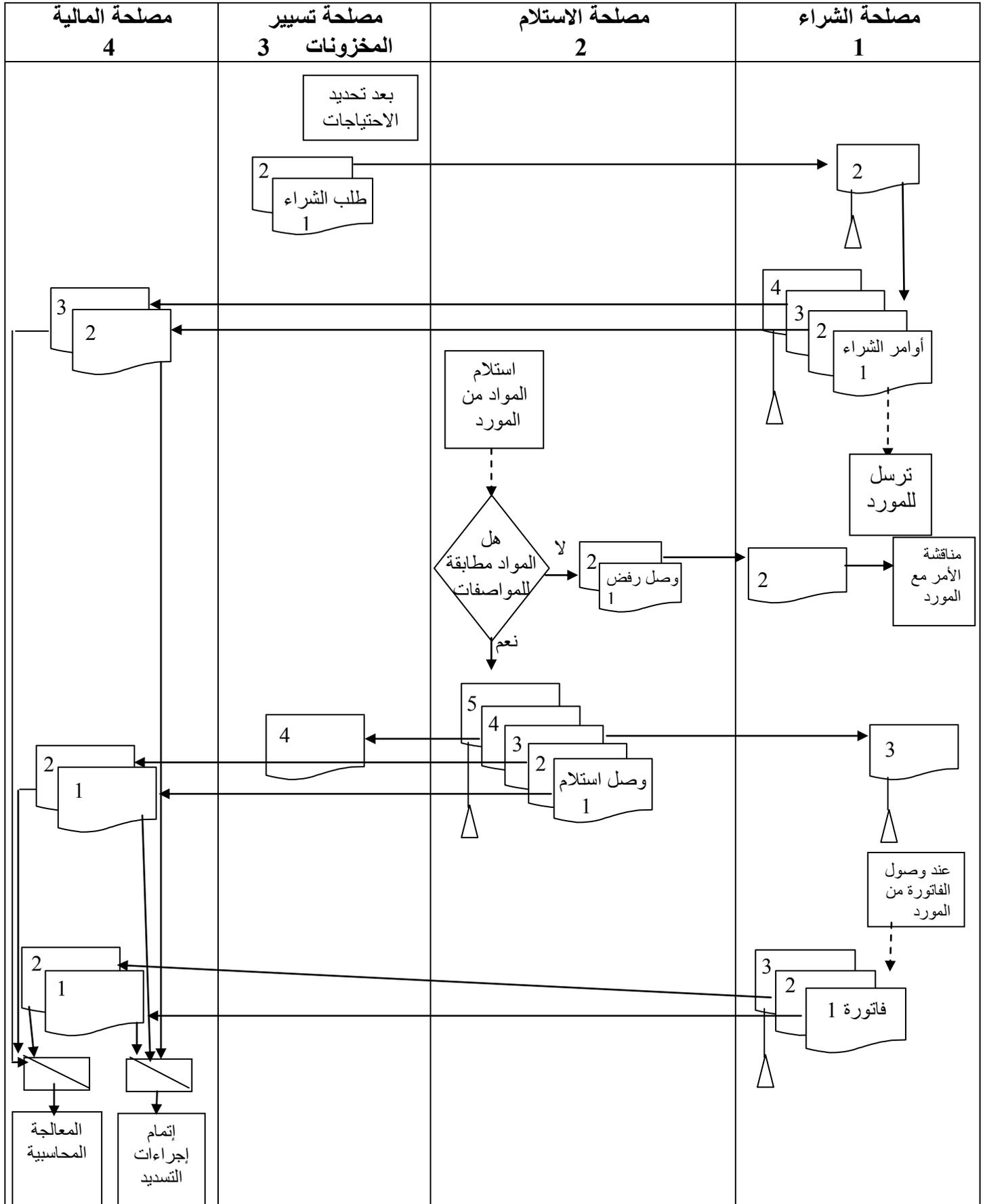
- وضع دفتر شروط للمواد المراد شراؤها (Cahier de Charge)؛
- إجراء مناقصة للموردين؛
- إنشاء لجنة فتح الأظرفة (Comité D'ouverture de Plies) ، والتي تستقبل عروض الموردين في أظرفة مغلقة، ترقم هذه الأظرفة بالترتيب حسب أولية الوصول، وتقوم هذه اللجنة بمراقبة ملفات الموردين بشكل أولي وتسجل هذه الملفات في سجل خاص لمتابعة المناقصات؛
- إنشاء لجنة الدراسة التقنية للملفات (Comité Etude et D'ouverture Technique)، تقوم هذه اللجنة بالدراسة التفصيلية لملفات الموردين، ولشروط وجودة وخصائص المواد المطلوبة، وتقيم ملفات الموردين، وهي التي تقيم عروض الموردين وتحدد مدى احترام ملفات الموردين للشروط والمعايير الموجودة في دفتر الشروط، وينتج عن هذه الخطوة إعداد محضر لترتيب الموردين حسب العروض التي يقدمونها.

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- إنشاء لجنة فتح الأظرفة التجارية (COP. Commerciale)، وتستقبل عروض الموردين في أظرفة مغلقة تحتوي على الأسعار المقترحة من طرف موردي المواد المطلوبة، وترتب بحسب الوصول. بعد فتح الأظرفة ودراسة الأسعار يتم اختيار المورد الذي يعطي أقل عرض، أي أقل سعر مقترح، ويعتبر هو الفائز بعقد التموين.
- بعد اختيار المورد، تقوم مصلحة المالية فرع الشؤون القانونية، بإعداد عقد بين المؤسسة والمورد، ويتم الإمضاء عليه من الأطراف المتعاقدة.
- تحديد الموردين الاحتياطيين في حالة التعديلات الضرورية. ويحدد العقد الكميات المطلوبة من المواد التي على المورد الالتزام بها، ويكون ذلك بناء على طلبات الشراء التي تقوم بإعدادها مصلحة الشراء وفقا للاحتياجات التي تضعها مصلحة تسيير المخزونات، ويكون طلب الشراء في 4 نسخ، ترسل النسخة الأصلية للمورد ونسختان لمصلحة المالية لكن لا ترسل إليها إلا بعد وصول الفاتورة من المورد أي حتى يكون ملف الشراء كاملا، ونسخة يحتفظ بها في مصلحة الشراء، بعدها يتم إعداد أوامر الشراء.
- كما يوجد برنامج آلي خاص بتسيير المخزونات بمؤسسة سوناطراك، حيث يتم إدخال كل هذه المعلومات في هذا البرنامج، ابتداء من العقد المبرم مع المورد والكميات والأسعار المدرجة فيه، إلى طلبات الشراء واستلام المواد ودخولها للمخازن، وتسيير المخزون بشكل يومي، من دخول وخروج للمواد .
- 2. استلام المواد:** يتم استلام المواد من طرف مصلحة الاستلام (La Réception)، حيث تقوم هذه المصلحة بفحص المواد تقنيا بالتنسيق مع المصالح التقنية المعنية، فإذا كانت المواد غير مطابقة للمواصفات المطلوبة ، يتم تحرير وصل رفض المادة المستلمة، يوجه إلى مصلحة الشراء التي تتكفل بتسوية الأمر مع المورد، في حين إذا كانت المواد مطابقة للمواصفات يتم استلامها في برنامج تسيير المخزونات، وإعداد وصل استلام (Bon De Réception Fournisseur).
- ويكون وصل الاستلام من 5 نسخ، ترسل النسخة الأصلية ونسخة لمصلحة المالية، نسخة تحتفظ بها مصلحة الاستلام، ونسخة ترسل إلى مصلحة الشراء ، والنسخة الخامسة ترسل إلى مصلحة تسيير المخزونات مع المواد، حتى يتم بها إدخال المواد للمخازن.
- 3. استلام الفواتير:** عند وصول الفاتورة من المورد إلى مصلحة الشراء، التي تقوم بمقارنتها مع طلبات وأوامر الشراء والعقد المبرم مع المورد ووصل الاستلام، ومن ثم تقوم هذه المصلحة بالمصادقة عليها. تحتفظ مصلحة الشراء بنسخة من الفاتورة وترسل الفاتورة الأصلية ونسخة أخرى مع طلب الشراء وأمر الشراء ووصل الاستلام إلى مصلحة المالية، التي تقوم بمقارنة كل هذه الوثائق مع بعضها ومع البرنامج الخاص بتسيير المخزونات، ومع العقد المبرم مع المورد، من أجل احترام كل بنود العقد، ومن ثم تقوم بتسديد هذا المورد سواء من خلال شيكات أو تحويل بنكي، وهذا حسب ما ينص عليه العقد، ثم تقوم بعد ذلك بالمعالجة المحاسبية لهذه العملية ونوضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الشراء بالمديرية من خلال خريطة التدفق التالية:

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

الشكل رقم (10): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الشراء بوحدة الصيانة بسكرة



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات من المؤسسة

ثانيا: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بمديرية الصيانة بسكرة

تبدأ عملية تسيير المخزونات باستلام المواد من طرف مصلحة الاستلام مع وصل الاستلام، وتقوم هذه المصلحة بإدخال المواد إلى المخازن، بعد مقارنة المواد من الناحية الكمية مع وصل الاستلام، ثم يقوم بتحرير وصل دخول المواد إلى المخازن من 4 نسخ، نسخة أصلية تبقى في مصلحة تسيير المخزونات ونسخة توجه إلى مصلحة المالية ونسخة إلى مصلحة الاستلام والنسخة الأخيرة إلى مصلحة الشراء.

أما خروج المواد من المخازن إلى الاستخدام، يكون باستلام مصلحة تسيير المخزونات إلى طلب للمادة من المركز الطالب للمواد، وهنا نجد حالتين للمركز صاحب الطلب، فقد يكون إدارة من إدارات المديرية بغرض الاستخدام، وهنا يكون الطلب آليا في البرنامج الخاص بتسيير المخزونات، أو قد يكون مديرية من وحدات مؤسسة سوناطراك أي بغرض التنازل عن كمية من المواد من مديرية بسكرة إلى مديرية أخرى تابعة للمؤسسة الأم، فهنا يكون الطلب عبارة عن فاكس أو رسالة طلب..

