



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجزائرية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع :/2022

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

مذكرة بعنوان:

أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية *دراسة حالة مؤسسة سوناريك وحدة فرجيوه*

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص "إدارة مالية"

إشراف الأستاذ(ة):

كمال زموري

إعداد الطلبة:

- بوقشايبة ربيعة

- عيادي دلال

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	كروش صلاح الدين
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	كمال زموري
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا	حسني بعلي

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

نحمد الله عزوجل الذي ألهمنا الصبر والثبات و أمدنا بالقوة
والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي، وتوفيقه لنا على إنجاز هذا العمل
فنحمدك اللهم ونشكرك على نعمتك وفضلك ونسألك البر والتقوى ومن العمل
ما ترضى وسلام على حبيبك وخليتك الأمين عليه أفضل وأزكى الصلاة والتسليم.
وأتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتتان والعرفان إلى:
أستاذنا المشرف الفاضل الدكتور/ **كمال زموري** الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته
وأمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة راجين من الله عزوجل أن يسدد خطاه ويحقق أمنياته
فجزاه الله عنا كل خير.
إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد ، وإلى كل من ساعدنا
ولو بكلمة طيبة في إنجاز هذا العمل المتواضع سائلين المولى تبارك وتعالى أن
يجزيهم عنا وعن كل الأمة الإسلامية كل الخير
إنه ولي ذلك والقادر عليه .

الاهداء

الحمد لله الذي لا يؤدي شكر نعمة من نعمة
إلا بنعمة منه، أحمده حمدا كما ينبغي لكرم وجهه
وعز جلاله، وأستهديه بهداه الذي لا يضل من أنعم به
عليه، وأستغفره وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له
وأن محمدا عبده ورسوله، فصلى الله على نبينا محمد كلما ذكره الذاكرون
وغفل عن ذكره الغافلون، وصلى عليه في الأولين والآخرين أفضل
وأكثر وأزكى ما صلى على أحد من خلقه.

أما بعد هذا العمل المتواضع مهدي إلى:

من توفاه الله برحمته إلى جواره سائلة من الله عزوجل أن يرحمه ويغفر له
ويرفع درجته عنده، ويسكنه فسيح جنات الفردوس مع الشهداء والأنبياء
والسدي رحمة الله عليه.

من كانت الجنة تحت أقدامها راجية من المولى أن يحفظها ويرزقها
الصحة والعافية، ويبارك لها في عمرها والدتي.

من تقاسمت معهم الأفراح والأحزان

إخوتي وأخواتي

ولدان البيت وبهجته أولاد الأخ والأخت

مرام، إياد، كوثر

كل الأقارب و الأصدقاء من قريب أو بعيد

* ربيعة *

الاهداء

الحمد لله في البدء وفي الختام ، الله الواحد الأحد المنان
مكون الأكوان منزل القرآن على خير و أفضل إنسان
محمد بن عبد الله عليه أفضل الصلاة والسلام وبعد:
إلى من كلله الله بالهيبه والوقار، إلى من علمني العطاء بدون
انتظار إلى من أحمل إسمه بكل افتخار ، أرجو من الله أن يرحمك ويتقبلك من
الشهداء ، وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد " والدي
العزیز رحمه الله "

إلى ملاكي في الحياة ، إلى معنى الحب ، وإلى معنى الحنان والتفاني إلى
بسمه الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم
جراحي، إلى أعلى الحبايب " أمي الحبيبة "
إلى من ظفرت به هدية من الرحمان فصار رفيقا بين الأنام إلى القلب الطيب
والنوايا الصادقة، إلى صديق الأيام بجلوها ومرها " زوجي الغالي "
إلى أمي الثانية خالتي الغالية " جميلة "
إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فوادي " إخوتي وأخواتي و
أبناءؤهم من الكبير إلى الصغير "
إلى جدتي الغالية وعمتي وأعمامي وأخوالي وخالاتي، وإلى كل من يحمل
لقب " عيادي "

أقدم إهداء خاص إلى براعم العائلة : محمد الإسلام ، ملاك ، أصيل ، إشراق
آية، رؤيا ، رسيم ، عبد البارئ ، محمد إياد ، مريم البتول ، أمين ، تقوى
وليد، يحي.

دلال

هدفنا من خلال هذه المذكرة إلى معرفة أثر التدقيق الداخلي من خلال ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي و تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجيو، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعداد استبيان لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة المكونة من 35 عامل، وفي ضوء ذلك جمعت البيانات وتم تحليلها واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وباستخدام العديد من الأساليب الإحصائية من بينها تحليل الانحدار البسيط والمتعدد.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج بعد إجراء عملية التحليل لبياناتها أهمها وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي (ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي) على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجيو عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$. كما أوصت الدراسة بضرورة تبني أبعاد التدقيق الداخلي بالمؤسسة لتحسين ورفع الأداء المالي المعبر عنه بالمرودية الاقتصادية والمالية وذلك من خلال:

- اختيار المدقق الداخلي على أساس الخبرة المهنية لضمان تحسين جودة العملية التدقيقية؛
- التزام المدقق الداخلي بمختلف أنشطة التدقيق الداخلي (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة) التي تمكنه من القيام بدوره الفعال لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- تفعيل الأنظمة المحاسبية والاستعانة بالمؤشرات المالية لتحليل البيانات لمعرفة مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة والعمل على تقليصها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي، الأداء المالي مؤسسة سوناريك وحدة فرجيو.

Abstract

The aim of this dissertation to identify the impact of internal audit on improving the financial performance of the foundation of Sonarec, Ferjiwa unit. It looked at three main dimensions: the practices of internal audit activities, the quality of internal audits, and the assessment and development of risk managing for internal audits.

To achieve the objectives of this study, a questionnaire was used as a research tool to collect the preliminary information from the study sample of 35 workers. In light of this, data was gathered and analysed, and the hypotheses were tested by using the "SPSS" statistical package for social science, and by using several statistical methods including simple and multiple regression analysis.

Upon completing the analysis of the study data, the results concluded that the three dimensions of internal audits have a statistically significant positive impact on enhancing the financial performance of Sonarec, Ferjiwa unit. That positive impact is at the level of significance ($\alpha \leq 0.05$).

The study highly recommends that the foundation needs to adopt the internal audits dimensions to improve its financial performance and achieve economic and financial profitability. This can be achieved by:

- Selecting the internal auditor according to the professional experience to ensure a promising audit process.
- Selecting the internal auditor according to three criteria "independency subjectivity, and professionalism", so that the auditor can fulfil his duty to achieve the foundations goals.
- Activating the accounting systems and using the financial indicators to analyse data to identify the different risks facing the foundation and work on reducing them.

Key zords: internal audits, the quality of internal audits, risk managing for internal audits, financial performance, the foundation of Sonarec, Ferjiwa unit.

الصفحة	المحتوى
I	البسمة
II	الشكر
III	الاهداء
V	ملخص الدراسة
VII	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
XII	قائمة الملاحق
أ - ج	مقدمة
36-1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية لعلاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي
2	تمهيد الفصل الأول
3	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي
3	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي
4	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي
7	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي و أهدافه
7	الفرع الأول: أنواع التدقيق الداخلي
8	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي
9	المطلب الرابع: علاقة المدقق الداخلي بوظيفة التدقيق الداخلي
9	الفرع الأول: تعريف المدقق الداخلي وصفاته
10	الفرع الثاني: معايير التدقيق الداخلي وتنظيم عملياته
15	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي
15	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه
15	الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي
16	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
17	المطلب الثاني: مؤشرات الأداء المالي
17	الفرع الأول: المؤشرات المحاسبية
22	الفرع الثاني: المؤشرات السوقية
23	المطلب الثالث: متطلبات وشروط تقييم الأداء المالي
24	المطلب الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

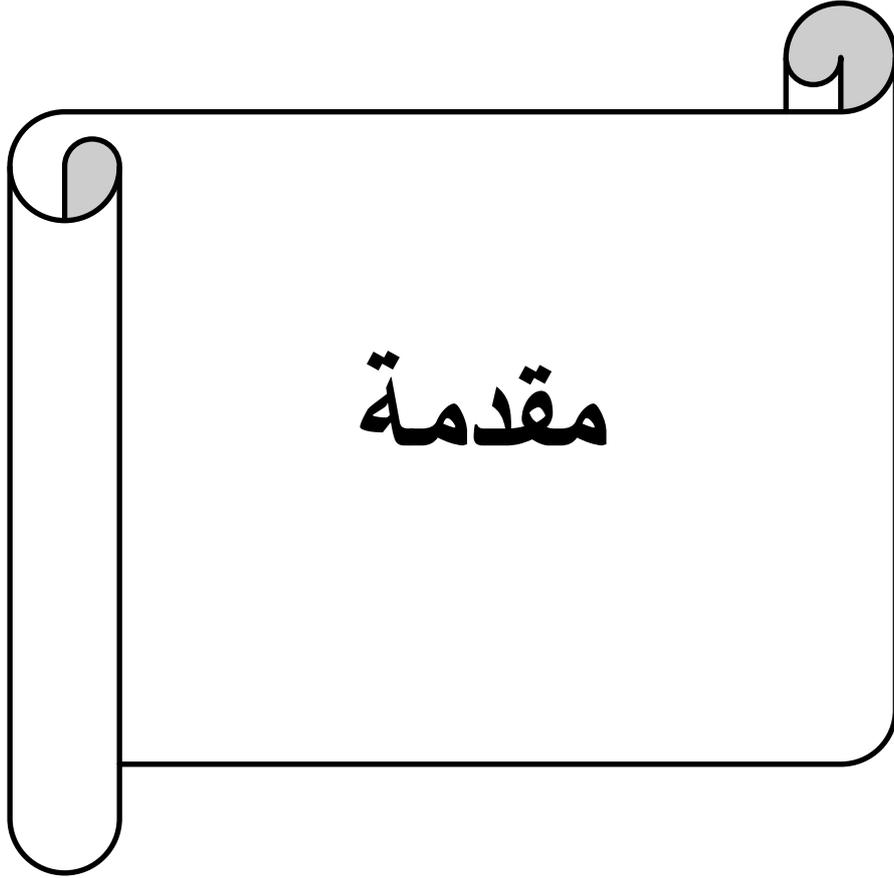
24	الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة وإدارة المخاطر
25	الفرع الثاني: التدقيق الداخلي ضمن مبادئ حوكمة الشركات
26	الفرع الثالث: دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي واتخاذ القرار
26	الفرع الرابع: دور التدقيق الداخلي في جودة العملية التدقيقية
27	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
27	المطلب الأول: الدراسات المحلية
29	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
34	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
36	خلاصة الفصل الأول
76-37	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لأثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية
38	تمهيد الفصل الثاني
39	المبحث الأول: تقديم بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية
39	المطلب الأول: لمحة عامة عن مؤسسة سوناريك وحدة فرجية
39	الفرع الأول: تعريف مؤسسة سوناريك وحدة فرجية
39	الفرع الثاني: أهمية مؤسسة سوناريك وحدة فرجية
40	الفرع الثالث: أهداف مؤسسة سوناريك وحدة فرجية
40	الفرع الرابع: منتجات مؤسسة سوناريك وحدة فرجية
42	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية
48	المطلب الثالث: عرض بعض مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية ومساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أدائها
48	الفرع الأول: عرض الميزانية الوظيفية المختصرة لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية خلال الفترة (2018-2020)
50	الفرع الثاني: حساب بعض المؤشرات المالية الخاصة بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية
57	الفرع الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية
57	المبحث الثاني: الطريقة والإجراءات
58	المطلب الأول: مجتمع الدراسة وعينتها
58	المطلب الثاني: أداة الدراسة وأدوات المعالجة الإحصائية المستخدمة
58	الفرع الأول: أدوات الدراسة

59	الفرع الثاني: أدوات المعالجة الإحصائية المستخدمة
59	المطلب الثالث: صدق أداة الدراسة وثباتها
59	الفرع الأول: الصدق الظاهري
60	الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة
60	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
60	المطلب الأول: وصف المتغيرات الديمغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة
62	المطلب الثاني: التحليل الاحصائي لعبارات الاستبيان
62	الفرع الأول: تحليل عبارات أبعاد التدقيق الداخلي
69	الفرع الثاني : تحليل عبارات الأداء المالي
71	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
71	الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي
71	الفرع الثاني: مناقشة اختبار فرضيات الدراسة
76	خلاصة الفصل الثاني
77	خاتمة
81	قائمة المراجع
87	الملاحق

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	معايير الخصائص الواجب توفرها (الصفات) لممارسة نشاط التدقيق الداخلي	11
(2-1)	معايير الأداء لممارسة نشاط التدقيق الداخلي	12
(1-2)	الميزانية المختصرة لأصول مؤسسة سوناريك وحدة فرجية (2018-2020)	48
(2-2)	الميزانية المختصرة لخصوم مؤسسة سوناريك وحدة فرجية (2018-2020)	49
(3-2)	حساب رأس المال العامل	50
(4-2)	حساب الاحتياج في رأس المال العامل	51
(5-2)	حساب الخزينة	51
(6-2)	حساب نسب السيولة لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية (2018-2020)	52
(7-2)	حساب نسب النشاط لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية (2018-2020)	54
(8-2)	حساب نسب التمويل الدائم والتمويل الذاتي	55
(9-2)	حساب نسب المردودية لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية (2018-2020)	56
(10-2)	معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبيان مقياس ألفا كرونباخ	60
(11-2)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية والمهنية	61
(12-2)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة "t" ومستوى الدلالة لبعده ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	63
(13-2)	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري وقيمة "t" ومستوى الدلالة لبعده جودة التدقيق الداخلي	65
(14-2)	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري وقيمة "t" ومستوى الدلالة لبعده تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي	67
(15-2)	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري وقيمة "t" ومستوى الدلالة لعبارة الأداء المالي	69
(16-2)	نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر بعد ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	72
(17-2)	نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر بعد جودة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	73
(18-2)	نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر بعد تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	74
(19-2)	نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من أثر التدقيق الداخلي (ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي) على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	75

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
ث	نموذج الدراسة	(1)
42	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	(1-2)
49	تطور الأصول لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	(2-2)
50	تطور الخصوم لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	(3-2)
52	منحنى تطور مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	(4-2)
53	منحنى تطور نسب السيولة لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	(5-2)
54	منحنى تطور نسب النشاط لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	(6-2)
55	منحنى تطور نسب التمويل الدائم والتمويل الذاتي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	(7-2)
56	منحنى تطور نسب المردودية لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية	(8-2)

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
87	جانب الأصول لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2018	(01)
88	جانب الخصوم لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2018	(02)
89	جانب الأصول لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2019	(03)
90	جانب الخصوم لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2019	(04)
91	جانب الأصول لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2020	(05)
92	جانب الخصوم لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2020	(06)
93	جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناريك لسنة 2018	(07)
95	جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناريك لسنة 2019	(08)
97	جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناريك لسنة 2020	(09)
99	الاستبيان	(10)
103	قائمة بأسماء الأساتذة محكمي الاستبيان	(11)
104	وصف الخصائص الشخصية والمهنية لأفراد عينة الدراسة	(12)
106	معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبيان لكل الأبعاد	(13)
107	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم "t"	(14)
111	نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي	(15)
114	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي	(16)



إن تطور المؤسسات الاقتصادية واتساع نطاق أعمالها في المجالات المالية والإدارية وضعف أنظمة الرقابة على مواكبتها، أدى لظهور التدقيق لما له من دور فعال باعتباره من أهم الوظائف في المؤسسة للحفاظ على حقوق الأطراف المعنية وتحقيق المساءلة والرقابة، ويعتبر التدقيق الداخلي من خلال مختلف الخدمات التي يقدمها أحد أركانه الأساسية.

وعليه فقد تطورت وظيفة التدقيق الداخلي على فترات متعاقبة من مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض إلى دراسة واقتراح إطار متكامل لمعاييرها.

وبعد الانهيارات المالية التي طالت مختلف المؤسسات في معظم الدول المتقدمة والنامية والتي أدت إلى إفلاس معظمها، تزايد الاهتمام بهذه الوظيفة كونها نشاطا تقويميا، استشاريا وموضوعيا مستقلا تعمل بفاعلية وكفاءة لإدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة، لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال تعزيز مكانتها وزيادة مردوديتها لتحسين أدائها المالي.

والجزائر على غرار باقي دول العالم عملت على وضع أسس لهذه الوظيفة بهدف دفع إدارات المؤسسات العمومية إلى إنشاءها، تعمل في استقلالية وموضوعية وتستخدم في ذلك موارد بشرية ومادية كافية وملائمة وقد تجسد ذلك في القواعد والنصوص التشريعية لممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، والعمل على تحسين جودة العملية التدقيقية وتطويرها، بالإضافة إلى تقييم وتطوير أنظمة إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي لتحديد مستويات المخاطر التي تواجهها والعمل على تخفيفها.

1/ إشكالية الدراسة:

يعتبر التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية حاليا من أجهزة الرقابة التي تساعد الإدارة في رسم الخطط والاستراتيجيات لضمان استمراريتها و تحسين أدائها المالي، ومن أجل معرفة العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية سنحاول الإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي في مؤسسة سوناريك وحدة فرجيوة؟

ومن أجل الالمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم تقسيم هذا التساؤل إلى تساؤلات فرعية:

➤ هل هناك تأثير من الناحية النظرية للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية؟

➤ هل هناك أثر لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجيوة؟

➤ هل هناك أثر لجودة أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجيوة؟

➤ هل هناك أثر لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجيوة؟

/2 فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن التساؤلات المطروحة، تم صياغة مجموعة من الفرضيات كالاتي:

الفرضية الرئيسية:

➤ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي (ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي) على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

ومن خلال هذه الفرضية نستخلص ثلاث فرضيات فرعية التالية:

➤ **الفرضية الفرعية الأولى:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

➤ **الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

➤ **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

/3 أهمية الدراسة:

تمثلت أهمية هذه الدراسة في إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وكذلك معرفة أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة سوناريك وحدة فرجية)، وهذا من خلال تقييم أدائها المالي ببعض المؤشرات التي تمكن من معرفة أثر التدقيق الداخلي.

/4 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إبراز مجموعة من النقاط أهمها:

- التعريف بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الداخلي والأداء المالي؛
- التحقق من وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية؛
- استخدام بعض المؤشرات لتقييم الأداء المالي في مؤسسة سوناريك وحدة فرجية؛
- معرفة مدى تأثير التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية.

/5 مبررات اختيار الموضوع:

من أهم مبررات اختيار موضوعنا هذا ما يلي:

- زيادة أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية؛
- معرفة مدى أهمية وتأثير التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية؛
- تناسب طبيعة التخصص مع موضوع الدراسة.

6/ منهج الدراسة وأدواتها:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بموضوع الدراسة، مع الاعتماد على المنهج التحليلي لتفسير تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها بالنسبة للجانب النظري من خلال مجموعة من الكتب والمجلات العلمية، بالإضافة إلى مختلف الرسائل الجامعية التي تناولت موضوع الدراسة كمصدر ثانوي.

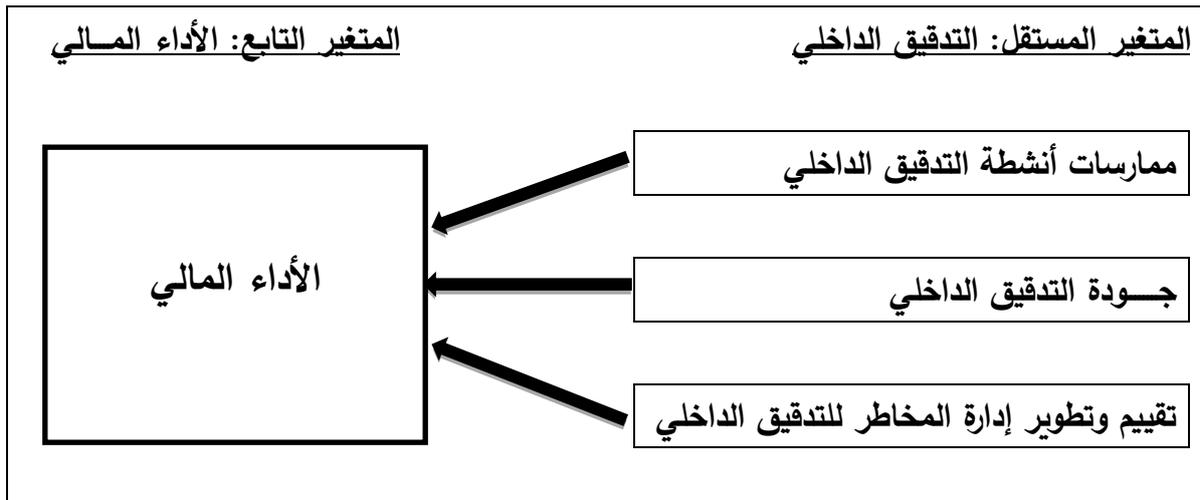
أما الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة بغرض البحث المعمق والمفصل في حالة معينة على أرض الواقع واسقاط نتائج الدراسة عليها بالاعتماد على تصميم استبيان كمصدر أولي لتوفير معلومات حول موضوع الدراسة.

7/ نموذج الدراسة:

اعتماداً على المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الداخلي و الأداء المالي كمتغير تابع تم تشكيل نموذج هذه الدراسة.

ويمكن توضيح هذه العلاقة بين المتغيرين كما يلي:

الشكل رقم(1): نموذج الدراسة



المصدر: اعداد الطالبتين بناء على أدبيات الدراسة.

8/ حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل للنتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود هي:

- **الحدود المكانية:** تم إجراء هذه الدراسة على مستوى مؤسسة سوناريك وحدة فرجيوه.
- **الحدود الزمانية:** حيث استغرقت هذه الدراسة مدة زمنية امتدت من بداية شهر مارس إلى غاية أواخر شهر ماي.
- **الحدود الموضوعية:** تناولت هذه الدراسة موضوع أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجيوه.

9/ هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية تم تقسيمه إلى فصلين كما يلي:
تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية لعلاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تعلق المبحث الأول بعموميات حول التدقيق الداخلي ، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى مفاهيم الأداء المالي ومساهمة التدقيق الداخلي في تحسينه، في حين المبحث الأخير كان عبارة عن دراسات سابقة حول التدقيق الداخلي والأداء المالي.

بينما الفصل الثاني تمثل في دراسة تطبيقية لأثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجيو، والذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول تقديم لمؤسسة سوناريك للتعريف بها، أما المبحث الثاني فكان عبارة عن الطريقة والإجراءات المستخدمة للإجابة عن الإشكالية المطروحة من خلال الاستبيان، ليكون المبحث الثالث تحليل للنتائج واختبار فرضيات الدراسة للوقوف على أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.

10/ صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء اعدادنا لهذا الموضوع خاصة في جانب الدراسة التطبيقية لمؤسسة سوناريك فرجيو :

- عدم وجود قسم فرعي للتدقيق الداخلي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة وإنما هو موجود بالمؤسسة الأم والمدقق الداخلي تكون له زيارات معتبرة لأقسام معينة في مختلف فروع المؤسسة الأم، فلم تكن لنا فرصة إجراء مقابلات مع مختصين في هذا المجال لجمع معلومات أكثر عن الموضوع ، وهذا ما أدى بنا لطرح استبيان كأداة مساعدة لحل الإشكالية المطروحة.
- بالإضافة إلى اعتماد المؤسسة في التدقيق على مراقبة التسيير بالدرجة الأولى، ولا تقوم بإعداد تقرير عن وضعية المؤسسة إلا بطلب من المؤسسة الأم حسب تصريحات المكلفين بذلك، مما صعب علينا إجراء مقارنة بين النتائج المتوصل إليها والتقارير المعدة من طرف المؤسسة في تقييم الأداء المالي لها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية

لعلاقة التدقيق

الداخلي بالأداء

المالي

تمهيد الفصل الأول:

إن تطور أنشطة المؤسسات الاقتصادية واتساعها أدى إلى ضرورة تحسين وظائفها وزيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي كنشاط مستقل، لما له من دور فعال في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية، وبالتالي تحسين الأداء المالي لها من خلال مساهمته في إدارة المخاطر وتقييمها لمعرفة مستوياتها والبحث عن سبل تخفيفها، الحد من الفساد المالي، الالتزام بقواعد الحوكمة، واتخاذ القرارات من خلال الدور الاستشاري للمدقق الداخلي في تقديم النصائح والتوصيات.

وعليه يمكن القول أن الخيار الأفضل للمؤسسات الاقتصادية لتحسين أدائها المالي لتحقيق أهدافها يرجع بالدرجة الأولى إلى مدى كفاءة وفاعلية المدقق الداخلي من خلال خبرته في ممارسة نشاط التدقيق الداخلي وتحسين جودته فضلاً عن تقييم وتطوير إدارة المخاطر لقياسها.