وبناء على هذا الطلب، تقوم مصلحة تسيير المخزونات بتبليته من خلال تحرير وصل خروج (Bon Sortie Magasin)، يتم الإمضاء عليه من مصلحة تسيير المخزونات ومن المركز مقدم الطلب ويكون في 4 نسخ، النسخة الأصلية ونسخة أخرى ترسل إلى مصلحة المالية، وتبقى نسختان على مستوى مصلحة تسيير المخزونات.

وتقوم مصلحة المالية في حالة التنازل لفائدة مديرية أخرى للمؤسسة الأم، بإرسال النسخة الأصلية مع المعالجة المحاسبية للتنازل عن هذه المواد لهذه المديرية.

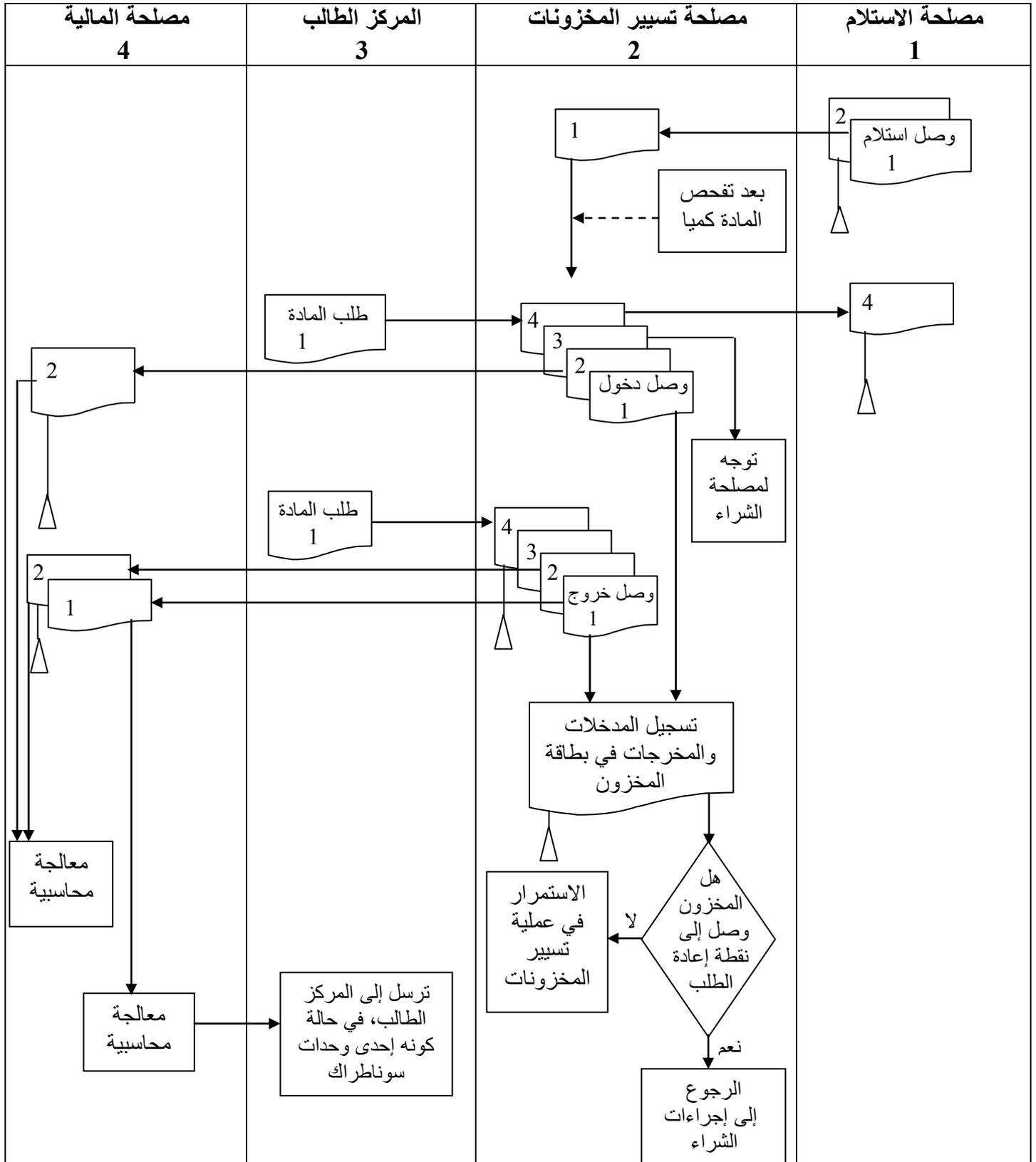
ونلاحظ أن مديرية الصيانة تتبع الطريقة الكلاسيكية لمراقبة حركة المخزون، حيث يتم فتح بطاقة مخزون لكل صنف تدون فيه حركة دخول وخروج المواد، وتحتوي هذه البطاقة على مجموعة من المعلومات كالكمية، السعر، اسم المورد، رمز المادة، كمية المخزون الأدنى..، وفي نفس الوقت فإنها تعتمد على برنامج آلي خاص لتسيير المخزون، حيث تقوم المصالح الخاصة بإدخال المعلومات الضرورية فقط كالطلبية، أمر الشراء، وصل دخول، وصل خروج، ويقوم البرنامج بتسيير ومتابعة حركة المخزونات بشكل آلي.

ويقوم البرنامج شهريا بإخراج كشف عن حركة المدخلات والمخرجات والمخزون النهائي المتبقي، وعندما تلاحظ مصلحة تسيير المخزونات أن المخزون المتبقي وصل إلى حده الأدنى، تقوم بإعداد طلب شراء، ونعود بذلك إلى إجراءات الشراء المذكورة سابقا.

كما أن بالبرنامج جزء خاص بمصلحة المالية، حيث تستطيع من خلاله إعداد كشوفات خاصة عن حركة المدخلات والمخرجات وبصفة مفصلة (فواتير، طلبات الشراء، المركز الطالب، وصل دخول، وصل خروج، الكميات، الأسعار، المبالغ..)، وتعتمد مصلحة المالية على هذه الكشوفات في التسجيلات المحاسبية ولكن بعد مقارنتها بالوثائق الأصلية من فواتير، طلبات الشراء، العقد المبرم مع المورد، وصل دخول، وصل خروج..

والشكل التالي يمثل خريطة تدفق تبين إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات:

الشكل رقم (11): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بوحدة الصيانة بسكرة



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات من المؤسسة

ثالثا: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بمديرية الصيانة بسكرة

تتبع مديرية الصيانة نظام الجرد الدوري، حيث يتم الجرد مرة كل سنة، أي في نهاية الدورة المالية، ويتم تعيين لجان الجرد في اجتماع يعقد على مستوى المديرية وبحضور مدير المديرية وكل المعنيين بعملية الجرد. ويتم في هذا الاجتماع تعيين لجنة الجرد بقيادة أحد مراكز القرار بالمديرية، وثلاثة فرق للحساب (Les Equipes De Comptage)، التي تقوم بالجرد الفعلي، وكل فريق يتكون من أربعة عناصر على الأقل، وفرقة جمع المعلومات ودراسة الانحرافات.

وتتم عملية الجرد حسب المراحل التالية:

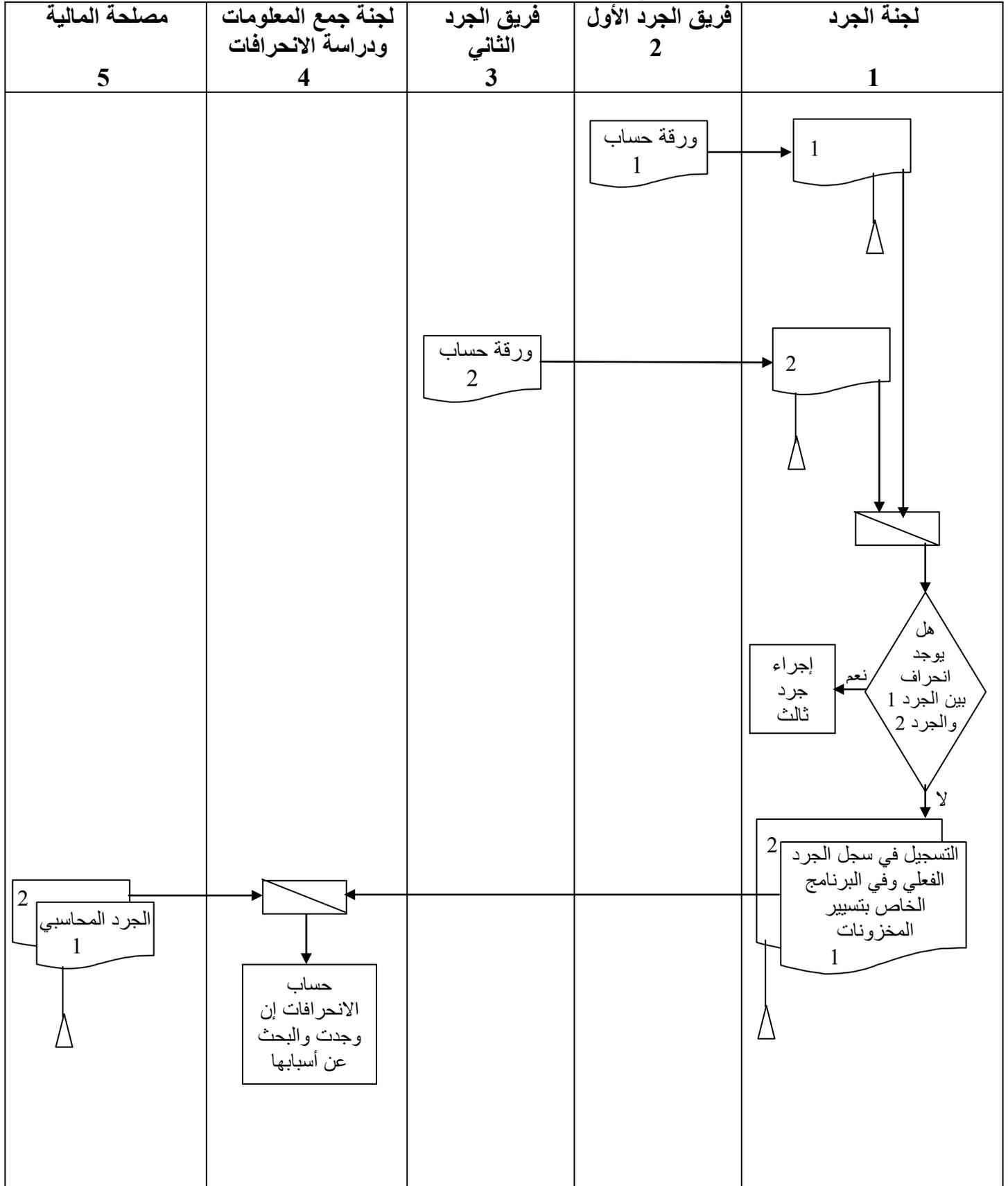
- من خلال برنامج تسيير المخزونات، يتم إخراج أوراق الحساب (Feuilles de Comptage)، التي تحتوي على العناصر الموجودة بالمخازن؛
- تبدأ الفرقة الأولى بحساب الكميات الموجودة بالمخازن، أي تبدأ بعملية الجرد الفعلي، وتدون الكميات والملاحظات في أوراق الحساب، ويتم المصادقة عليها من كل أعضاء الفريق؛
- بعد انتهاء فريق العمل الأول، يبدأ الفريق الثاني بأعمال الجرد الفعلي؛
- عند وجود انحرافات بين نتائج الجرد الأول والجرد الثاني، يأتي دور فريق الجرد الثالث للقيام بالجرد الفعلي؛