ومن أجل إبراز ومعرفة العلاقة بين التدقيق الداخلي بالأداء المالي سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي.
- ✓ المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.
- ✓ المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول التدقيق الداخلي والأداء المالي.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوظائف الحديثة التي تساهم في تسيير المؤسسات الاقتصادية حالياً هذه الأخيرة التي اتسعت وتنوعت أنشطتها بالشكل الذي لا يستطيع فيه المدير العام لها إدارتها بمفرده، وإنما يتطلب ذلك وجود موظف مؤهل علمياً وعملياً يقوم بعملية التدقيق الداخلي لمساعدته على الرقابة من خلال تدقيق مختلف العمليات والحسابات بالطريقة التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة.

وعليه سنتعرف في هذا المبحث عن مراحل تطور هذه الوظيفة عبر المراحل المتعاقبة، وكذا مفهومه أنواعه والهدف منه بالإضافة إلى التعريف بالمدقق الداخلي ومجمل الصفات التي يجب أن تميزه للقيام بدوره من خلال الالتزام بمعايير وتطبيق الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

مر التدقيق الداخلي بعدة مراحل من التطور أبرزها ما يلي: (الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 30-33)

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 كخطوة أساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، وفي عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين، وعام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي الأخيرة. في عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحياناً وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيراً في المؤسسات المختلفة وقد تميز وخاصة في المؤسسة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعمق مباشرة بالنواحي المالية.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المبني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المبني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المبني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعماله وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978، وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة مهنة جديدة.

في عام 1996 تم إصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين كما تم في عام 1999 صياغة دليل جديد للتعريف بالتدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه "نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال

التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القسوى".

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط تأكدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه".

أما في الجزائر وسعى لتحقيق مزايا التدقيق الداخلي عملت السلطات الوصية على وضع تشريعات ونصوص تنظيمية، تهدف إلى دفع إدارات المؤسسات العمومية إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تعمل في استقلالية وموضوعية وتستخدم في ذلك موارد بشرية ومادية كافية وملائمة، وقد تجسد ذلك في النصوص التشريعية الآتية: (قاسمي و احريش، 2017، الصفحات 350-351)

✓ القانون رقم 88/01 المؤرخ في 1988/01/02 تضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، وفي المادة 40 منه أعطى التوجيهات والتعليمات لمديري المؤسسات الاقتصادية العمومية ودعا إلى ضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي وتحسين ممارسته، وتم إلغاءه في سنة 1995.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 2009/02/29 حدد هذا المرسوم كيفية مراقبة المؤسسات الاقتصادية من طرف المفتشية العامة للمالية (IGF) وأكد على ضرورة إنشاء هيكل المراجعة الداخلية بالمؤسسات والاهتمام بها، وهو ما نصت عليه المادة 02 منه على أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير تشمل عدة ميادين وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهيكل المراجعة الداخلية، كما أن المؤسسات الاقتصادية أصبح عليها إثبات وجود قسم للتدقيق الداخلي يكون محل تقدير من محافظ الحسابات في تقريره عن الرقابة الداخلية للمؤسسة، كشرط أساسي للقبول والادراج في بورصة الجزائر.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي

تطورت وظيفة التدقيق واختلفت زاوية النظر إليه كمفهوم إلا أنه على العموم عبارة عن : تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين، شركاء، نقابة وبنوك... الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعية تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة، وبالتالي فإن عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق والتقرير: (أحمد قايد، 2015، الصفحات 10-11)

✓ **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

✓ **التحقيق:** ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة زمنية معينة وكدلالة عن وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

✓ **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق.

وينقسم التدقيق إلى عدة أنواع فبالنظر إلى الشخص القائم بعملية التدقيق نجد:

التدقيق الخارجي: يتم هذا النوع من التدقيق من طرف شخص المدقق الخارجي وهو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، ويقوم بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية قبل ابداء رأيه. (بودونت، 2016، صفحة 16)

التدقيق الداخلي: وهو موضوع دراستنا فقد قدمت له عدة تعاريف على مراحل متعاقبة نتيجة تطوره من قبل عدة معاهد وباحثين نذكر منها:

عرف التدقيق الداخلي على أنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الداخلية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى سير النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى". (جمعة، 2005، صفحة 91)

وعرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية بأنه "نشاط مستقل داخل المؤسسة لتقييم ومراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة لمسؤوليتها بتزويدها بتحليل، تقييمات واقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها". (Renard, 2007, p. 76)

كما عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (The Institute of Internal auditors) التدقيق الداخلي بأنه "نشاط مستقل، موضوعي، يقدم تأكيدات واستشارات، تم تصميمه لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من: إدارة المخاطر (Risk Management)، والرقابة (Control)، وعمليات الحوكمة (Governance Process)".

فبموجب المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي يشمل على وظيفتين وهما خدمة التأكيد الموضوعي والتي تتمثل في الفحص الموضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة والخدمات الاستشارية والتي تتمثل في عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك المؤسسات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها. (العايب ع، 2016، صفحة 56)

فالتدقيق الداخلي نشاط داخلي مستقل بالمؤسسة، يساعد في إضافة قيمة للمؤسسة وتحقيق أهدافها من خلال الخدمات الاستشارية التي تعمل ضمن إجراءات وضوابط رقابية فعالة، تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر والعمل على تحسينها، تقييم عمليات الحوكمة بما يضمن كفاءة إدارة الأداء والمساءلة واقتراح التوصيات المناسبة بما يكفل تحقيق هذه الأهداف.

- ومن خلال ما تقدم يمكن استنتاج جملة من الخصائص يتميز بها التدقيق الداخلي والمتمثلة في: (علون و تومي، 2016، صفحة 209)
- **نشاط مستقل:** ويقصد به ترك المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة بعيدا عن أية ضغوط أي الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى المستويات المناسبة باستقلالية تامة.
 - **تأكيد موضوعي:** ويقصد به الفحص الموضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لإدارة المخاطر والرقابة، وعملية إدارة التحكم المؤسسي للمؤسسة، والموضوعية هي عدم تحيز المدقق الداخلي ويقوم بعمله وهو مقتنع وبأنه لم يقدم أي تنازلات تؤثر على جودة العمل، وأنه لا يخضع ولا يتأثر بأحكام الآخرين.
 - **نشاط استشاري:** أي عبارة عن خدمات استشارية (نصح، مشورة...الخ) التي تتعلق بالمؤسسة. وتتحدد طبيعة ونطاق هذه الخدمات بالاتفاق مع المؤسسة، وبما يضيف قيمة لها ويدعم عملية الحوكمة وإدارة المخاطر وعملية الرقابة بدون أي مسؤولية إدارية للمدققين الداخليين.
 - **نشاط منهجي:** ويقصد به أن عملية التدقيق الداخلي تتم وفق خطة عمل منظمة ومتسلسلة تسلسلا منهجيا من خلال مراحل واضحة المعالم.
 - **نشاط مضيف للقيمة:** هو تحسين الفرص لتحقيق أهداف المؤسسة، وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، أي أن التدقيق الداخلي يقدم منافع لجميع الأطراف المرتبطين بنشاط المؤسسة والمتأثرين به بما يضمن بقاؤها واستمرارها.
 - **إدارة المخاطر:** هي عبارة عن تسيير منهجي أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر، أي توقع الخسائر المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن يقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر إلى الحد الأدنى.
 - **إدارة التحكم المؤسسي:** وهي الأساليب التي تدار بها المؤسسات من خلال مجلس الإدارة والإدارة العليا، والتي تحدد كيفية وضع الأهداف وإدارتها وحماية أصحاب المصالح مع الالتزام بالعمل وفقا للقوانين والنظم السائدة، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية والمساهمة المباشرة في إنجاز الأهداف. وترجع أهمية التدقيق الداخلي إلى ما يضيف من قيمة للمؤسسة فقد أشار معهد المدققين الداخليين إلى ذلك في تعريفه للتدقيق الداخلي، وتعد إضافة القيمة الهدف الاستراتيجي للتدقيق الداخلي من خلال ما يقدمه من دور استشاري وتقييمي وتأميني، بالإضافة لدوره في تحسين العمليات وتخفيض المخاطر بدرجة من الموضوعية وتعد سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي لذا تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها المؤسسات.
 - كما يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع و المعايير الموضوعية مسبقا بالإضافة لكونه وسيلة تمنع وقوع الأخطاء والتضليل، وكذلك استشارية حيث أن توصيات المدقق

الداخلي تساهم بتحديد التحسينات اللازمة، هذا ويعد التدقيق الداخلي وسيلة لا غاية تساهم في خدمة عدد من الفئات كالمديرين، المستثمرين الحاليين والبنوك ورجال الأعمال، والهيئات الحكومية. وفي مرحلة التخطيط ورقابة الأداء تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يجب أن تكون مدققة من قبل هيئة فنية فهو صمام أمان يزود الإدارة بالعديد من الخدمات وهي: (أحمد موسى ابراهيم، 2016، الصفحات 20-21)

- **خدمات وقائية:** حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من حماية سياسات المؤسسة وكذلك الحماية المناسبة للأصول.

- **خدمات تقويمية:** حيث تقوم بقياس وتقويم فاعلية نظم الرقابة في المؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي و أهدافه

يعتمد التدقيق الداخلي على الفحص ومدى احترام القوانين والأنظمة، ومع اتساع مجال تطبيقه فقد أصبح لا يتضمن التدقيق المالي فقط وإنما اتسع ليشمل التدقيق التشغيلي، تدقيق الالتزام (الرقابة) بالنظر إلى مختلف الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها. ومن هنا سنتطرق إلى مختلف أنواع التدقيق الداخلي ومجمل أهداف المؤسسات من وراء اعتماده.

الفرع الأول: أنواع التدقيق الداخلي

أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية. فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية كلها، وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية، في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءاً أساسياً من مسؤوليات المدقق الداخلي، للتحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف.

وعلى ضوء ذلك يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأنواع التالية: (فليج الساعدي و فليج الساعدي ، 2019، الصفحات

(22-20)

1/التدقيق المالي: Financial audit

يعرف التدقيق المالي بأنه "فحص البيانات المالية والسجلات لبيان مطابقتها لمبادئ التدقيق المتفق عليها وسياسات الإدارة"، كما عرف بأنه فحص العمليات والبيانات المالية والسجلات المحاسبية الخاصة بها لغرض التعرف على مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وسياسات وإجراءات الإدارة وأي متطلبات أخرى.

ويعد التدقيق المالي النوع التقليدي للتدقيق الداخلي لأنه يشمل على تدقيق وتتبع القيود المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية للمؤسسة بشكل حسابي ومستندي، والتحقق من مدى سلامتها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات والأنظمة الخاصة بإدارة المؤسسة، والتحقق من وجود وحماية الموجودات من الضياع والاختلاس وفحص وتقويم نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة.

2/التدقيق التشغيلي: Opérationnel audit

هو فحص الكفاءة (Efficiency)، والفاعلية (Effectiveness) والاقتصادية (Economic) يطلق عليه أحيانا (3e) وفي القطاع العام يسمى عادة عمليات تدقيق الأداء. وعرف التدقيق التشغيلي بأنه "فحص أنظمة المؤسسة ورقابيتها الإدارية والأداء التشغيلي لها وفقا لطرائق محددة ضمن الأهداف الإدارية، وذلك من أجل التحقق من فاعلية وكفاءة واقتصادية الأنشطة التشغيلية بهدف فحص وتقييم أعمال وأنشطة المؤسسة والتحقق من كفاءة وفاعلية واقتصادية الموارد المستخدمة وفقا لخطة معدة مسبقا"، ويسعى هذا النوع من التدقيق إلى تقييم أنشطة المؤسسة للتأكد من تحقيق كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة وفق خطة معدة مسبقا من الإدارة.

3/تدقيق الالتزام: Compliance audit

يقصد به مراجعة الضوابط الرقابية (المالية والتشغيلية والعمليات) للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات الموضوعية من الإدارة والإجراءات. ويسمى هذا النوع من التدقيق أيضا تدقيق الرقابة، وذلك لأن المدقق من خلاله يقوم بالتأكد من مدى تطبيق القوانين الموضوعية والسياسات والتعليمات والضوابط المالية والتشغيلية، وكذلك التأكد من أن إجراءات الجودة قد طبقت بصورة صحيحة.