- بعد انتهاء فرق الحساب من عملية الجرد، يأتي دور فريق جمع المعلومات ودراسة الانحرافات، وذلك بتفريغ البيانات الواردة في أوراق الحساب إلى برنامج تسيير المخزونات في الجزء الخاص بعملية الجرد؛
- من ثم تأتي خطوة المقارنة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي، واستخراج الانحرافات، ثم البحث عن أسباب هذه الانحرافات، ومن ثم التسوية المحاسبية لها.

والشكل التالي يبين خريطة إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بنشاط الجرد بالمديرية.

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

الشكل رقم (12): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بوحدة الصيانة بسكرة



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات من المؤسسة

رابعاً: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الخدمات المقدمة للعملاء بمديرية الصيانة بسكرة

يصل طلب العمل من العميل إلى مصلحة المنهجية، التي تقوم بدراسة إمكانية القيام بالعمل، ثم ترسل الموافقة للعميل الذي يرسل الجهاز المعطل إلى المديرية، ثم تقوم مصلحة المنهجية بتحديد المصلحة التقنية المعنية بهذه العملية، وتقوم بإعداد أمر العمل وترسله مع الجهاز المعني بالصيانة وطلب العمل إلى المصلحة التقنية، حيث يكون أمر العمل في أربعة نسخ، تحتفظ مصلحة المنهجية بنسختان، وتوجه نسخة إلى المصلحة التقنية ونسخة إلى مصلحة المالية.

وإن كان الجهاز يحتاج إلى مواد أولية، تقوم المصلحة التقنية بطلب المادة من المخازن، حيث يتم إعداد طلب خروج للمواد من المخازن في أربعة نسخ، تحتفظ مصلحة تسيير المخزونات بنسختين، وترسل نسخة إلى مصلحة المالية ونسخة إلى مصلحة المنهجية.

بعد إتمام صيانة الجهاز، تقوم المصلحة التقنية بإعداد وثيقة التصليح في ثلاثة نسخ، نسخة تحتفظ بها المصلحة التقنية وتوجه نسخة إلى مصلحة المنهجية ونسخة إلى مصلحة المالية.

بعد وصول وثيقة التصليح إلى مصلحة المنهجية تقوم بإعداد ورقة تكاليف Fiche Coût، تتضمن كل تكلفة دخلت في عملية صيانة الجهاز من مواد أولية، يد عاملة، تكاليف ثابتة، تكاليف نقل..

تكون ورقة التكاليف في نسختين، تحتفظ مصلحة المنهجية بأحدها، وترسل النسخة الأصلية إلى المالية مع وثيقة التصليح، طلب العمل، أمر العمل.

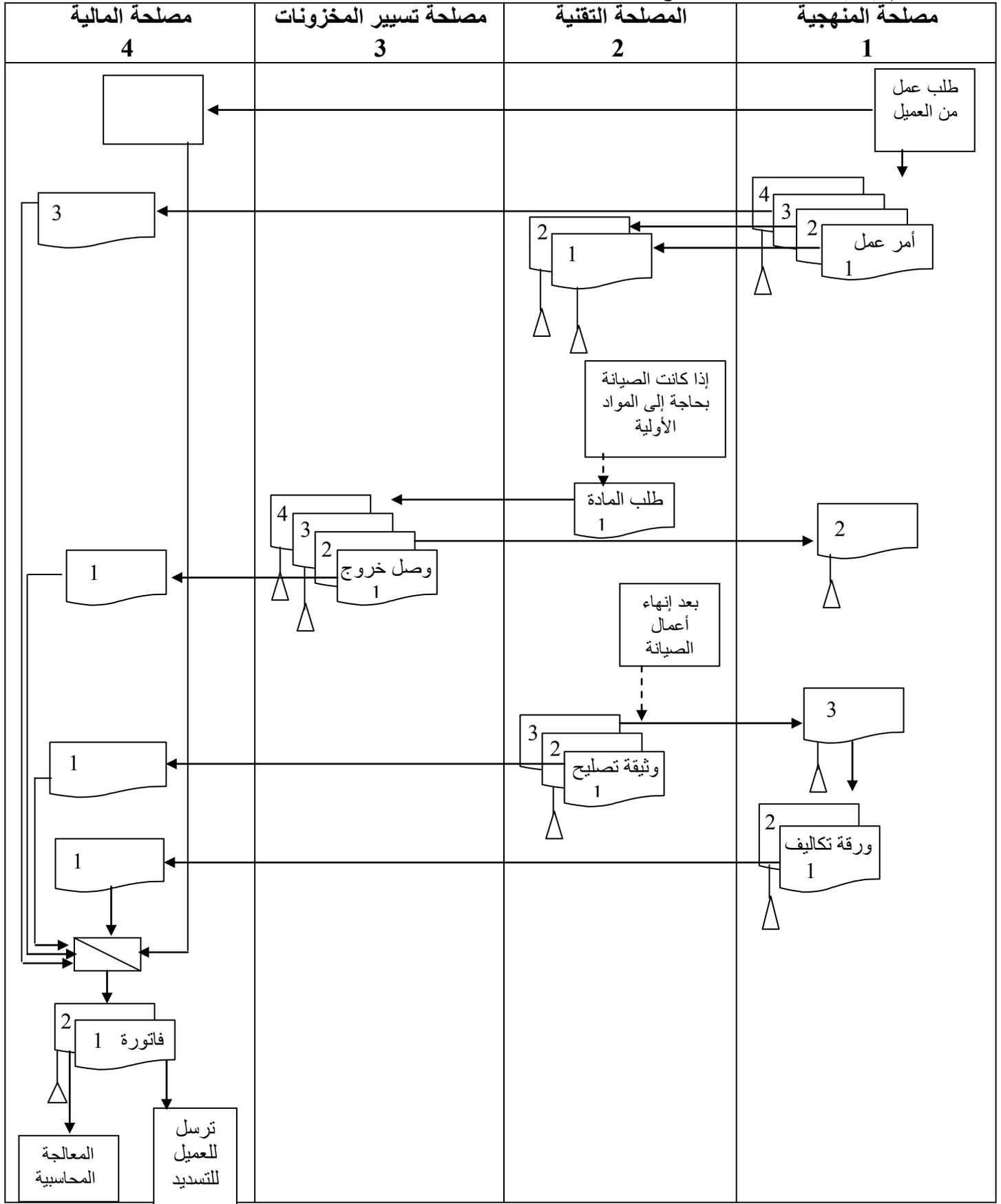
تقوم مصلحة المالية بناء على ورقة التكاليف ووثيقة التصليح وطلب العمل وأمر العمل، بإعداد فاتورة في نسختين، ترسل الأصلية للعميل، ونسخة تحتفظ بها مصلحة المالية وعلى أساسها تقوم بالتسجيل المحاسبي لهذه العملية.

عند إرسال العميل للشيك بمبلغ الفاتورة، يتم استلامه للجهاز .

والشكل التالي يبين خريطة لإجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الخدمات المقدمة للعملاء.

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

*الشكل رقم (13): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية للخدمات المقدمة للعملاء بوحدة الصيانة بسكرة



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات من المؤسسة

خامسا: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الاستثمارات بمديرية الصيانة بسكرة

1. اقتناء الاستثمارات: يرسل طلب اقتناء الاستثمار من المركز صاحب الطلب إلى مصلحة الشراء، التي تقوم بالاطلاع على موازنة الاستثمارات، فإذا كان الاستثمار مدرجا في الموازنة يتم اتباع إجراءات الاقتناء، أما إذا لم يكن مدرجا فيها فيوجه إلى مدير المديرية للمصادقة عليه.

وتمر عملية اقتناء الاستثمار بالخطوات التالية:

- إعداد طلب اقتناء الاستثمار من 3 نسخ، نسختان توجه إلى مصلحة الشراء ونسخة يحتفظ بها المركز طالب الاستثمار،

- اختيار مورد الاستثمار، ويتم بنفس الإجراءات التي تم التطرق إليها سابقا والمرتبطة باختيار مورد المواد الأولية والتي تتم عن طريق المناقصات،

- بعد التعاقد مع مورد الاستثمار الذي تم اختياره، ترسل مصلحة الشراء طلب وأمر الشراء إلى المورد المعني، يحتوي على الاستثمارات المراد اقتناؤها.

وتكون طلبات الشراء من أربعة نسخ، تحتفظ مصلحة الشراء بنسخة، ونسختان لمصلحة المالية، وترسل نسخة للمورد.

- يتم استلام الاستثمارات من المورد في مصلحة الاستلام، التي تقوم بمطابقتها مع المواصفات المطلوبة، ثم إعداد وصل استلام من خمسة نسخ، نسخة تحتفظ بها مصلحة الاستلام ونسختان لمصلحة الشراء ونسختان إلى مصلحة المالية،

- عند وصول الفاتورة من المورد في ثلاثة نسخ، تحتفظ مصلحة الشراء بنسخة، ونسختان توجه لمصلحة المالية،

- تقوم مصلحة المالية بناء على الفاتورة والعقد المبرم مع المورد وطلب وأمر الشراء، وصل الاستلام، بتسديد المورد والقيام بالمعالجة المحاسبية للعملية، وترسل نسخة كاملة عن الملف إلى فرع الاستثمارات، وذلك لمتابعة حركة الاستثمار طيلة مدة تواجده بالمديرية، وتبدأ بفتح بطاقة للاستثمار.

2. خريطة التدفق المتعلقة باقتناء الاستثمارات: يمثل الشكل التالي خريطة تبين إجراءات الرقابة الداخلية لاقتناء الاستثمارات بالمديرية.

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

الشكل رقم (14): خريطة توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط اقتناء الاستثمارات بمديرية الصيانة بسكرة

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة بسكرة

بعد تقديمنا للمديرية محل الدراسة وعرضنا لإجراءات الرقابة الداخلية لمختلف أنشطتها سنحاول إعطاء تقييم للمكونات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة، وهذا من خلال استعراض إيجابيات ونقائص كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية بالمديرية ثم نعطي تقييما جزئيا لكل مكون وتقييم شامل للنظام ككل، وسنقوم بتقييم نظام الرقابة بالمديرية من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة بسكرة:

1- تقييم محيط الرقابة بالمديرية:

أ- التقييم من ناحية الاستقامة: وهنا يمكن أن نجد عناصر إيجابية وأخرى سلبية.

• الإيجابيات:

- سعي المؤسسة لمدة عامين من الجهد والعمل وحصولها مؤخرا على شهادة الجودة (ISO 9001) دليل واضح على أن الإدارة تسعى إلى التحسين في إجراءاتها وخدماتها من أجل إرضاء زبائنهم، وحتى تتمكن في ظل انفتاح السوق على الاستمرار وعلى مواكبة التطورات.
- سعي المؤسسة لتوفير كل ظروف العمل الملائمة لعمل الموظفين والعمال، فكل المكاتب تحتوي على جهاز الإعلام الآلي، المبرد، المسخن، هاتف، شبكة اتصال داخلية مع كل وحدات المؤسسة على المستوى الوطني، كذلك بالنسبة للورشات والمخازن لاحظنا وجود ألبسة خاصة بالعمل، توفر وسائل الحماية، وجود مصلحة خاصة مكلفة بالحماية، بالإضافة إلى توفير الإطعام داخل المديرية.
- وجود إجراءات فعالة لاختيار الموردين، تمر بعدة مراحل حتى يكون الاختيار سليما ودقيقا من أجل توفير الكميات المطلوبة وبالسعر المناسب (COP. Technique, CEOT, COP.Commercial) .
- وفق شهادة (ISO 9001)، نجد بالمديرية مصلحة خاصة مكلفة بالمتابعة والاستماع للعملاء والبحث عن أسباب عدم الرضا ومحاولة إيجاد حلول لها.
- برمجة الإدارة ليوم خاص تقوم فيه باستقبال الموظفين والعمال والاستماع لهم ولشكاواهم في حالة وجود مشاكل، ثم تقوم بدراسة هذه المشاكل ومحاولة إيجاد الحلول لها.
- وجود فرع للنقابة على مستوى المديرية للحفاظ على حقوق الموظفين والعمال، ولحل مشاكلهم، يزيد من تحفيز الموظفين والعمال.

• السلبيات: تم تسجيل سلبية أساسية تتعلق بتقييم محيط الرقابة بالمديرية:

- النقص في عدد الموظفين والعمال، مما يؤدي إلى تراكم العمل على العدد المتوفر منهم، حيث نجد أن الكثير من العمال يبغون فترات طويلة في أماكن التدخلات أين يقومون بصيانة أجهزة وأنابيب النفط، وغالبا ما تكون هذه المناطق بعيدة ومعزولة.

ب- التقييم من ناحية أساليب التسيير: نجد هنا جوانب إيجابية وجوانب سلبية تتمثل في:

• الإيجابيات:

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- وجود مصلحة خاصة بالموازنات التقديرية، يعتبر أسلوبا فعالا للمتابعة الدائمة للأداء، وقياس الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية،
 - اتباع المديرية لنظام المحاسبة العامة ووجود برامج خاصة للتسجيلات المحاسبية (برنامج التسجيل المحاسبي، برنامج تسيير المخزونات، برنامج تسيير الاستثمارات، برنامج تسيير الخزينة..)، يعطي مصداقية أكثر لمخرجات النظام كما يمكن من امتلاك مخزن آلي للمعلومات، يساعدها على توفير المعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب،
 - وجود برنامج خاص لتسيير المخزونات يساعد مصلحة تسيير المخزونات من المعرفة الآنية للمخزونات ومن معرفة مستوى المخزون في كل لحظة، كما يعطي سعر خروج المواد في كل لحظة، مما يضمن عدم تضییع الوقت في الحساب،
 - وجود برنامج لتسيير الاستثمارات، يمكن مصلحة الاستثمارات من متابعة أصول المؤسسة بشكل دائم ويوفر المعلومات الضرورية لكل استثمار من رقم الجرد، تعيين الاستثمار، مبلغ الاستثمار، مكان تواجده، تاريخ شرائه.. كما يوفر معلومات تاريخية عن الاستثمارات التي تم التنازل عليها،
 - وجود الاجتماعات الدورية لتقييم وتوجيه العمل في المؤسسة، واهتمام مسيري المؤسسة بدعوة كل الموظفين الذين لهم علاقة بموضوع الاجتماع حتى يكونوا على علم بكل ما يتعلق بنشاط عملهم.
- **السلبیات:** نلاحظ وجود سلبيتين أساسيتين هما:
- رغم وجود مصلحة للموازنة التقديرية، فإنه لا يتم إعدادها بطرق علمية كاتباع الأساليب الإحصائية، وإنما يتم بالنظر إلى السنوات السابقة دون دراسة تغيرات المحيط،
 - عدم اتباع المديرية لنظام المحاسبة التحليلية، الذي يوفر معلومات هامة عن التكلفة والمصاريف المنفقة وعن كيفية تحميل هذه المصاريف.
- ج- **تقييم الهيكل التنظيمي وتفويض السلطات:** يمكن توضيح الإيجابيات والسلبيات في هذا العنصر كما يلي:
- **الإيجابيات:**
- يمكن اعتبار الهيكل التنظيمي للمديرية ملائما بالنظر إلى حجمها، فهو يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية، ووجود مركز الإعلام الآلي، مصلحة الأمن الداخلي، مصلحة الحماية والمحيط، تابعة مباشرة للإدارة وموجودة في مستوى سلمي أعلى من الدوائر الأخرى، يمكنها من ممارسة مهامها بحرية، أما باقي الدوائر تتواجد بها 3 مصالح على الأقل، هذا يعني أن الهيكل التنظيمي تتواجد به المستويات الثلاثة المعروفة:
- * مستوى أعلى (المدير): اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المديرية،
- * مستوى متوسط (مختلف الدوائر، مركز الإعلام الآلي، الحماية والمحيط، الأمن الداخلي): تهتم باتخاذ القرارات العملية بالمديرية،
- * مستوى سفلي (المصالح التابعة لمختلف الدوائر): تشارك في اتخاذ القرارات العملية في المديرية.
- وجود وصف للمناصب، حيث كل منصب له وثيقة تحدد مهامه وصلاحياته،

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- من خلال الهيكل التنظيمي يتضح وجود تقسيم مقبول للمهام داخل المديرية،
- اتباع مؤسسة سوناطراك لتدقيق داخلي مركزي، حيث توجد مديرية التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة الأم في الجزائر العاصمة.

• السلبيات:

- رغم وجود وصف للمناصب، إلا أنه يلاحظ عدم اطلاع كل الموظفين على هذه الوثيقة، حيث تكون حكرًا على مراكز القرار في المديرية،
 - رغم وجود تدقيق داخلي مركزي في مؤسسة سوناطراك، إلا أن عدم وجود فروع للتدقيق الداخلي في الوحدات التابعة للمؤسسة على المستوى الوطني، يؤدي إلى عدم المتابعة المستمرة والدائمة للأعمال التي تتم في الوحدات، فعمليات التدقيق تتم من خلال برمجة الزيارات الميدانية والتفقدية.
- د- تقييم السياسات الخاصة بالموارد البشرية: نجد نقاطا سلبية وأخرى إيجابية:

• الإيجابيات:

- مرور الموظف الجديد على فترات تجريب سواء على مستوى المديرية وغالبا على مستوى الوحدات التابعة للمؤسسة الأم، وذلك قبل التعاقد الرسمي للتأكد من قدراته ومدى استيعابه للمهام،
- وجود مصلحة خاصة بتكوين الموظفين، تقوم إما بإحضار مكونين للمديرية أو إرسال الموظفين والعمال إلى مراكز التكوين التابعة لمؤسسة سوناطراك على المستوى الوطني، أو حتى إرسالهم للتكوين خارج الوطن خاصة فيما يتعلق بالمهندسين والتقنيين، الذين هم أساس نشاط المؤسسة، وحتى يواكبوا التطور الذي يحدث على مستوى الآلات، ليتمكنوا فيما بعد من القيام بصيانتها.

• السلبيات: لاحظنا نقطة سلبية أساسية فيما يتعلق بالموارد البشرية، وهي:

- رغم وجود مصلحة لتكوين الأفراد، إلا أنه ليس لها ارتباط مع المصالح الأخرى حتى تعرف حاجات الأفراد من التكوين، فهي تعتمد على تقييمها الذاتي لحاجة الأفراد للتكوين، دون أن تكون متخصصة في مجال عمل الفرد، حتى يمكنها معرفة احتياجاته.