إن الهدف الأساسي من تدقيق الالتزام هو لتحديد فيما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بالإجراءات والقواعد الموضوعية من سلطة أعلى، كذلك يشمل هذا النوع من التدقيق تحديد ما إذا كان العاملون في الإدارة المالية يقومون بإتباع الإجراءات الموضوعية من المدير المالي في المؤسسة.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

يسعى التدقيق الداخلي لتحقيق أهداف عديدة منها : (السوافيري وآخرون، 2002، صفحة 46)

- ✓ **هدف الحماية** : يهدف التدقيق الداخلي بالدرجة الأولى إلى حماية وخدمة الإدارة في تحقيق أغراضها وذلك عن طريق تدقيق جميع العمليات المالية في المؤسسة لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال التأكد من سياسات وخطط المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، استخدام الموارد والأصول، وتقييم أنشطة التشغيل.
- ✓ **هدف البناء** : ويعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية و المالية :-
- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

ثم أضيف بعد ذلك هدفين آخرين للهدفين السابقين وهما : (علون، الاجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، 2018، صفحة 555)

✓ **هدف الشراكة :** من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني مع العاملين في المؤسسة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين.

✓ **هدف خلق قيمة مضافة:** وهو قدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المؤسسة، وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين:

- ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطاً مضيفاً للقيمة، حيث أن الفشل في الوصول لهذا الفهم قد يعكس الوضع ويجعلها حجرة عثرة في طريق تحقيق الأهداف التنظيمية؛
- النظر لوظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيم والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.

المطلب الرابع: علاقة المدقق الداخلي بوظيفة التدقيق الداخلي

تعتمد فعالية ونجاح وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية على مدى التزام المدقق الداخلي بقواعد ومبادئ ممارسة المهنة، وكذا مجموعة الإجراءات والخطوات الواجب اتباعها للوصول إلى النتائج المرجوة منها.

الفرع الأول: تعريف المدقق الداخلي وصفاته

عرف المدقق الداخلي على أنه موظف يعمل في دائرة التدقيق الداخلي، ويقوم بالتدقيق على العمليات التي تحدث في الشركة، لتحديد مدى مطابقتها للأنظمة والتعليمات والسياسات المعمول بها، والتأكد من وجود الوسائل الكافية والتي تكفل حماية أصولها من خلال فحص عينات عشوائية من هذه العمليات، وكذا يقوم المدقق الداخلي بتقديم تقارير دورية للإدارة تبين أية ملاحظات أو تجاوزات تظهر في هذه العينات مع بيان أسباب حدوثها والمتسببين فيها. (عبد الله البطوش، 2015، صفحة 8)

وحدد معهد المدققين الداخليين المواصفات الواجب توفرها في المدقق الداخلي حيث وضع المعهد أربعة قواعد عامة (مبادئ) يندرج في إطارها مجموعة من الجزئيات وهي كالتالي: (المدلل، 2007، الصفحات 67-68)

1/ النزاهة (Integrity): حيث أنه يجب على المدققين الداخليين أن يتحلوا بالنزاهة في أداء عملهم مما يؤسس للثقة في أعمالهم والاعتماد عليها ويندرج تحت هذا البند القواعد السلوكية التالية:

- الأمانة والموضوعية والاجتهاد حيث يجب على المدققين الداخليين أن يتسموا بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء واجباتهم ومسئولياتهم؛
- الالتزام بالقانون والكشف عن كل ما يخالف القانون ويسئ للمهنة؛
- عدم ممارسة أو التعااضي عن أفعال تسيئ للمهنة أو المؤسسة التي يعمل بها؛
- احترام والمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للمؤسسة التي يعمل بها.

2/ الموضوعية (Objectivity): حيث أنه على المدققين الداخليين إبداء أعلى درجات الموضوعية في جمع وتقييم الأدلة وإيصال المعلومات والتقارير حول عملهم وأن لا يخضعوا لتأثير مصالحهم الشخصية وتأثير الأطراف المختلفة عند بناء تقديراتهم وتكوين رأيهم المهني وذلك يقتضي من المدققين الداخليين:

- عدم المشاركة في أي نشاط أو علاقة من شأنها أن تضعف أو من المفترض أن تضعف موضوعيتهم وقدرتهم على إصدار الأحكام البعيدة عن التحيز، وهذا يشمل العلاقات التي ينشأ عنها تضارب في المصالح مع المؤسسة التي يعمل بها؛
- عدم قبول أي شيء من أي طرف ذو علاقة من شأنها أو من المفترض أن تؤثر على الحكم المهني للمدقق الداخلي؛
- ضرورة ذكر جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها والتي من شأن عدم ذكرها التأثير على قيمة التقرير الصادر حول الأنشطة محل التدقيق.

3/ السرية (Confidentiality): حيث أنه يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة وملكية المعلومات العائدة للمؤسسة التي يعملون بها وأن الكشف عن المعلومات التي تتسم بالسرية لا يتم إلا من خلال سلطة مختصة بأمر قانوني أو واجب تقتضيه الأعراف المهنية وهذا يقتضي منه:

- الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي اكتسبها أثناء تأدية واجبه؛
- لن يستخدم هذه المعلومات في سبيل الحصول على أية مكاسب شخصية أو أي استخدام مخالف للقانون أو مخالف للأهداف المشروعة للمؤسسة وإطارها الأخلاقي.

4/ الكفاءة (Competency): حيث أنه يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة والمهارات والخبرات المطلوبة أثناء تقديمهم للخدمات وهذا يتطلب منهم:

- الانشغال فقط بتقديم الخدمات التي يمتلكون المعرفة والمهارات اللازمة لأدائها؛
- أن يؤدي المدقق الداخلي خدمات التدقيق بموجب معايير التدقيق الداخلي الدولية للممارسة المهنية؛
- تحسين مهاراتهم وبراعتهم بشكل مستمر وتحسين جودة ونوعية خدماتهم.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الداخلي وتنظيم عملياته

ولتنظيم عملية التدقيق الداخلي يجب على المدقق الداخلي السهر على تطبيق والالتزام بمختلف معايير (الصفات، الأداء) لممارسة نشاط التدقيق الداخلي.

أولاً/ معايير التدقيق الداخلي

معايير الصفات (سلسلة الألف): وهي مجموعة المعايير التي تحدد السمات الواجب توفرها في نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، والجدول رقم (1-1) أدناه يوضح مختلف هذه المعايير.

معايير الأداء (سلسلة الألفين): فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقيس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها، إذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وكذلك تعطي

معيارا للجودة/النوعية يمكن من قياس أداة تلك الخدمات من خلاله وبصورة عامة. كما تعطي وصفا لتطبيق معايير في أنواع معينة من مهام التدقيق الداخلي عن طريق النشاطات التأكيدية والاستشارية التي يقوم بها المدققين الداخليين (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2014، الصفحات 73-74).

الجدول رقم (1-1): معايير الخصائص الواجب توفرها (الصفات) لممارسة نشاط التدقيق الداخلي

رمز المعيار	تسمية المعيار	رمز المعيار	تسمية المعيار
1000	الغرض، السلطة و المسؤولية	1220	العناية المهنية اللازمة
1010	الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير في ميثاق التدقيق الداخلي	1230	التطوير المهني المستمر
1100	الاستقلالية و الموضوعية	1300	برنامج تأكيد وتحسين الجودة
1110	الاستقلالية التنظيمية	1310	متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة
1111	التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة	1311	أعمال التقييم الداخلي
1120	الموضوعية الفردية	1312	أعمال التقييم الخارجي
1130	معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	1320	اعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة
1200	المهارة والعناية المهنية اللازمة	1321	استخدام تعبير " تم اجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي"
1210	المهارة	1322	الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على مجلة جمعية المدققين الداخليين بعنوان: "الاطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي" سنة 2012.

والجدول رقم(1-2) يوضح معايير الأداء لممارسة نشاط التدقيق الداخلي.

الجدول رقم (1-2): معايير الأداء لممارسة نشاط التدقيق الداخلي

رمز المعيار	تسمية المعيار	رمز المعيار	تسمية المعيار
2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2230	تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق
2010	التخطيط	2240	برنامج عمل مهمة التدقيق
2020	التبليغ و الموافقة	2300	تنفيذ مهام التدقيق الداخلي
2030	إدارة الموارد	2320	التحليل والتقييم
2040	السياسات والإجراءات	2330	توثيق المعلومات
2050	التنسيق	2340	الإشراف على مهمة التدقيق
2060	إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة	2400	تبليغ النتائج
2070	الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولة التنظيمية عن التدقيق الداخلي	2410	مقاييس التبليغ
2100	طبيعة العمل	2420	جودة التبليغات
2110	الحوكمة	2421	حالات الخطأ و السهو
2120	إدارة المخاطر	2430	استخدام تعبير " تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية لمزاولة التدقيق الداخلي"
2130	الرقابة	2431	الإفصاح عن حالات عدم القيد
2200	تخطيط مهام التدقيق الداخلي	2440	نشر النتائج
2201	اعتبارات التخطيط	2450	الآراء الكلية العامة
2210	أهداف مهمة التدقيق	2500	مراقبة سير العمل
2220	نطاق مهمة التدقيق	2600	قسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر
2310	تحديد المعلومات		

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على مجلة جمعية المدققين الداخليين بعنوان: "الاطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي" سنة 2012.

معايير التنفيذ: فهي تطبيق كل من معايير الخواص/السمات، ومعايير الأداء في حالات: (عساس و حوري، 2020، صفحة 748)

- اختبارات الالتزام،

- التحقيق بالغش والاحتيال؛

- التقييم الذاتي للرقابة.

ويتم وضع معايير التطبيق بالأساس:

• **أعمال التوكيد:** أشير لها بحرف "ت" متصلا رقم المعيار مثل المعيار 1000/ت/1 الذي ينص على وجوب تحديد طبيعة خدمات التأكيد التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا واضحا في ميثاق التدقيق الداخلي. وإذا كانت خدمات التأكيد تقدم إلى خارج المؤسسة فيجب أيضا تحديد طبيعتها في ميثاق التدقيق الداخلي.

• **أعمال الاستشارة:** أشير لها بحرف "أ" متصلا برقم المعيار مثل المعيار 1000/أ/1 الذي ينص على وجوب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي.

ثانياً/ تنظيم عملية التدقيق الداخلي

تمر عملية التدقيق الداخلي بمراحل متسلسلة تتمثل في:

1/ اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق: تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق، إلا أنها لا تعتبر مرحلة بحد ذاتها، وتتم وفق ثلاث طرق: الاختيار المنظم (المخطط)، الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا، الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق. (الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 155-156)

2/ الأمر بالمهمة: هو عبارة عن تفويض يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمدقق الداخلي (موظف بالمؤسسة)، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق، والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون على شكل أمر شفهي، كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلي يمكن أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة. (صبح، 2010، صفحة 243)

3/ الدراسة والتخطيط: تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، حيث يجب على المدقق الداخلي وضع خطة مبنية على المخاطر لتحديد أولويات مهمة التدقيق بما يتلاءم والأهداف المسطرة، ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

- **اجتماع الافتتاح:** يتم عقد الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولو النشاط محل التدقيق.
- **زيارة الموقع:** للتعرف على طبيعة العمل ومناخ النشاط وعلاقته بالأنظمة الأخرى وأسلوب تدفق المعلومات.
- **التخطيط:** تقوم إدارة التدقيق الداخلي بوضع الخطط المناسبة بما يحقق لها إتمام مهامها بنجاح، إلا أنه عند وضع خطة التدقيق، يجب أن تأخذ الإدارة في اعتبارها: أهداف التدقيق، نطاق مهمة التدقيق، تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق.
- **برنامج التدقيق الداخلي:** يقوم برنامج التدقيق بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق التدقيق وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجابات واللقاءات... الخ.

4/ العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من طرف الإدارة العليا وتتم مرحلة العمل الميداني من خلال الإجراءات التالية:

- **الإشراف على التدقيق:** يجب أن يتم الإشراف على كل مرحلة من التدقيق بالطريقة المناسبة بواسطة المدقق المسؤول ورئيس القسم ومدير إدارة التدقيق الداخليين، مع إلزام تقديم وثائق محددة وأوراق العمل كما هو مبين في سياسات إدارة التدقيق في الموعد المحدد له واتخاذ أي إجراء بشأن أي تأخير.
- **تنفيذ برنامج التدقيق:** يقوم فريق التدقيق بتطبيق البرنامج على الواقع من خلال تجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق، وإجراء الاختبارات، والكشف عن أي مشكل أو مخالفة أو انحراف قد يحدث وتختلف هذه الإجراءات تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن

أن يصادفها، إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء التدقيق كالفحص، التقييم، الالتزام بالإضافة لذلك يجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمالهم، بأوراق عمل، وأدلة التدقيق، كما أنها تعتبر أدلة للمدقق الداخلي للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال والحصول على هذه الأدلة يتبع المدقق الداخلي مجموعة من التقنيات كالمستندات، الجرد الفعلي، التدقيق الحسابي والمصادقات الاستفسارات من العميل، نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي) الفحص المستندي الفحص الانتقادي، الإجراءات التحليلية، وإقرارات الإدارة.

- **التواصل مع إدارة قسم التدقيق الداخلي خلال العمل الميداني :** يجب أن يطلب رئيس القسم وبشكل روتيني من الموظفين ونائب المدير بنقل عن التقدم المحرز في تحقيق أهداف التدقيق وأية مشكلة قد تتسبب في عدم تحقيق أي هدف من أهداف المهمة، ويمكن أن يتم ذلك خلال اجتماعات الرصد الذي يتم عقده مع رئيس ومدير القسم ونائب المدير، أو عن طريق البريد الإلكتروني أو الاتصال الهاتفي، ويجب أن يقوم رئيس ومدير القسم /نائب المدير بتقديم التوجيهات اللازمة لحل أية مشكلات قد يواجهها فريق التدقيق.

- **التواصل مع الجهة الخاضعة للتدقيق أثناء العمل الميداني وذلك من خلال:**

- ينبغي على كل من رئيس القسم والمدقق المسؤول جدول اجتماعات دورية مع الجهة محل التدقيق والتنسيق معها لتزويدهم بمعلومات كاملة عن التقدم المحرز في عملية التدقيق.
- ينبغي أن يكون فريق التدقيق على اتصال منتظم مع موظفي الأنشطة التي يتم تدقيقها يوم بيوم وإجراء اجتماعات مخصصة لازمة لجمع المعلومات ومناقشة وحل المسائل، وتسهيل أعمال عملية التدقيق الداخلي.

- **الاجتماع النهائي :** الغرض منه إعلام الجهة التي تمت تدقيقها بنتائج التدقيق ،والوصول إلى اتفاق بشأن النتائج والتوصيات ،وعرض الإجراءات المخططة أو التصحيحية المتخذة لمعالجة أوجه القصور التي كشف عنها التدقيق الداخلي وتقديم المشورة للهيئة محل التدقيق عند عملية الإبلاغ.

5/ التقرير عن المهمة و متابعة التوصيات: هذه المرحلة تعتبر الأخيرة في انجاز المهمة وتتمثل في الخطوات التالية:

- التقرير الأولي للتدقيق؛
- حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم؛
- التقرير النهائي والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق الداخلي. (علون، الاجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، 2018، الصفحات 559-560)

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي و تحسينه هو حديث الساعة لكل المؤسسات الاقتصادية باختلاف أحجامها كون النجاح و البقاء غير مضمون، وفي ظل حالة عدم التأكد صار تحسين الأداء المالي شيئاً ضرورياً وملجأً للبقاء والاستمرارية، فهو من بين المقومات و الدعائم الرئيسية للمؤسسة، ومن خلال هذا المبحث نتطرق إلى تعريف الأداء المالي ومؤثراته، أهم العوامل المؤثرة فيه، إضافة إلى أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه

الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي

قبل التطرق إلى مختلف التعاريف التي تناولت الأداء المالي لا بد أن نشير إلى معنى الأداء.

أولاً/ تعريف الأداء:

لقد تعددت تعريفات الأداء حسب وجهة نظر الباحثين والمهتمين فكلمة الأداء لها عدة معاني، فأصلها ينحدر من اللغة اللاتينية porfoner والتي تعني المنح والعطاء، بعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها مصطلح performance والتي أعطتها معناها الخاص بها والذي نعني به إنجاز تأدية شيء ما، عمل نشاط، مهمة... إلخ.

فالأداء هو نشاط تنموي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس ومعايير معينة تضعها بناء على أهدافها طويلة الأجل. (عباده، 2008، صفحة 161، 160).

1/ تعريف الأداء حسب (J-judith)

يعرف الأداء على أنه "مجموع الرضا في كل ما يتعلق بالنتائج المادية وغير المادية المنشأة من الأطراف المكونة للمؤسسة و المتضمنة لمستوى الثقة في قدرات المؤسسة على إنتاج هذا الرضا بشكل دائم فالمؤسسة التي تتميز بأداء جيد هي التي من أهم مميزاتها الاستثمار الدائم لزيائنها، لعمالها، لمنتجاتها لمهامها. (عريف، 2007، صفحة 29)

2/ تعريف الأداء حسب (H-boislandelle)

يعني مفهوم الأداء قضية إدراك تبعاً لاستعماله، أي أنه ينتقل بين عدة معاني حسب المستعملين. (الحسني، 2000، صفحة 231)

ثانياً/ مفهوم الأداء المالي:

هو الكفاءة والفعالية معاً للنشاط المالي المتعلق بالمجموعة، أي القدرة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط و الأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، و يربط الباحثون الأداء المالي لمدى بلوغ المؤسسة أهدافها أحياناً و أحياناً أخرى بمدى الاقتصاد في استخدام مواردها و بعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها المؤسسة.

حيث يقصد بالكفاءة مدى تحقيق الأهداف، وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة و الأهداف المرسومة.

وهناك من الخبراء الماليين و الباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه "وصف لوضع المؤسسة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات الإيرادات، الموجودات، المطلوبات وصافي الثروة. (طالب، 2011، صفحة 67)

كما عرف كذلك على أنه "التشخيص للوضع المالي عن طريق تقييم الصحة المالية للمؤسسة من أجل تحديد مدى قدرتها على خلق القيمة استنادا إلى دراسة حالة المؤسسة المالية من خلال الميزانيات، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ...". (Arnaud, 2007, p. 23)

ويعرف بأنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة لمواجهة المستقبل وذلك من خلال الاعتماد على الميزانيات و جدول حسابات النتائج والجدول الملحقه. (شدي معمر، 2008-2009، صفحة 130)

وعرف أيضا بأنه مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الآجال القصير من أجل تشكيل الثروة. (تواتي، 2017، صفحة 04)

ويعرف بأنه المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، و يعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسة، و يساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية مختلفة. (الخطيب، 2010، صفحة 45)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن الأداء المالي هو "مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأقل التكاليف باستخدام الموارد التي تكون تحت سيطرتها".

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

هناك عدة عوامل تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة خلال القيام بنشاطها ومن أهمها:

أولا/العوامل الداخلية: (عيون، 2015، صفحة 45)

وهي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة والتي يمكن للمؤسسة التحكم فيها و السيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد و تقليل التكاليف و تتمثل في:

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

ثانياً/ العوامل الخارجية : (بلعمري و بوبعة، 2017، صفحة 10)

وهي العوامل الناتجة عن التغيير في المحيط الخارجي للمؤسسة، وهذه العوامل لا يوجد للمؤسسة تأثير عليها وإنما تتأثر بها، فالمؤسسة لا تتسبب في إحداث التغيير ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء إيجاباً أو سلباً وتشمل العوامل الخارجية على العوامل التالية:

- العوامل القانونية؛
- العوامل الاقتصادية؛
- العوامل التنافسية.

الفرع الثالث : أهمية الأداء المالي (علواني، 2017، صفحة 36)

يتمثل في تقويم أداء الشركات من عدة زوايا و بطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة و تحديد جوانب القوة و الضعف في المؤسسة، و كذا الاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين، و يمكن حصر أهمية الأداء المالي في:

- تقييم ربحية المؤسسة؛
- تقييم سيولة المؤسسة؛
- تقييم تطور نشاط المؤسسة؛
- تقييم مديونية المؤسسة؛
- تقييم تطور توزيعات المؤسسة؛
- تقييم تطور حجم المؤسسة.

المطلب الثاني: مؤشرات الأداء المالي

هناك العديد من المؤشرات يستخدمها المحللون الماليون من أجل قياس الأداء المالي للمؤسسات، حيث يعرف قياس الأداء المالي على أنه تحديد كمية أو طاقة عنصر معين مما تستبعد من الاستعمال التخمين والطرق الأخرى التي قد تكون غير دقيقة ولا تعني بالمطلوب.

الفرع الأول: المؤشرات المحاسبية

يمكن تلخيص هذه المؤشرات فيما يلي:

أ/التحليل بواسطة النسب المالية

يعتبر التحليل بواسطة النسب المالية من أهم و أقدم المؤشرات والأدوات المستخدمة في تحليل المركز المالي للمؤسسة و الحكم على كفاءتها ومن أهم هذه النسب ما يلي:

1/ نسب السيولة (آل شيب، 2006، صفحة 88)

وهي تلك النسب التي تقيس القدرة أو تهدف إلى تحليل وتقييم رأس المال العامل والتعرف على درجة سيولة المشروع على المدى القصير، والأهمية النسبية لعناصر الأصول الأكثر سيولة التي تعبر عن إمكانية المشروع في تسديد الالتزامات المتداولة التي مدتها أقل من سنة.

أو بعبارة أخرى نسب السيولة نسب تقيس القدرة على الالتزامات قصيرة الأجل، وتعتبر عن قابلية المؤسسة على تحويل موجوداتها المتداولة إلى سيولة نقدية لإبقاء التزاماتها المستحقة الأداء خلال الفترة المالية وتشمل ما يلي: (عدنان تايه و وآخرون، 2011، الصفحات 102-103)

1-1/ نسبة السيولة العامة

تسمح هذه النسبة بتوضيح درجة الأصول المتداولة للديون قصيرة الأجل وتحسب من خلال العلاقة التالية:

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل

أو نسبة السيولة العامة = (المخزون + الحقوق + النقدية) / الديون قصيرة الأجل

والمفروض أن تكون سيولة المؤسسة كبيرة كلما ارتفعت هذه النسب لكنها تعتبر مؤشرا عاما، لأنها لا تؤخذ بعين الاعتبار سيولة مختلف الأصول المتداولة واستحقاق ديون قصيرة الأجل الأمر الذي يتطلب نسبة مالية أخرى لتقادي النقص المرتبط بنسبة السيولة العامة وهي نسبة السيولة المنخفضة.

1-2/ نسبة السيولة السريعة

تستعمل هذه النسبة لاختيار مدى كفاية المصادر النقدية ونسبة النقدية الموجودة لدى المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، دون الاضطرار إلى تسهيل موجوداتها من البضاعة، وضمن هذه الشروط تعتبر هذه النسبة مقياسا الأكثر تحفظا للسيولة من نسبة السيولة العامة لاقتصارها على الأكثر سيولة و لأنها تستثني البضاعة، المدفوعات مقدما من البسط، لذلك فهي تهتم بالنقدية والأوراق المالية و الذمم فقط وتحسب هذه النسبة على النحو التالي:

نسبة السيولة السريعة = (الموجودات المتداولة - البضاعة - المصروفات المدفوعة مقدما) / المطلوبات

المتداولة

1-3/ نسبة النقدية وشبه النقدية

إذا كانت نسبة السيولة السريعة تفترض صعوبة تسهيل المخزون خلال سنة فإن نسبة النقدية و شبه النقدية تفترض أيضا صعوبة تحصيل مستحقات المؤسسة لدى الغير مضي سنة و إذا كان الأمر كذلك فإن مصادر السيولة للمؤسسة تنحصر في النقدية و غيرها من الأصول التي لا توجد صعوبة تذكر في تسهيلها مثل الودائع المصرفية و أدون الخزانة أو غيرها من الأوراق المالية التي يسهل تحويلها إلى نقدية بسرعة بدون خسائر رأس مالية تذكر أو دون خسائر على الإطلاق وفيما يلي كيفية حساب تلك النسبة:

نسبة النقدية و شبه النقدية = (النقدية + شبه النقدية) / الخصوم المتداولة

ومما يذكر أنه إذا كانت هذه النسبة مساوية أو تزيد عن الواحد الصحيح، فقد يكون ذلك مؤشرا عن إفراط المؤسسة في توفير السيولة، بمعنى أن المؤسسة تحتفظ بأصول سائلة تساوي أو تزيد عما عليها من التزامات قصيرة الأجل، وهذا ما يجعل جانب كثير من أصول المؤسسة في صورة نقدية أو شبه النقدية وهي أصول لا تدر عائدا. (شويعل و بوسطوح، حوكمة الشركات كألية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، 2016-2017، صفحة 52)

2/ نسب النشاط

هو تقييم مدى نجاح المؤسسة في إدارة الأصول والخصوم، حيث يساعد على قياس كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة في اقتناء الأصول والاستخدام الأمثل لهذه الأصول و تحقيق أكبر عائد ممكن من المبيعات وتشمل:

1-2/ معدل دوران مجموع الأصول الثابتة (الشنطي و شقر، 2007، الصفحات 159-160)