2- تقييم تقدير المخاطر بالمديرية: نجد الإيجابيات والسلبيات التالية:

• الإيجابيات:

- إقدام المديرية وحصولها على شهادة (ISO 9001)، دليل على إدراكها لتحولات المحيط ولقدوم منافسين جدد،
- الحصول على قطع الغيار النادرة وتخزينها لاجتناب مخاطر الانقطاع في الترميم وخاصة قطع الغيار المستوردة التي قد تحتاجها في أي لحظة نظرا للتدخلات الميدانية التي يقوم بها عمال الصيانة في محطات نقل النفط،

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- القيام بعملية الجرد الدوري لكل من المخزونات والاستثمارات حتى يمكن للمديرية تفادي خطر عدم مطابقة الأصول المادية لما هو موجود في الدفاتر المحاسبية، حيث أن هذا الإجراء يقلل من خطر سرقة الأصول أو ممتلكات المديرية،
- يعد تقسيم المهام بين الموظفين من الإجراءات الهامة في المؤسسة، حتى لا يقوم شخص واحد بعملية من أولها لآخرها،
- وجود إجراءات مكتوبة متعلقة بأنشطة المؤسسة وتعليقها في أماكن مخصصة، حتى يمكن لكل العمال والموظفين من الاطلاع عليها، يوضح اهتمام المديرية بانتشار كل المعلومات بين العمال، وجعلهم على مستوى ما يحدث بالمديرية،
- وجود مصلحة خاصة للإعلام الآلي بالمديرية، يساعد على الابتعاد على خطر الاستعمال السيئ لأجهزة الإعلام الآلي.

• السلبيات: بالرغم مما سبق نجد السلبيات التالية:

- عدم وجود أهداف ممكنة، يمكن من خلالها تقييم أداء المديرية،
- اقتناء المديرية لقطع غيار نادرة وقيمة، قد لا تحتاجها إلا في حالات قليلة، يجعلها تتحمل تكاليف تخزين كبيرة.

3- تقييم أنشطة الرقابة المديرية: نجد الإيجابيات والسلبيات التالية:

• الإيجابيات:

- تطبيق مبدأ الفصل الملائم بين الواجبات، فنجد مثلا في نشاط التموين، فصل بين من يقوم بإعداد أمر الشراء وبين من يقوم باستلام المواد،
- الفصل فيما يخص المهام الخاصة بالمعالجة الآلية للمعلومات فنجد المهندس المبرمج، مهندس الأنظمة، مهندس الشبكات..،
- الفصل بين من يقوم بحيازة الأصول ومن يقوم بالمحاسبة عنها،
- عملية شراء المواد واقتناء الاستثمارات تتم من طرف موردين محددين مسبقا ومتعاقد معهم بناء على الإجراءات التي يتم من خلالها اختيار الموردين،
- الكميات المشتراة أو المقتناة تكون محددة في الموازنة التقديرية المعتمدة بالمديرية،
- كل الوثائق والسجلات في المديرية تحترم مبدأ الترقيم التتابعي، وكل وثيقة ملغاة، يتم الإشارة إلى هذا الإلغاء،
- إعداد الوثائق يكون في وقت حدوث العملية أو بعد وقوعها بزمن قليل، فمثلا التسجيل المحاسبي للعمليات يتم مباشرة عند استلام مصلحة المالية للوثائق التي تثبت ذلك،
- احترام معايير تخزين المواد في مخزن المديرية، حيث يعتبر مخزن مديرية بسكرة من أفضل المخازن لمؤسسة سوناطراك،

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- وجود إجراءات يومية لحماية البرامج والملفات والأنظمة داخل المديرية،
- اتباع المديرية لنظام الجرد المادي من طرف أفراد مستقلين عن القائمين على عملية تسيير الأصول، وفي نفس الوقت مختصين أو تقنيين،
- وجود مصلحة الحماية والأمن لمواجهة كل ما يمكن أن يحدث من أخطار داخلية وخارجية عن المديرية.

• السلبيات: تم ملاحظة سلبية أساسية فيما يتعلق بتقييم أنشطة الرقابة:

- عدم الاهتمام بعملية جرد الاستثمارات مثل الاهتمام بعملية جرد المخزون، مما يؤدي إلى تأخر في الحصول على نتائج الجرد المادي للاستثمارات.

4- تقييم الإعلام الآلي والاتصال بالمديرية: يمكن أن نميز بين الإيجابيات والسلبيات التالية:

• الإيجابيات:

- استعمال مديرية بسكرة لبرامج خاصة بتسيير مختلف موارد المؤسسة كبرامج تسيير المخزونات وبرنامج تسيير الاستثمارات، مما يدل على أن المؤسسة مواكبة لكل ما يحدث من تطورات في مجال أنظمة الإعلام الآلي مما يمكن من الحصول على أي معلومة وفي الوقت المناسب،
- كذلك لاحظنا أن مختلف الوثائق تصل في الوقت المحدد للمسؤولين المعنيين ويتم مطابقتها مع الأنظمة الآلية للتأكد من صحتها ودقتها، فنجد مثلا أن معلومة كدخول المواد للمخازن بوصول دخول، وكذلك في برنامج تسيير المخزونات ثم إرسال الوثائق إلى مصلحة المالية التي تقوم بمراقبتها ومطابقتها مع المخرجات المحاسبية لبرنامج تسيير المخزونات، دليل على انتقال المعلومة بشكل جيد وفي الوقت المحدد، وأن هناك اتصال آلي ووثائقي بين مصلحة تسيير المخزونات ومصلحة المالية،
- الإجراءات التي يتم بها تحرير أي وثيقة تبين بأن هناك مصداقية للمعلومات، فمصلحة المالية لا تقوم بالمعالجة المحاسبية لأي عملية إلا عند وصول الوثائق التي تثبت ذلك،
- استعمال الملصقات الحائطية لكل من القرارات المتخذة، التعليمات الجديدة، وسائل الترفيه المتوفرة، تعد وسيلة اتصال فعالة،
- وجود برنامج مراسلات آلي، يساعد في عملية الاتصال، حيث الموظف في مكانه تصله مراسلات في جهازه الآلي، كما يمكنه الرد عليها من جهازه،
- وجود شبكة هاتف داخلية سواء داخل المديرية أو داخل كل الوحدات التابعة للمؤسسة الأم، حيث يستطيع الموظف في مكتبه بالاتصال بالهاتف مع أي موظف آخر في أي مديرية تابعة لمؤسسة سوناطراك على المستوى الوطني، بالإضافة إلى وجود وسائل الاتصال الأخرى: الفاكس، التلكس، الإنترنت..

• السلبيات: بالرغم مما سبق نجد السلبيات التالية:

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- رغم وجود شبكة اتصال داخلية لنظام الإعلام الآلي، إلا أن المديرية مازالت تعتمد على الورق كثيرا لإيصال المعلومات، كمحاضر الاجتماعات، القرارات، التعليمات..،
- عدم وجود نظام لتحديد تكاليف عمليات الصيانة بشكل يرتبط بالعملية في حد ذاتها، إذ تعتمد المديرية على تكاليف ثابتة لكل العمليات دون مراعاة للشروط الأخرى كالبعد عن المديرية، حيث تقوم بنفس عملية الصيانة لكن لمنطقتين مختلفتين، إحداها قريبة من المديرية والثانية بعيدة جدا عن المديرية بنفس التكلفة، أي عدم وجود معايير لتحديد تكاليف الصيانة.

5- تقييم المتابعة بالمديرية: نجد عناصر إيجابية وعناصر سلبية:

• الإيجابيات:

- وجود مديرية خاصة بالتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة الأم وتحظى بأهمية كبيرة، يمكنها من إجراء الزيارات الميدانية في الأوقات التي تراها مناسبة بدون أي ضغوطات،
- إعداد التقارير الدورية التي تسلم إلى إدارة المديرية، وكذا إلى إدارة المؤسسة الأم، تبين فيه الإجراءات غير المطبقة والتوصيات الواجب احترامها.

• السلبيات: بالرغم مما سبق نجد السلبيات التالية:

- عدم وجود فرع للتدقيق الداخلي على مستوى المديرية، مما يقلل من إمكانية اكتشاف الملاحظات والأعمال اليومية، ففي الزيارات الميدانية والمحدودة بالوقت، لا يمكن للمدققين من الاطلاع على كل ما يحدث بالمديرية،
- لا يوجد برنامج محدد لعملية التدقيق وإنما تتم بقرار من المؤسسة الأم، من خلال برمجة الزيارات الميدانية.

المطلب الثاني: تقييم الأداء لمديرية الصيانة بسكرة

نظرا للصعوبات التي واجهتنا في الحصول على الميزانيات العامة، وهذا لكون المؤسسة لا يمكن تطبيق النسب والمؤشرات المالية فبالنالي قمنا بدراسة الأداء في المؤسسة بأخذنا بعض الموازنات التقديرية وتقارير التسيير للمؤسسة.

الفرع الأول: تقييم الأداء من خلال تقارير التسيير لمديرية الصيانة بسكرة

تقوم المديرية محل الدراسة بإعداد تقارير التسيير شهريا لمتابعة أدائها، ومحاولة تصحيح أي انحراف قد تلاحظه، وسنتطرق إلى أهم العناصر التي وردت في تقرير التسيير لسنة 2014 في النقاط التالية:

أولا: تقييم برنامج العمل:

تم التطرق في هذه النقطة إلى أهم الأعمال التي قامت بها المديرية خلال فترة مدتها سنة، حيث قامت المديرية بعدة تدخلات ميدانية، إحداها مازالت حيز التنفيذ، وعمليات تجديد لمحركات كهربائية، بالإضافة إلى عدة عمليات على مستوى الورشات.

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

وتعتبر تقارير التسيير ذات أهمية كبيرة للمديرية لأنها تحدد العمليات التي تم القيام بها والأعمال التي هي في طور التنفيذ والأعمال التي لم تشرع المديرية في القيام بها لحد الآن، هذا فيما يخص الأعمال المبرمجة، إلا أننا نجد كذلك أعمالاً لم تكن مدرجة في جدول أعمال المديرية، والتي غالباً ما تكون عبارة عن الأحداث الطارئة كأن تتوقف إحدى محطات ضخ البترول فجأة، وبالتالي يتم استدعاء فرق الصيانة التي تقوم بالتدخل السريع حتى لا يتوقف عمل المحطة، والتي يؤدي توقفها إلى خسائر كبيرة في ميزانية مؤسسة سوناطراك وبالتالي في موازنة الدولة.