يقيس هذا المعدل مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها الثابتة لتحقيق المبيعات، خاصة في المؤسسات التي تكون أصولها الثابتة الجزء الأساسي من إجمالي استثماراتها الكلية وتحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول الثابتة} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

2-2/ معدل دوران المخزون

تقيس مدى كفاءة إدارة المؤسسة لمخزونها من البضاعة ومدى سيولة هذا المخزون وقابليته للتسويق وفق العلاقة التالية :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{المبيعات (التكلفة)}}{\text{متوسط المخزون}}$$

3/ نسب الربحية

تعطي نسب الربحية مؤشرات عن مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من المبيعات أو من الأموال المستثمرة، وفي هذا الصدد يتم تقسيم نسب الربحية إلى مجموعتين: (هندي، 2007، الصفحات 96-97)

1-3/ نسب الربح إلى المبيعات

تقيس هذه المجموعة من النسب مدى نجاح المؤسسة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف توليد أكبر قدر من الأرباح للمبيعات وتضم هذه المجموعة عدد من النسب أهمها:

- نسبة هامش مجمل الربح

يتم حساب هامش مجمل الربح بقسمة مجمل الربح على المبيعات، وحيث أن كل من بسط ومقام النسبة يتضمن رقم المبيعات، وتعطى هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش مجمل الربح} = \frac{\text{مجمول الربح}}{\text{المبيعات}}$$

$$\text{أو هامش مجمل الربح} = (\text{المبيعات} - \text{تكلفة البضاعة المباعة}) / \text{المنتجات}$$

- حافة هامش ربح العمليات

يتم حساب هامش ربح العمليات بقسمة صافي ربح العمليات على صافي المبيعات، وتعتبر هذه النسبة أكثر شمولاً من النسبة السابقة، إذ أنها لا تقيس فقط مدى الكفاءة في التعامل مع العناصر التي تكون تكلفة المبيعات، بل تمتد لتشمل قياس الكفاءة في التعامل مع جميع عناصر التكاليف التي ترتبط بالعمليات وتحسب بالعلاقة التالية:

هامش ربح العمليات = صافي ربح العمليات / المبيعات

أو هامش ربح العمليات = (المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة - تكاليف أخرى) / المبيعات

- هامش صافي الربح

يتم حساب صافي الربح بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على صافي المبيعات ويتم ذلك وفق العلاقة

التالية:

هامش صافي الربح = صافي الربح بعد الضريبة / المبيعات

2-3 / نسبة الربحية إلى الأموال المستثمرة

تقيس هذه النسب مدى قدرة الإدارة على توليد الأرباح من الأموال المستثمرة، ومن أبرز نسب هذه

المجموعة نذكر ما يلي:

- القوة الإيرادية

يتم حساب القوة الإيرادية بقسمة صافي ربح العمليات على مجموع الأصول المشتركة في العمليات:

القوة الإيرادية = صافي ربح العمليات / مجموع الأصول المشتركة في العمليات

- نسبة صافي الربح إلى الأصول

يطلق على هذه النسبة معدل العائد على الاستثمار، التي يقوم عليها نظام ديون ويقاس هذا المعدل

بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على مجموع الأصول:

معدل العائد على الاستثمار = صافي الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول

ب / التوازن المالي

هناك ثلاث توازنات تستعمل من طرف المحلل المالي تتمثل أساسا في رأس المال العامل، احتياجات

رأس المال، الخزينة.

1 / رأس المال العامل:

هو من أهم مؤشرات التوازن المالي ويسمى أيضا بهامش الأمان بالنسبة للمؤسسة، ويعرف بأنه " فائض

الأموال الدائمة على الأصول الثابتة، بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول

المتداولة. (بن خروف، 2009-2008، الصفحات 78-79)

ويمكن حساب رأس المال العامل بطريقتين هما:

- من أعلى الميزانية: رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة.

- من أسفل الميزانية: رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل.

ويفسر ماليا: (نوبلي، 2015، صفحة 136)

• إذا كان رأس المال العامل موجب: هذا مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي، وتعد

الحالة العادية لرأس المال العامل والذي يجب تحقيقه إلا أن ارتفاع قيمته قد يؤثر بالسلب لأن

الاعتماد على الأموال الدائمة ذات التكلفة المرتفعة في تمويل الأصول المتداولة يعتبر بمثابة تجميد للأموال مما يحملها تكلفة الفرصة البديلة.

- إذا كان رأس المال العامل معدوماً: وفي حالة نادرة الحدوث فهي تعد الحالة المثالية لكن هذا لا يعني أنها مناسبة، فهي حالة غير مناسبة لدونها من خطر عدم القدرة على تسديد الديون قصيرة الأجل لأنها لا تملك مصدر تمويلي مستقبلي.
- إذا كان رأس المال العامل سالبا: على المؤسسة تقادي هذه الوضعية، فالأموال الدائمة تعد غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، لذا يستوجب على المؤسسة البحث عن موارد أخرى لتغطية العجز في التمويل، وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المالي.

2/ احتياجات رأس المال العامل:

يعرف بأنه إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة فعلا خلال دورة الاستغلال لمواجهة ديونها قصيرة عند مواعيد استحقاقها، وهي تمثل الفرق بين إجمالي قيم الاستغلال والقيم القابلة للتحقيق من جهة، ومن جهة أخرى الديون قصيرة الأجل ما عدى السلفات المصرفية. (نوبلي، 2015، صفحة 137) ويحسب:

احتياجات رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + القيم القابلة للتحقيق) - (الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)

احتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة - القيم الجاهزة) - (الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)

وتفسر مالياً:

- إذا كان موجب: تحدث عندما لا تغطي المؤسسة كل احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة بل تتعدها إلى موارد أخرى، لذا لا بد للمؤسسة أن توفر البديل التمويلي لهذا العجز.
- إذا كان معدوماً: وهي حالة نادرة الحدوث، تعني مثالية.
- إذا كان سالبا: وهو الحالة الجيدة بحيث تضمن المؤسسة الاقتصادية توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.

ج/الخزينة

يمكن تعريف الخزينة على أنها عبارة عن مجموعة الأموال التي بحوزة المؤسسة لمدة دورة الاستغلال أي ما تستطيع المؤسسة توفيره من مبالغ سائلة خلال دورة الاستغلال. (بن خروف، 2009-2008، الصفحات 92-93) وتحسب:

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال

الخزينة = القيم الجاهزة - سلفات مصرفية

وتفسر مالياً:

- **الخزينة موجبة:** هذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة، وهناك فائض يضم إلى الخزينة، إلا أن عملية تجميد الأموال في تسديد ديونها القصيرة الأجل، وتحويلها إلى استثمارات.
- **الخزينة السالبة:** نجد أن احتياجات رأس المال العامل أكبر من رأس المال العامل، أي تقتصر المؤسسة إلى أموال تمول بها عملياتها الاستغلالية، فتلجأ إلى الاقتراض قصير الأجل، وإن دام الحال فإن المؤسسة تواجه خطر دائم ومستمر هذه الاحتياجات عن طريق الديون القصيرة الأجل وهذا ما يسبب اختلال في الخزينة.
- **الخزينة الصفرية:** هذا يعني أن رأس المال العامل مساوي لاحتياجات رأس المال العامل، وهذه هي الوضعية المثلى للخزينة لأنه لا يوجد إفراط ولا تبذير في الأموال مع عدم وجود احتياجات في نفس الوقت.

الفرع الثاني: المؤشرات السوقية

تتضمن نسب السوق على ثلاث نسب: غلة التوزيعات، نسبة السعر إلى ربحية السهم أو ما يطلق عليه بمضاعف الربحية، ونصيب المؤسسات المالية في رأس مال المنشآت.

أولاً / غلة التوزيعات

تقاس غلة التوزيعات بقسمة نصيب السهم من التوزيعات على سعر الإقفال، ويتوقف قبول المستثمر لنتائج تلك النسبة على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن حسابها من خلال العلاقة التالية:

$$\text{غلة التوزيعات} = \text{نصيب السهم من التوزيعات} / \text{سعر الإقفال} \times 100$$

ثانياً / نسبة السعر إلى الربحية

يطلق على نسبة السعر إلى ربحية السهم مضاعف الربحية التي تقاس بقسمة سعر الإقفال للسهم على ربحية السهم في آخر أربعة تقارير ربع سنوية، وكما هو واضح تكشف هذه النسبة عن تقييم المستثمر للسهم فلو أن نسبة السعر إلى الربحية يساوي 5، فهذا يعني أن المستثمر على استعداد أن يدفع في السهم خمسة أضعاف الربحية المتولدة عنه.

$$\text{نسبة السعر إلى الربحية} = \text{سعر الإقفال} / \text{ربحية السهم}$$

ثالثاً / نسبة ملكية المؤسسات المالية

تقاس نسبة ملكية المؤسسات المالية بقسمة عدد الأسهم التي تمتلكها تلك المؤسسات على عدد الأسهم التي أصدرتها المؤسسة، ويقصد بالمؤسسات المالية شركات التأمين، البنوك، هيئات التأمين، المعاشات صناديق الاستثمار وغيرها من الهيئات التي توجه جزء من مواردها المالية لشراء أسهم المؤسسات، ويفضل العديد من المستثمرين أسهم المؤسسات التي تتخفف فيه نسبة ملكية المؤسسات المالية.

$$\text{نسبة ملكية المؤسسات} = \text{عدد الأسهم المملوكة للمؤسسات} / \text{الأسهم المصدر} \times 100$$

المطلب الثالث: متطلبات وشروط تقييم الأداء المالي

إن المؤسسات الرائدة في الأداء هي التي تستطيع برمجة مستقبلها بناء على أهداف واضحة، وتوزيع مواردها في المكان والوقت المناسب وبشكل يعمل على نقادي عدم التأكد في بيئتها من خلال أساليب وقرارات منهجية وسليمة وتقييم الأداء من الموضوعات الحديثة التي تتطلب مزيد من البحث والدراسة ولكي تقوم بها يستلزم ما يلي:

- **ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة:** إذ يجب تحديد الأهداف والخطط تحديدا واضحا حتى يمكن التحقق من أداء المسؤولين، كما يتم توقع الأداء اللازم لتحقيق تلك النتائج وليصبح على صورة معايير تستخدم لمتابعة تنفيذ الأهداف.
- **ضرورة وجود معايير واضحة للأداء:** يعتبر تحديد المعايير محور ارتكاز في عملية تقييم الأداء وتعد الخطط والأهداف معايير للتقييم ويجب أن تكون المعايير واضحة للجميع ولا تحتل التأويل لأن وضوح المعايير يساعد الفرد في إنجاز أعماله، وتحديد مستوى الأداء المطلوب منه، كما يساعد المسؤولين في عملية الرقابة والتقييم بناء على الأسس والمعايير المحددة.
- **ضرورة توافر نظام سليم وفعال للمعلومات:** يعتمد تقييم الأداء على ضرورة توافر البيانات التفصيلية والسليمة وفي الوقت المناسب، حيث يستند المدراء عند مقارنتهم على المعلومات الموجودة بالتقارير المالية والتي تلخص النتائج الفعلية، ولن يتحقق تقييم الأداء الجيد للمؤسسة إلا بتوفر نظام سليم وفعال لجميع المعلومات.
- **التكامل مع العملية الإدارية:** إن فعالية نظام التقييم تتوقف إلى حد بعيد على مدى تكامله مع نظم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتتمثل فكرة التكامل بين التخطيط والتقييم على أساس أن كل مستوى من الخطط يوفر الأهداف التي تعتبر معايير للتقييم، أما التكامل مع اتخاذ القرارات يعني توفر المعلومات اللازمة للمدير قبل اتخاذ القرار وليس بعده.
- **يجب أن يؤدي تقييم الأداء المالي إلى تحسينه:** يستلزم الأمر أن يؤدي تقييم الأداء إلى نتائج إيجابية من ناحية تحسين الأداء وهذا يتطلب الاقتناع بأهمية تقييم الأداء، ويتحقق ذلك بتوفر بعض الشروط منها:

- يجب أن يكون الهدف من تقييم الأداء ليس فقط كشف أوجه الخلل والانحرافات، إنما أيضا يؤدي إلى معرفة أسبابها والوصول إلى علاجها.
- تكامل عملية تقييم الأداء مع أنواع الرقابة الأخرى مثل الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية.
- يجب أن يكون نظام تقييم الأداء بسيطا والاكتفاء بأقل عدد ممكن من النماذج وبأقل عدد من المعايير والمؤشرات التي يتم بها معرفة الأداء الفعلي.
- يجب أن يكون نظام تقييم الأداء واضحا ومعروفا للوحدة الاقتصادية أو مراكز المسؤولية .