وندرج الجدول التالي الوارد في تقرير التسيير الذي يوضح نسبة إنجاز الأعمال:

جدول رقم (2): التقديرات والأعمال المنجزة لسنة 2014 الملحق رقم (1)

التقديرات السنوية 2014	مراجعة مبرمجة	مراجعة غير مبرمجة	نسبة المراجعة المبرمجة	نسبة المراجعة غير المبرمجة	الإجمالي
9	8	12	%88,88	%133,33	%222
15	2	10	%13,33	%66,66	%80
24	19	6	%80	%25	%104
150	128	5	%85,33	%3,33	%89

المصدر: اعتماداً على محاسب المؤسسة محل الدراسة: Rapport de gestion année 2014

1- تقييم تدخلات الصيانة:

من خلال الجدول السابق تقييم أداء المديرية محل الدراسة في المراجعة العامة نجد أن نسبة الإنجاز %222 وهذا راجع إلى تحقيق 8 مراجعات عامة من أصل 9 مراجعات مبرمجة مما حقق نسبة %88,88 إضافة إلى ذلك إنجاز 12 مراجعة عامة غير مبرمجة مما حقق لنا نسبة تدخل في المراجعة العامة ب %222

2- المراجعة الدورية:

نلاحظ التقديرات السنوية للمراجعة الدورية إلى 15 مراجعة تم تحقيق 2 منها هذا ما أعطانا %13,33 إضافة إلى إنجاز المراجعات الدورية غير مبرمجة وهي 10 هذا مما رفع في نسبتها التي وصلت إلى %80 الفحص والمحركات الكهربائية حققوا نسب %104 و %89 على التوالي. نلاحظ من هذه النسب أن نسبة الإنجاز قاربت 100% نتيجة التدخلات الميدانية وعملية الصيانة على مستوى الورشات.

أما فيما يخص تجديد المحركات الكهربائية فقد وصلت نسبة الإنجاز إلى %89، وهي نسبة مقبولة عموماً وهي راجعة إلى اهتمام فريق التدخل السريع بالمحركات التابعة لمحطة الضخ المتوقفة.

ثانياً: تقييم التكوين

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

تهتم مديرية الصيانة كثيرا بتكوين عمالها وموظفيها لأنها تبحث دائما على الاستمرار ومواكبة كل ما يحدث من تطورات سواء على المستوى الوطني أو على المستوى الدولي، وهذا ما يوضح إنشاء المؤسسة لمراكز تكوين تابعة لها حتى تضمن التجديد والتطور المستمرين.

والجدول التالي يوضح تقديرات التكوين للفترة محل الدراسة والإنجازات المحققة وهذا من خلال العدد

والتكلفة

الجدول رقم (3): تقديرات ومنجزات التكوين في مديرية الصيانة خلال سنة 2014

تقديرات الفترة محل الدراسة		منجزات الفترة محل الدراسة		نسب الإنجاز	
العدد	التكلفة ب: ألف دينار	العدد	التكلفة ب: ألف دينار	العدد	التكلفة ب: ألف دينار
26	105	21	311	80%	296,19%

المصدر: اعتمادا على محاسب المؤسسة محل الدراسة: Rapport de gestion année 2014

من الجدول السابق نلاحظ أنه تم تكوين 21 موظفا من داخل المديرية في فترة الدراسة، في حين أن البرنامج كان يضم 26 موظفين فقط، وهذا راجع حسب التقرير إلى دخول عناصر جديدة للعمل في المديرية تتطلب مستوى معيناً من التكوين حتى يمكنهم الاندماج في العمل حتى ولو لم يكونوا مدرجين في برنامج التكوين، بالإضافة إلى ذلك فقد تم الإعلان عن ملتقيات وتكوينات خارج البرنامج إلا أنها ذات أهمية للمديرية، لذا قامت إدارة المديرية بإرسال موظفيها لحضور هذه الملتقيات حتى ولو كانت تكلف أكثر من التكاليف المقدرة في البرنامج، وهذا يدل على اهتمام المديرية بتكوين أفرادها وجعلهم في المستوى المطلوب، وهذا ما يولد الرغبة لدى الموظف لبذل جهد أكبر في العمل وبالتالي تحسين أداء المديرية.

ثالثا: الحماية والأمن

تحتل الحماية والأمن داخل المديرية أهمية بالغة، لأنها تحافظ على ممتلكات المديرية وعنصرها البشري، والجدول التالي يبين تطور الحوادث بالمديرية:

الجدول رقم (4): تطور الحوادث بمديرية الصيانة خلال سنة 2014

الفترة	عدد الأفراد بالمديرية	عدد الحوادث	نسبة الحوادث إلى عدد العمال
سنة 2014	234	00	00

المصدر: اعتمادا على محاسب المؤسسة محل الدراسة: Rapport de gestion année 2014

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الحوادث في المؤسسة 0 وهذا يوضح الدور الكبير الذي تلعبه مصلحة الحماية والأمن للمحافظة على ممتلكات المديرية وعلى عنصرها البشري، وعلى سياسة سوناطراك ككل التي اهتمت بهذا الجانب وأعطت أهمية بالغة لكل من الحماية والمحيط والأمن، من خلال إنشائها لهذه المصلحة في كل وحداتها على المستوى الوطني، وتظهر أيضا هذه الأهمية في الملتقيات الدورية التي تجريها المؤسسة وكذا التقارير اليومية التي ترفع إلى أعلى المستويات في مؤسسة سوناطراك.

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

الفرع الثاني: تقييم الأداء من خلال تقارير مصلحة الموازنة بمديرية الصيانة بسكرة

من خلال الاطلاع على تقارير مصلحة الموازنة، نبين التكاليف التي تحملتها المديرية خلال الفترة محل الدراسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (5): التكاليف المرتبطة بالصيانة بالمديرية خلال السنة 2014

المديرية: ألف دينار

نسبة الإنجاز السنوية	الفترة محل الدراسة			الموازنة المعتمدة	التعيين
	النسبة	الإنجاز	التقدير		
%21	%94	17658	18768	85446	- مواد أولية مستهلكة
%33	%98	39991	40966	120555	- خدمات
%35	%95	76898	80999	222343	- مصاريف العمال
%30	%91	200	222	716	- ضرائب ورسوم
0	0	0	0	0	- مصاريف مالية
%65	%87	1300	1500	2015	- مصاريف مختلفة
0	0	0	0	0	- اهتلاكات
%32	%96	136047	142455	431075	المجموع

المصدر: اعتمادا على محاسب المؤسسة محل الدراسة: Rapport de gestion année 2014

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبة التكاليف الفعلية إلى التكاليف التقديرية لمعظم عناصر التكاليف،

تجاوزت 90%.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم أداء مديرية الصيانة بسكرة

مؤسسة سوناطراك تتميز بأداء عالي كونها المصدر الرئيسي لدخل الدولة، فهي أكبر مؤسسة في الاقتصاد الجزائري، وهذا ما لمسناه عند تقييم أداء المديرية محل الدراسة، كما أنه من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية بها، وصلنا إلى الفعالية التي يكتسبها هذا النظام، حيث وجدنا النقص فقط في عملية المتابعة وهذا راجع كون المؤسسة تعتمد على التدقيق الداخلي المركزي و سنتطرق الى:

- دراسة تقرير تدقيق داخلي بمديرية الصيانة بسكرة

- تأثير التدقيق الداخلي على أداء مديرية الصيانة بسكرة

المطلب الأول: دراسة تقرير تدقيق داخلي بمديرية الصيانة بسكرة

كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بمديرية الصيانة، وجدنا أن هذا النظام مرضي عنه بدرجة كبيرة، وهذا يعني أن المدقق بإمكانه الاعتماد على هذا النظام، ومن هنا فإن عملية التدقيق سوف تقتصر على أخذ عينات للتأكد من صحة وصدق البيانات، ونجد هنا نوعين من العينات:

- عينات ميدانية: لمراقبة أماكن وتسيير ممتلكات المديرية من خلال زيارة ورشات الصيانة، المخزن، حاضرة السيارات، كذلك مراقبة ظروف العمل للعمال..

- عينات مستندية: للتأكد من صحة الوثائق والمستندات كأخذ عينة من الفواتير، الشيكات، أوامر الصرف وغيرها، ومراقبة تسجيلها المحاسبي..

وهذا ما لمسناه في تقارير المدققين الداخليين المتواجدة على مستوى المديرية، وسنستعرض الآن أهم ما تطرق إليه تقرير التدقيق الداخلي الذي قمنا بدراسته:

أولاً: مواقع الزيارة (تدخلات المدققين)

شملت زيارة المدققين المواقع التالية:

- الإدارة والمالية؛

- ورشات الصيانة؛

- المخزن؛

- حظيرة وسائل النقل.

ثانياً: الوثائق المدروسة من طرف المدققين الداخليين

اعتمد المدققون في تحاليلهم على الوثائق التالية:

- ميزان مراجعة الحسابات (Balance Comptable)؛

- دفتر الأستاذ للحسابات (Grand Livre des comptes)؛

- الملف المحاسبي للاستثمارات على شكل ملف (EXCEL)؛

- ملف متابعة الاستثمارات وهو عبارة عن أحد مخرجات برنامج تسيير الاستثمارات،

- ملفات التخريد (Reforme)؛

- ملف الجرد المادي للمخزونات والاستثمارات؛

- الملف المحاسبي للتنازل من مديرية الأغواط إلى مديرية بسكرة لكل من المخزونات والاستثمارات.

ثالثا: الملاحظات التي تطرق إليها تقرير التدقيق الداخلي بمديرية الصيانة بسكرة

نجد ملاحظات إيجابية وملاحظات سلبية:

1. الإيجابيات: تطرق تقرير التدقيق الداخلي إلى الإيجابيات التالية:

- الترقيم: كل الاستثمارات مرقمة وبشكل لا يمكن محوه، وهذا الترقيم تقوم به مصلحة تسيير الاستثمارات عند الحصول على استثمار جديد،

- البرنامج الآلي لتسيير الاستثمارات مطبق ومعتمد عليه في كل من مصلحة تسيير الاستثمارات ومصلحة المالية فرع الاستثمارات،

- البرنامج الآلي لتسيير المخزونات ذو كفاءة عالية في تسيير المخزونات ومتابعة حركتها،

- وجود ملف متابعة الاستثمارات على مستوى مصلحة المالية فرع الاستثمارات في شكل ملف (EXCEL)، يحتوى على كل المعلومات المتعلقة بالاستثمار كالترقيم، نوع الاستثمار، الحساب الذي تندرج فيه، مبلغ الحيازة، الاهتلاكات، المبلغ الصافي..،

- بالإضافة إلى الملف السابق، نجد أن فرع الاستثمارات بمصلحة المالية يقوم بفتح مستند خاص بمتابعة الاستثمارات لكل استثمار، يتضمن كل المعلومات الضرورية، مع التحديث الدائم لهذا المستند،

- تحصلت مديرية بسكرة على استثماراتها ومخزونها من خلال التنازل المحاسبي بين مديرية الأغواط ومديرية بسكرة، عند انفصال هذه الأخيرة عنها، حيث أصبحت المديرية مستقلة بذمتها المالية،

- تتبع المديرية إجراءات محددة من طرف الإدارة العليا لمؤسسة سوناطراك، فيما يخص عملية التخريد،

- بعد الاطلاع على الحيازات الجديدة التي حدثت خلال السنة محل التدقيق، يتضح أن التسجيل المحاسبي يتم بشكل جيد وفي وقت وصول الوثائق، حيث تم أخذ عينة من عمليات الحيازة، وتم مطابقتها مع تواريخ التسجيل المحاسبي ومع القيود المحاسبية،

- تتم عملية الاهتلاك وفق طريقة القسط الثابت، ومرتين في السنة، الأولى عند إعداد الميزانية السداسية، والثانية عند إعداد الميزانية الختامية السنوية، وذلك راجع كون مؤسسة سوناطراك تقوم بإعداد ميزانية كل 6 شهور، أي ميزانيتين خلال السنة، إلا أن الميزانية الأولى ما هي إلا تقييم لما حدث في السداسي الأول وفي نفس الوقت تحضير للميزانية الختامية السنوية المعتمدة،

- مستودع المخزونات، مكيف ومجهز بكل ما يلزم ويضمن حماية المخزونات كمعدات الإطفاء، أجهزة تبريد، رفوف..،

- عملية تكوين فرق الجرد المادي، تتم في إطار اجتماع تعقده المديرية، ويحضره كل المعنيين، والذين يستلمون دعوة بخصوص ذلك،

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

- الجرد المادي للنقدية في الصندوق، تتم من طرف مدققين داخليين وغير تابعين لمصلحة المالية، وذلك بناء على قرار ممضي من طرف مدير المديرية، ونجد أن ذلك يحترم مبدأ تقسيم المهام.
- 2. **النقائص:** بالرغم من الإيجابيات السابقة نجد أن المدققين الداخليين لاحظوا النقائص التالية:
 - تتكون عملية جرد الاستثمارات من فريق واحد للجرد، وفريق لدراسة وتحليل الانحرافات،
 - نظرا لوجود فريق جرد واحد للاستثمارات فإن عملية الجرد تستغرق وقتا أطول من الوقت المتوقع لإنهاء عملية الجرد،
 - انتقال الاستثمار من مكان لآخر داخل المديرية محل الدراسة، لا يتم بوثيقة تحويل داخلي للاستثمار، وذلك راجع كون المديرية كانت تابعة لمديرية الأغواط، التي لم تكن تطبق وتراقب هذا الانتقال، ومع انفصال الوحدات، قامت مديرية بسكرة بدراسة هذه النقطة، وقامت بإنشاء وثيقة خاصة لانتقال الاستثمار وتم تطبيقها ابتداء من سنة 2006،
 - مازال التقييم القديم للاستثمارات التابع لمديرية الأغواط مستخدما في بعض الاستثمارات، وهذا لكون عملية تحويل التقييم من التقييم القديم إلى التقييم الجديد للمديرية مازال حيز التنفيذ، ولم تكتمل العملية بعد،
 - كون مديرية بسكرة، مديرية مستقلة حديثا عن مديرية الأغواط، فإن عملية تقييم المخزونات للعناصر الجديدة والتي لم تسير أبدا في مديرية بسكرة، مازالت تتم على مستوى مديرية الأغواط.

المطلب الثاني: تأثير التدقيق الداخلي على أداء مديرية الصيانة بسكرة

بمجرد التفكير في استقلالية قاعدة الصيانة بسكرة التابعة لمديرية الأغواط، حتى تصبح مديرية منفصلة ومستقلة ذاتيا، كان من الضروري إنشاء دائرة للمالية على مستوى المديرية وفي ظرف قياسي حيث تم توظيف إطارات جامعية، حتى تتولى عملية الانفصال والتنازل المحاسبي من مديرية الأغواط إلى مديرية بسكرة، ولأن التوظيف كان متأخرا أدى إلى إدماج الإطارات مباشرة في العمل دون المرور على المراحل الاعتيادية للتوظيف كما ذكرنا سابقا كإجراء تريض لمدة معينة غالبا ما تكون سنة في مديرية أخرى من وحدات مؤسسة سوناطراك، أو تدعيمهم بالتكوين، إلا أننا لاحظنا رغم ذلك الدور الكبير الذي تلعبه دائرة المالية، وهذا ما يدل على الاختيار السليم من البداية لهؤلاء الإطارات، وبالتالي فإن عملية التوظيف تحتوي على معايير جيدة لاختيار الموظف الجديد.

ومن خلال الاطلاع على تقارير التدقيق على مستوى المديرية محل الدراسة لاحظنا أن هذه التقارير لم تبدي نقائص في النظام المحاسبي أو في عملية التسجيل والتقييم، إذ أن معظم النقائص كانت تدور حول التسيير كتسيير الاستثمارات وتسيير المخزونات والجرد المادي..

فمؤسسة سوناطراك تتميز بأداء عالي كونها المصدر الرئيسي لدخل الدولة، فهي أكبر مؤسسة في الاقتصاد الجزائري، وهذا ما لمسناه عند تقييم أداء المديرية محل الدراسة، كما أنه من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية بها، وصلنا إلى الفعالية التي يكتسبها هذا النظام، حيث وجدنا النقص فقط في عملية المتابعة وهذا راجع كون المؤسسة تعتمد على التدقيق الداخلي المركزي.

الفصل الثالث:.... دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي بمديرية الصيانة بسكرة

فمن خلال الدراسة وصلنا إلى أن التدقيق الداخلي تدقيق فعال وكفاء، فنظام الرقابة الداخلية وصل إلى درجة كبيرة من الرضا، وهذا ما أدى إلى أداء عالي بالمؤسسة، فالإجراءات المعتمدة في أنشطة المديرية وفعاليتها أدت إلى التقليل من المخاطر وتجنب الأخطاء وبالتالي إلى الارتقاء إلى مستوى عال من الكفاءة والفعالية وبالتالي من الأداء في المديرية محل الدراسة.

ومن هنا يمكننا القول بصحة فرضية أن التدقيق الداخلي يؤثر على أداء المؤسسة، فاعتماد نظام تدقيق فعال مبني على نظام رقابة جيد يؤدي إلى أداء عال وفعال في المؤسسة، وأنه من خلال نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن توقع أداء المؤسسة.

خلاصة الفصل الثالث:

تعد المؤسسة الوطنية سونطراك إحدى المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر ،ومن أنجح المؤسسات الوطنية ، فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني ،وتعمل مؤسسة سونطراك في مجال المحروقات

و تعتبر كذلك أهم مؤسسة على المستوى الوطني، فهي تلعب دورا كبيرا في إدخال العملة الصعبة للوطن، والتي تقوم باستخراج وتسيير وتصدير النفط على كامل التراب الوطني، ومديرية بسكرة هي ثاني مديرية للصيانة، حيث تعطي مؤسسة سونطراك أهمية بالغة لصيانة أجهزتها ومحطاتها، وهذا بهدف تجنب تعطل آلات ضخ البترول والغاز والتي قد تؤدي إلى خسائر فادحة في ميزانية المؤسسة ومن ثم موازنة الدولة، على اعتبار أن النفط هو أهم مورد لموازنة الدولة.

وقد قمنا بدراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية لمعظم الأنشطة بالمديرية، وهي الشراء، الاستلام، تسيير المخزونات، اقتناء الاستثمارات، عملية الجرد المادي، وكانت نتيجة التقييم أن المديرية تعطي أهمية بالغة للتدقيق، إلا أن ما يعاب عليها وجود تدقيق مركزي مما يقلل كما لاحظنا من خلال الدراسة على عنصر المتابعة الدائمة.

ثم قمنا بدراسة تقارير التدقيق المتوفرة على مستوى المديرية، وتأثيرها على أداء المؤسسة، والذي قمنا بدراسته من خلال تقارير التسيير وتقارير مصلحة الموازنة، وهذا راجع إلى سرية المعلومات، حيث لم نتمكن من الحصول على الميزانيات المالية، وبالتالي لا يمكن حساب النسب والمؤشرات المالية ومن ثم تقييم الأداء من خلالها.

خاتمة عامة

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفية داخل المؤسسة تقوم على مجموعة من المعايير، فالمراجع الداخلي حتى يقوم بعمله على أحسن وجه وإيصال تقريره المتضمن لمختلف النصائح والتوجيهات المقدمة إلى الإدارة العليا فإنه يجب أن يتمتع باستقلالية وتقوم المراجعة الداخلية بمراجعة وفحص السجلات والبيانات المالية والغير المالية بشقيها المالي والإداري، وتحدد دقة المعلومات المالية بالإستعانة بالمحاسبة العامة والتحليلية والإحصائيات المختلفة، كما أن قيام المراجع الداخلي المالي بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة وضمان دقتها لا بد أن يكون في ظل وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، فالرقابة الداخلية هي إجراءات تضعها الإدارة لضمان دقة المعلومات المالية وزيادة درجة الإعتماد عليها وكذا تطبيق تعليمات الإدارة.

ان تقييم الأداء يعتبر من الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة المالية في اتخاذ القرارات وخاصة القرارات التمويلية، ومن الأساليب التي تساعد على تقييم الأداء المالي عن طريق استخدام النسب المالية، والمراجع الداخلي المالي من خلال قيامه بالمراجعة المالية فإنه يقوم بفحص ومراجعة القوائم المالية وذلك من أجل التحقق من أنها معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح لمستعملها بأخذ صورة صحيحة عنها، ويساهم المراجع الداخلي في تقييم الأداء المالي من خلال إبداء رأيه بواسطة التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة الداخلية المالية و الذي يحتوي على أهم ملاحظاته حول ما توصل إليه، و الذي يقدمه في شكل توصيات ونصائح للإدارة بصفة عامة والإدارة المالية بصفة خاصة.

تهتم الوظيفة المالية في المؤسسة بالحصول على الأموال اللازمة وإدارتها، كما تختص باتخاذ القرارات في مجال الاستثمار وفي مجال التمويل وأيضا تختص بالتخطيط المالي والرقابة المالية. وتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

جاءت دراستنا للحالة التطبيقية في سونطراك لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تطبيقها ميدانيا ، فالدراسة التطبيقية لتلك المفاهيم أكثر تعقيدا، والحديث عن مؤسسة بحجم سونطراك بكل تنظيماتها وفروعها يفسر جانبا من هذا التعقيد، كما أن وضع سونطراك كمديرية خاصة بالمراجعة الداخلية تعتبر أمرا جد إيجابي، وكذا أكثر نزاهة وموضوعية في القيام بالمراجعة الداخلية كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية بالتعرض إلى الموضوع المعالج من زاوية أخرى والإقتراب أكثر من الواقع.

نتائج اختبار الفرضيات:

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى نتائج خاصة بإختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** يعتبر التدقيق الداخلي من الانظمة الرقابية داخل المؤسسة.

نؤكد صحة الفرضية من خلال فاعلية التدقيق الداخلي التي يمثل عنصراً هاماً في الانظمة الرقابية داخل المؤسسة ، وكلما كبر حجم المؤسسة كلما زادت الحاجة إلى توفير نظام مراجعة داخلية فعال بحيث تمارس المراجعة على أوجه نشاطات المؤسسة سواء كان نشاطها إداري أو مالي، فوجودها أصبح أمراً

ضروريا لكل عملية من عملياتها كالعلاقات النقدية والتي تحتاج للمراجعة بغرض اكتشاف أي اختلاس أو تلاعب بها.

- **الفرضية الثانية:** تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة. تؤكد صحة الفرضية وذلك من خلال وجود نظام رقابة داخلية جيد وفعال داخل المؤسسة فإن هذا يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة، ثم هذه المخرجات للنظام المحاسبي هي نفسها مدخلات التحليل المالي، فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة.

- **الفرضية الثالثة:** تحتوي القوائم المالية على معلومات عن المؤسسة معبر عنها بشكل مالي تساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة لفترة معينة.

تؤكد صحة الفرضية باعتبار القوائم المالية أهم محتويات التقرير المالي السنوي الذي تصدره المؤسسة فهي عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية للمؤسسة معينة، تعطي ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه المؤسسة على المدى القصير وال المدى البعيد وكذلك تسمح بضمان شفافية المؤسسة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبي الاحتياجات فيما يخص اتخاذ القرار، وتحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة حتى تسمح بإنجاز المقارنات وتتمين تطور المؤسسة.

الفرضية الرابعة: الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية هو أداء متوسط ، وبالتالي فإن أداء مؤسسة سونطراك هو الآخر متوسط .

تؤكد عدم صحة الفرضية من خلال ما توصلنا إليه في الفصل الثالث بحيث تعتبر مؤسسة سونطراك من المؤسسات الوطنية التي تطمح لإيجاد الظروف المناسبة والملائمة للاستمرار والبقاء وتوسيع نشاطها وتحقيق أهدافها الاقتصادية بالدرجة الأولى، كما تعد المؤسسة الوطنية سونطراك إحدى أكبر المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر من حيث الاداء المالي فالمراجع الداخلي يقوم بعمله على أحسن وجه وإيصال تقريره المتضمن لمختلف النصائح والتوجيهات المقدمة إلى الإدارة العليا ، وتعد مؤسسة سونطراك من أهم المؤسسات على المستوى الوطني، فهي تلعب دورا كبيرا في إدخال العملة الصعبة للوطن، والتي تقوم باستخراج وتسيير وتصدير النفط على كامل التراب الوطني، ومديرية بسكرة هي ثاني مديرية للصيانة، حيث تعطي مؤسسة سونطراك أهمية بالغة لصيانة أجهزتها ومحطاتها، وهذا بهدف تجنب تعطل آلات ضخ البترول والغاز والتي قد تؤدي إلى خسائر فادحة في ميزانية المؤسسة ومن ثم موازنة الدولة، على اعتبار أن النفط هو أهم مورد لموازنة الدولة.

التوصيات والإقتراحات:

بناء على المعلومات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة والمتعلقة بأهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ،تمكنا من وضع مجموعة من الإقتراحات والتوصيات التالية:

- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات

الجزائرية، وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثه.

- ضرورة متابعة الوضعية المالية للمؤسسة.
- أن تولي اهتماما لعملية تقييم الأداء المالي وهذا لاكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف في مركزها المالي لتحسينها ومواجهتها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها .
- إنشاء فروع عبر التراب الوطني من أجل التعريف أكثر بالمؤسسة.
- ضرورة التعريف بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها دوليا.
- الاهتمام بالعنصر البشري من خلال اجراء تكوينات وتدريبات للأشخاص الذين يشغلون وظيفة المراجعة الداخلية.
- العمل الدائم على ابقاء وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الانشطة الاقتصادية.
- لا بد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكثر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين و صناع القرارات.
- توحيد جهود المحاسبين ومختلف المسيرين للخروج بقوائم مالية صادقة توضح بصورة واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة.

آفاق البحث:

- في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الداخلي أو تقييم الأداء المالي للمؤسسة، لذا نقترح المواضيع الآتية:
- المراجعة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.
 - نظام المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات.
 - التحليل المالي والمراجعة والتدقيق المحاسبي حسب : SCF.
 - التأهيل الدولي في معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية.

قائمة المراجع

1- الكتب:

- 1- احمد صالح العمرات: المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990.
- 2- أحمد محمد العداس: التحليل المالي للقوائم المالية، مكتبة المجتمع العربي، عمان 2011.
- 3- السعيد فرحات جمعة، الاداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريخ للنشر ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.
- 4- ثناء علي القباني: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 5- خالد أمين عبد الله: التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 1998.
- 6- زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الاعمال الادارية، دار الياض للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 7- صيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 8- عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- 9- عبد الرزاق سالم الرحاحلة- ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الاردن، 2012.
- 10- عبد الغفار حنفي: أساسيات الإدارة المالية (دراسات الجدوى، تحليل مالي، هيكل رأس المال، سياسات توزيع الأرباح)، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
- 11- عطا الله محمد شوقي: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1993.
- 12- فتحي رزق السوافيري و آخرون: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- 13- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
- 14- مجد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 15- محمد رائد عبد ربه: المراجعة الداخلية، دار الجنادرية للنشر و التوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010.
- 16- محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 17- مصطفى عقاري، المعيار المحاسبي الدولي الاول، أبحاث اقتصادية وادارية، العدد الأول، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2007،

18- يوسف محمود جريوع، سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للتوزيع و النشر، لبنان، 2002.

2- المذكرات الجامعية :

- 1- احمد محمد مخلوف: المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود و مالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006/2007، ص 49
- 2- خديجة دزايث، معطالله مبروكة: تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012م/2013م.
- 3- خولة سويسي و ابايحي سكينه: المراجعة الداخلية ودرها في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص: مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013.
- 4- رزيقة تالي ، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: ادارة أعمال، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة، منشورة، 2010/2011.
- 5- زخروفة بوعدة ، دور التقارير المالية في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، منشورة، 2009/2010 .
- 6- بن فروخ زوينه: المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013/2014.
- 7- سعاد شكري معمر: دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009.
- 8- صالح مرصاد و آخرون: المراجعة الداخلية و التدقيق في البنوك التجارية في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013.
- 9- عبد الفتاح محمد صحن و آخرون: الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.

10- عبد الكريم شناي: تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008 .

11- عتيقة مجنح: دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص:تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، غ منشورة 2006/2005.

12- عصام عباسي: تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، منشورة، 2012/2011.

13- مشعل جهز المطيري: تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة مقدمة ضمن¹ متطلبات لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، منشورة، 2011/2010.

14- رشام نسيم: أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة "وكالة البويرة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير في علوم التسيير تخصص محاسبة و مراجعة، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، 2013/2012.

3- المداخلات:

1- عبيرات مقدم: مداخله حول: المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار(دراسة حالة مؤسسة مصنع الأدوية صيدال)، جامعة الأغواط، الجزائر .

2- قمري زينة، مداخله بعنوان: واقع استخدام الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية (سكيدة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيدة.

4- مواقع الانترنت:

- 1- [http://www.olc.bu.edu.egolcimages7th-6y.20\(4\).PDF](http://www.olc.bu.edu.egolcimages7th-6y.20(4).PDF) .
- 2- <http://www.sqarra.wordpress.com/inadit/>
- 3- <http://www.kau.edu.sa%2ffiles%2foo5.3661%2f.subjects>
- 4- [http://www/infotechaccountants.com/forums/topics/25490](http://www.infotechaccountants.com/forums/topics/25490)
- 5- <http://www.cte.univ-setif.dz/coursenligne/cheriguimar/chopitre3.html>.
- 6- <http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?t:527>
- 7- <http://www.almohasb1.com/2011/05/2-audit-evidence.html>.
- 8- <http://www.islamfin.go-forum.net/t1104-topic> .
- 9- http://www.Kids.edu.kw/upload/EDAAT_Apr_2013.financial
- 10- http://www.3alam-al-mohasba.blogspot.com/2013/04/blog-sport_25.html.
- 11- <http://www.kantakji.com/media/165307/fille333.pdf>
- 12- [Awareness.sca.ae/Arabic/Investors/pages/Financial Report Info](http://Awareness.sca.ae/Arabic/Investors/pages/Financial_Report_Info)
- 13- <http://www.stooob.com/520874.html>
- 14- <http://www.startimes.com/?t=23590645>

الملاحق

الملحق رقم 01: التقديرات والأعمال المنجزة لسنة 2014

Réalisation Plan de Maintenance

Opérations	Réal. 2013	Prévisions 2014	Réal. Prog	Réal. N. Prog	Taux Annuel	Taux d'Evol.
Révisions Générales	14	9	8	12	222%	43%
Révisions Partielles	19	15	2	10	80%	-37%
Inspections	26	24	19	6	104%	-4%
Moteurs Electriques	130	150	128	5	89%	2%