(البشير، الصفحات 76-78)

المطلب الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

نظرا للتطور الذي شهدته وظيفة التدقيق الداخلي منذ نشأته وتطوره التاريخي من وظيفة رقابية والتي تتمثل في كشف الغش والأخطاء من الناحية المالية والمحاسبية إلى الوظيفة التشغيلية وتقديم الاستشارات الإدارية مما جعله يقدم مساعدة ذات أهمية كبيرة في تحسين الأداء الإداري والمالي للمؤسسة.

الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

أولا/ نظام الرقابة الداخلية (العايب ع،، 2018، صفحة 208)

إن للتدقيق الداخلي أهمية كبيرة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر أهم عناصر الرقابة الداخلية ويقصد بنظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدام السجلات والتأكد من سلامة ودقة السجلات بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما تظهر أيضا أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إن المدقق الداخلي و الخارجي يعتمدان على نظام الرقابة الداخلية عند تدقيق عمليات المؤسسة خاصة في المؤسسات الكبيرة الحجم وذلك باعتماده على العينات الإحصائية ويعتمد في ذلك على تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة المالية.

ثانيا/ إدارة المخاطر

إدارة المخاطر هي عملية موضوعية ومنفذة من قبل مجلس الإدارة، الإدارة العامة، ومجموع المساهمين في المؤسسة كما أنها تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الاستراتيجية وفي جميع عمليات و نشاطات المؤسسة وهي مصممة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة و لتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة تهدف إلى توفير ضمانات معقولة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة (FINCI AND PRICE WATER HOUSE, 2005).

كما عرفت اللجنة COSO إدارة المخاطر بأنها عملية تنفذ بواسطة مجلس إدارة المنظمة و الإدارة و كل الأفراد، لتطبيق الاستراتيجية الموضوعية عبر المنظمة، و مصممة لتحديد الأحداث المحتملة التي ربما على المنظمة و إدارة الخطر لكي يكون ضمن المخاطر المقبولة، لتوفير تأكيد معقول بالنسبة لإنجاز:

- الأهداف الاستراتيجية: الأهداف عالية المستوى، الوقوف معها و دعمها؛
- العمليات: كفاءة و فعالية استخدام الموارد؛
- التقارير: الاعتماد على التقارير؛
- الإذعان: الإذعان القوانين و الأنظمة المطبقة.

كما حددت ثمانية مكونات لها من خلال إضافة مكون جديد أطلق عليه وضع الأهداف (العايب ع،، 2018،

صفحة 209)

- يساعد التدقيق الداخلي المنظمة في التعرف على المخاطر و تقييمها و المساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر و مراقبتها و ذلك على الشكل التالي:
- مساعدة مجلس الإدارة و الإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر و ذلك بتقديم خدمات استشارية و اقتراحات محددة؛
 - التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
 - تقييم مدى كفاءة و فعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة و العمليات داخل المصرف أو المؤسسة المالية؛
 - تقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعية في سبيل التحكم بالمخاطر التي تم التعرف عليها و التأكد من صحة قياس هذه المخاطر؛
 - تقييم التقارير المعدة من قبل مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر و سرعة الإبلاغ و البت بمعالجتها و إجراءات التصحيح المتخذة؛
 - رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة و فعالية إدارة المخاطر و تقييم كافة الأنشطة و العاملين فيها ونقاط الضعف التي تعترضها، وأية انحرافات عن الأنظمة والسياسات والإجراءات الموضوعية على أن تعد هذه التقارير مرة في السنة على الأقل و كلما دعت الحاجة.

الفرع الثاني: التدقيق الداخلي يدخل ضمن مبادئ حوكمة الشركات

إن التدقيق الداخلي أحد الأعمدة الهامة التي يتم من خلالها دعم الحوكمة داخل المؤسسات، كما يعتبر مصطلح الحوكمة حديث النشأة وتهتم بتحديد العلاقة بين مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة وهذا ما يؤدي إلى الحد من الفساد المالي داخلها وتحسين أدائها.

ولقد تعددت التعاريف الخاصة بالحوكمة فقد عرفت حوكمة الشركات بأنها النظام التي تدار وتراقب به المؤسسات ومجالس الإدارة مسؤولة عن حوكمة مؤسساتها، ودور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين، والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه، إن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف ومراقبة إدارة العمل ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم والتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين واللوائح ويعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة (سوليفان 2009).

وللتدقيق الداخلي دورا بارزا يدعم حوكمة المؤسسات من خلال مراجعة القوائم المالية وإعداد التقارير لتأكيد جودة المعلومات الواردة بها للمحافظة على مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وضبط العلاقات والقوانين والنظم والقرارات داخل المؤسسة وهذا ما يؤدي إلى خلق قيمة مضافة للمؤسسة وقدرتها على المنافسة أمام المؤسسات الأخرى مما يساهم في تحسين أدائها المالي.

الفرع الثالث: دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي و اتخاذ القرارأولاً/ دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي

إن للتدقيق الداخلي دوراً مهماً في الحد من الفساد المالي وإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين أدائها، ويعتبر الفساد المالي من أكبر المشاكل التي تتعرض لها المؤسسات وهو عبارة عن خرق للقوانين والإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة.

ولكون التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة فإن مسؤولية المدقق الداخلي منع واكتشاف الغش والتزوير في القوائم المالية ومختلف عمليات الاحتيال التي يتم ممارستها داخل المؤسسة، كما يبرز دور التدقيق الداخلي في التأكد من أنظمة الرقابة المناسبة وأنها وضعت في الموضع الصحيح لها.

ثانياً/ دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

إن للتدقيق الداخلي دوراً مهماً في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وذلك نتيجة للتطور في دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والأخطاء إلى مساعدة الإدارة في تنفيذ المهام وتقديم الإرشادات والتوصيات. وقد عرف القرار على أنه عملية اتخاذ بديل واحد من بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة.

ويكمن دور التدقيق في مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط واستخدام الموارد وممارسة النشاطات وذلك باستغلال مواردها والحصول على التمويل المالي.

الفرع الرابع: دور التدقيق الداخلي في جودة العملية التدقيقية

عرفت الجودة على أنها "مدى المطابقة مع المتطلبات، إذ تسعى المؤسسات إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة، وتسد جودة التدقيق الداخلي إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المؤسسة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول" (عجيلة و زقيب، متطلبات جودة التدقيق الداخلي (رؤيا شاملة)، 2017، صفحة 67).

و تعتمد جودة التدقيق الداخلي على شرطين أساسيين هما:

- اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل؛
- تسجيل ما توصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية التدقيق، وكلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح.

وعرف التدقيق الفاعلية بأنه التأكد من تحقيق عمل ما أو هدف ما بحسب الخطة الموضوعية مسبقاً وهذا ما يستدعي أن تكون الأهداف التي ترغب المؤسسة بتحقيقها محددة مسبقاً وفي جميع الأقسام وعلى جميع أوجه النشاط.

كما عرف التدقيق الكفاءة بأنها التدقيق الذي يركز على التأكد من تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام أقل قدر من الموارد بالجودة المطلوبة.

وأى قياس كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة من طرف المدقق الداخلي من شأنه أن يساهم في تحسين كفاءة وفعالية المؤسسة وأدائها المالي مع تمتع المدقق بالاستقلالية في العمل وعدم التعرض لأي تدخلات من طرف الإدارة فهذا يعزز من عمله ويساهم في تحسين كفاءة وفعالية المؤسسة ككل.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تعددت الأبحاث و الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الداخلي منها دراسات محلية (جزائرية) وأخرى أجنبية، وفي هذا المبحث تناولنا البعض منها للتعرف على أهدافها ونتائجها ومجمل التوصيات التي خلصت إليها، وكذا الوقوف على دراستنا وما ميزها عنها.

المطلب الأول: الدراسات المحلية

1/ دراسة صالح محمد يزيد (2016) بعنوان: "أثر التدقيق الداخلي كألية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة - دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010 / 2015"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي كألية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة صيدال خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2015 بحيث تم قياس ممارسات التدقيق الداخلي ومدى تطبيق ميثاق الحكم الراشد وتأثيرهم على رفع تنافسية المؤسسة، ومن ثم تقديم التوصيات الملائمة لرفع مستوى تطبيق التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة صيدال.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم اعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة تعالج موضوع الدراسة وتم تحليل النتائج عن طريق استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS حيث وزعت 200 على موظفي المؤسسة وكانت 180 منها قابلة للاستعمال.

وتوصلت الدراسة إلى أنه على مستوى مؤسسة صيدال يتم تطبيق حوكمة الشركات، وهناك التزام واضح من قبل المدقق الداخلي للمؤسسة بمعايير التدقيق الداخلي، كذلك وجود مستوى عالي من التنافسية، كما توصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات ووجود أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق كل من التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة.

وفي الأخير تم اثبات وجود أثر التدقيق الداخلي كألية لحوكمة الشركات على تنافسية مؤسسة صيدال وأكدت الدراسة على ضرورة العمل على الزامية تطبيق ميثاق الحكم الراشد في جميع المؤسسات الجزائرية وإنشاء لجنة تعمل على مراقبة تطبيقه، بالإضافة إلى خلق جهة تشرف على مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر وتهتم بتحديث وتطوير القوانين المتعلقة به.

2/ دراسة عمر علي عبد الصمد (2009) بعنوان: "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير في المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الدكتور يحي فارس المدية الجزائر.

هدفت الدراسة إلى بيان دور التدقيق الداخلي كألية من أليات حوكمة الشركات، وسبل تفعيلها في الجزائر، بالإضافة إلى بيان الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وخصوصا فيما يتعلق بمعاييرها الدولية والتعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

✓ إن اصدار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لعبت دورا كبيرا في تطوير أداء التدقيق الداخلي واتساع نطاق عملها ليشمل تقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية بما يضيف قيمة للشركة ويؤدي إلى تطبيق حوكمة الشركات؛

✓ إن أدوات الرقابة داخل الشركة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق؛

✓ كما أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت من الوظائف المهمة في الشركة نظرا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، والمدقق الخارجي، وكذلك دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيقها لإدارة المخاطر مما يساعد في تطبيق الحوكمة؛

✓ إن عمل التدقيق الداخلي يرتكز على ثلاثة عناصر أساسية تتحدد على أساسها درجة تأثيرها في حوكمة الشركات وهي :

- أهلية المدقق الداخلي؛

- استقلالية و موضوعية المدقق الداخلي؛

- وجود أداء عمل المدقق الداخلي.

ومن أهم توصيات الدراسة:

✓ ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية بما يضمن استقلاليتها و موضوعيتها و كفاءة وفعالية عملياتها؛

✓ ضرورة فحص وظيفة التدقيق الداخلي من قبل أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة اللازمة لذلك على الأقل كل خمس سنوات من أجل ضمان أدائها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح؛

✓ ضرورة العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والاعتراف بالتطورات الحديثة للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات، وإدراج مقياس لكل من التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات، بالإضافة إلى مقياس خاص بأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

3/ دراسة جعفري أسماء، العايب عبد الرحمان (2017) بعنوان: "تأصيل نظري لأثر التدقيق الداخلي المتكامل على تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة الاقتصادية"، مقال بمجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2 الجزائر، المجلد 8، العدد 2.

هدفت الدراسة إلى إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي المتكامل والأداء الاستراتيجي للمؤسسة من خلال التركيز على الدور الذي يلعبه هذا النوع من التدقيق في تحسين الأداء، وقد بينت الدراسة أن للتدقيق الداخلي المتكامل دورا بارزا في مجال المساعدة على تحسين الأداء الاستراتيجي للمؤسسة وذلك من خلال تركيزه على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر و الحوكمة وما يقدمه من حلول وتوصيات لفائدة الإدارات العليا بغرض توجيه قراراتها الاستراتيجية.

4/ دراسة بن لدغم محمد، سعيداني محمد، نشمة ياسين (2017) بعنوان: "دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة" دراسة حالة مؤسسة SEROR، مقال بمجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية جامعة طاهري محمد بشار الجزائر، المجلد 1، العدد 4.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر بمؤسسة SEROR، فوظيفة التدقيق الداخلي تعد من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات والتي لا يمكن الاستغناء عنها لمل لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة والمساهمة في تقييم وإدارة المخاطر.

تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على تقديم أنشطة استشارية لمساعدة الإدارة في تفعيل إدارة المخاطر وأخرى تأكيدية تتمثل في توفير تأكيد معقول حول موثوقية وملائمة المعلومات، ونظم الرقابة الداخلية بشأن إدارة المخاطر من خلال تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة، وفقا لما جاء في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي يتوجب مطابقتها وترجمتها على واقع التدقيق الداخلي، وضرورة الاهتمام والعناية اللازمة بهذه الوظيفة ليتمكن من خلالها المدقق الداخلي بالقيام بدوره الفعال لتحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1/ دراسة علاء عبد الكريم مناتي (2015) بعنوان: "أثر الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية على كفاءة الأداء المالي لدى الشركات الصناعية الأردنية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية" قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير بتخصص المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط الأردن.

هدفت هذه الدراسة لبيان أثر التزام الشركات الصناعية المساهمة الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في كفاءة الأداء المالي لديها، حيث تم قياس مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي من خلال تصميم استبانة تقيس ثلاث أبعاد لمعايير (الخصائص، الأداء، التطبيق) أما كفاءة الأداء فقد تم تحليل القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وتكونت عينة الدراسة من 45 شركة تم توزيع الاستبانة عليها لمعرفة مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي.

وتوصلت الدراسة إلى:

✓ أن تصور المبحوثين نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية (الخصائص، الأداء، التطبيق) جاءت مرتفعة وتدل هذه النتائج على حرص الشركات الصناعية المساهمة الأردنية على ممارسة معايير التدقيق الداخلي وما لها من دور على الأداء المالي لهذه الشركات؛

✓ هناك أثر لمعايير التدقيق الداخلي الدولية المستخدمة في الشركات المساهمة الأردنية على كفاءة الأداء المالي لديها كما أن هناك مشاركة في القرارات بين وحدة التدقيق والإدارة لارتباط التدقيق مباشرة في مجلس الإدارة لدى الشركات المساهمة الأردنية مما ينعكس على فعالية وكفاءة هذه القرارات و بالتالي انعكاس مباشر على مستوى الأداء المالي لديها.
وأوصى الباحث عدة توصيات أهمها:

✓ حث الشركات الحديثة التأسيس على الاستفادة من خبرة الشركات الأقدم تأسيساً في مجال التدقيق الداخلي؛

✓ تأطير وتنميط أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية مع مراعاة الخصوصية التي تتمتع بها كل شركة.

2/ دراسة محمد حسن أبو علي (2012) بعنوان: "تطوير إجراءات التدقيق الداخلي لضبط الأداء المالي والإداري في شركات التأمين العاملة في فلسطين (دراسة ميدانية)"، قدمت هذه المذكرة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطوير إجراءات التدقيق الداخلي وقدرتها على ضبط الأداء المالي في شركات التأمين العاملة في فلسطين، وذلك من خلال تقييم أنظمة التدقيق الداخلي المتبعة في تلك الشركات والتعرف على مدى كفاءتها بما ينسجم مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، والوقوف على إجراءات وأنظمة الرقابة الضبط الداخلي المطبقة في شركات التأمين، والوقوف على دور لجان التدقيق في شركات التأمين وقياس العلاقة بين القيام بواجباتها الممنوحة لها حسب القانون ومدى تأثير تلك اللجان في إنجاح عملية التدقيق الداخلي وقياس أثرها في ضبط الأداء المالي والإداري لشركات التأمين.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات فقد قام الباحث بإجراء بعض المقابلات، بالإضافة إلى استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة البالغ عددها 50 فرد، حيث تم استرداد 41 استبانة، وقد قام الباحث باستخدام التحليل الاحصائي (SPSS) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها:

✓ افتقار عدد من شركات التأمين لوجود دوائر تدقيق داخلي ضمن هيكلها الإداري، وعدم وجود قانون يلزم شركات التأمين بضرورة تكوين دوائر تدقيق داخلي ضمن هيكلها الإداري، وأن هناك القليل من شركات التأمين العاملة في فلسطين تقوم بتطبيق مفاهيم حديثة لإجراءات التدقيق الداخلي، حيث بلغ الوزن النسبي 75.16% وأن القيام بإجراءات التدقيق الداخلي التفصيلية للعمليات سواء بالتدقيق

على أساس العينات أو التدقيق الشامل لا تشمل كافة فروع الشركة الممتدة من الضفة الغربية إلى قطاع غزة؛

✓ وأن هناك قصور في تطوير إجراءات التدقيق التي تهدف إلى متابعة ما توصلت إليه عملية التدقيق من نتائج وما تم تحديده حيث لا تكتمل عملية التدقيق إلا بتنفيذ نتائجها وتوصياتها من قبل إدارة الشركة.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها:

✓ العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها لما لها من أثر مباشر في ضبط الأداء المالي والإداري؛

✓ ضرورة تفعيل قانون الشركات الفلسطيني والإسراع في نشره في جريدة الوقائع الفلسطينية ليتم العمل من خلاله بإلزام كافة الشركات المساهمة بما فيها شركات التأمين لإحداث قسم مستقل للتدقيق الداخلي لديها؛

✓ ضرورة اهتمام كافة دوائر التدقيق الداخلي في شركات التأمين بتطبيق مفاهيم حديثة لإجراءات التدقيق الداخلي، وأن تسعى لتطوير دوائرها بما يتماشى مع التطور الحاصل في مجال المهنة والأعمال.

3/ دراسة البجيرمي شادي صالح (2011) بعنوان: "دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر (دراسة ميدانية في المصارف السورية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق سوريا.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي وفعاليتها في إدارة المخاطر في المصارف السورية العامة والخاصة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يساهم نشاط التدقيق الداخلي بشكل فعال في عملية إدارة و تحديد وتقييم المخاطر في المصارف السورية الخاصة دون المصارف العامة؛

- لا يوجد اهتمام من قبل المصارف العامة والخاصة بأهمية حصول عاملها في قسم التدقيق الداخلي على الشهادات المهنية الدولية في هذا المجال، بالإضافة إلى قلة الدورات التدريبية التي تتيح للعاملين متابعة التطورات في مجال التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر؛

- يوجد عدد من المصارف العامة تأخرت في احداث قسم مستقل للتدقيق الداخلي والفصل بينه وبين قسم الرقابة الداخلية.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة:

✓ ضرورة تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر في المصارف السورية العامة لتساعدها في مواجهة الأزمات المالية المستقبلية والمحافظة على بقائها؛

✓ ضرورة الإسراع في احداث قسم مستقل للتدقيق الداخلي في المصارف العامة له استقلالته الكافية من خلال تبعيته للجنة التدقيق في المصرف؛

✓ ضرورة قيام المصارف العامة والخاصة بإجراء المزيد من الدورات التدريبية الداخلية والخارجية المستمرة في مجال التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر لبقاء عاملها على اطلاع مستمر بالتطورات المهنية في هذه المجالات وأية مجالات أخرى ذات صلة بالتدقيق الداخلي.

4/ دراسة Van Gils.D et al (2012) بعنوان: "تطوير التدقيق الداخلي في القطاع العمومي البلجيكي" مقال منشور في مجلة *Revue d'analyse Comparée en Administration Publique* (Télescope ,vol 18,N°03 ,Québec ,Canada)

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع الممارسات المهنية بمصالح التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع العمومي، خاصة في ظل الإصلاحات الإدارية التي مست هذا القطاع سنة 2000، وتقييم درجة نضجها من منظور المؤشرات الثلاثة التالية:

- الممارسات المهنية المطلوبة (وضع قواعد الأخلاقيات، نظام متابعة التوصيات، برنامج ضمان وتحسين الجودة؛
 - أدوات تسيير نشاط التدقيق الداخلي؛
 - برنامج تسيير الأفراد داخل مصلحة التدقيق) والحوكمة وتسيير الموارد البشرية.
- وتوصلت الدراسة إلى أنه:

✓ لا يزال هناك توطين ضعيف لمصالح التدقيق الداخلي، حيث تم تسجيل 54% منها لم تصل بعد إلى مرحلة النضج ولا تزال بعد ضعيفة في مجال الممارسة المهنية المطلوبة؛

✓ وأن مصالح التدقيق الداخلي تشكل طرفا رسميا وجديدا في الحوكمة بالمؤسسات البلجيكية.

كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك مرونة إدارية محدودة بمؤسسات القطاع العمومي البلجيكي في مجال سياسة الموارد البشرية بسبب ندرة العرض بسوق العمل في مجال التدقيق نظرا لحدثة المهنة.

وفي الأخير أوصت الدراسة على:

✓ أهمية تطوير التدقيق الداخلي من خلال ضرورة سن تشريعات متلائمة وبيئة المؤسسات العمومية البلجيكية؛

✓ تجديد الإجراءات الإدارية بالمؤسسات وفقا للمتطلبات القانونية الجديدة وتكييف مفهوم التدقيق الداخلي مع خصوصية الحوكمة بها؛

✓ ضرورة ملائمة كفاءات المدققين للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة.

5/ دراسة Turlea .Eugeniu and Mocanu .Mihaela (2011) بعنوان: "Empirical research on the internal audit into public hospitals from Romania" مقال في مجلة (African Journal of Business Management Vol.5, No 4).

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التدقيق الداخلي في المستشفيات العامة في رومانيا ودورها في إضافة القيمة، من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وحوكمة الشركات، وذلك بأخذ آراء المدراء التنفيذيين في هذه المستشفيات فيما يتعلق بمدى إدراكهم بطريقة ودور المدقق الداخلي في تحسين أداء تلك المستشفيات.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ كافة عينة الدراسة ارتأت أن وظيفة التدقيق الداخلي تسهم بشكل كبير في تحسين أداء المستشفيات العامة في رومانيا وأن دائرة التدقيق الداخلي تعتبر شريكا للإدارة؛
 - ✓ 73% من مدراء المستشفيات يرون أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكنها إضافة قيمة للمستشفيات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، بينما 57% منهم يرون أن إضافة القيمة تتحقق من خلال إدارة المخاطر ويرى 19% أن إضافة القيمة تتحقق من خلال الحوكمة؛
 - ✓ 69% من مدراء المستشفيات يرون أن وظيفة التدقيق الداخلي ستعمل في المستقبل القريب على تخفيض أوجه القصور في هذه المستشفيات بنسبة تتعدى 50%.
- ومن أهم توصيات الدراسة:

- ✓ ضرورة تغيير الدور التقليدي الذي تضطلع به أنظمة تلك المستشفيات والعمل على تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي لكي تتخطى كافة أوجه القصور في المستقبل؛
- ✓ يجب تطوير طرق التدقيق الداخلي وفقا للحقائق القائمة حتى تتمكن من تحسين أداء تلك المستشفيات.

6/ دراسة Priscilla A.Burnaby et al (2009) بعنوان: "تطبيق معايير التدقيق الداخلي في المؤسسات بالولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأوروبية"، مقال منشور في المجلة الإلكترونية Managerial Auditing Journal , Vol24 , N°09 .

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الفروق حول درجة تطبيق والالتزام بمعايير التدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات التي تتوافر بها أقسام التدقيق الداخلي والمتواجدة في الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأوروبية (بلجيكا، إيطاليا، نيوزلندا، المملكة المتحدة وإيرلندا) والتي تتبع في عضويتها إلى معهد المدققين الداخليين.

توصلت الدراسة إلى أن 64,3% من المستجوبين أكدت على أن:

- ✓ هناك التزام كلي بمعظم معايير التدقيق ونصوصها التكميلية والدلائل الإرشادية التابعة لها، كما سجلت الدراسة أن هناك التزام جزئي بالمعيار 1300 المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة؛

✓ كما توصلت الدراسة إلى أن هناك نسبة مرتفعة من مؤسسات الدول محل الدراسة لا تلتزم على الاطلاق بالمعيار 2600 المتعلق بقبول الإدارة العليا للمخاطر.

وانتهت الدراسة باقتراح توصيات تشجع من خلالها على:

✓ ضرورة الالتزام بكل معايير التدقيق الداخلي لما لها من أثر إيجابي على تحسين الممارسات المهنية للتدقيق؛

✓ كما أوصت الدراسة الإدارة أو مجلس الإدارة على إيجاد طرق رسمية يتم من خلالها إجراء تقييمات داخلية وخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي مع ضرورة تهيئة الظروف الملائمة التي تسمح للمدققين بتطبيق معايير التدقيق الداخلي والالتزام بها.

المطلب الرابع : ما يميز دراسة الحالية على الدراسات السابقة

قامت هذه الدراسة بالبحث في أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبالتحديد في مؤسسة سوناريك وحدة فرجية.

وبناء على ذلك امتازت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث موضوعها المتمثل في البحث عن أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي، فقد شملت أغلب الدراسات على أثر التدقيق الداخلي في رفع تنافسية المؤسسة أو كآلية للحوكمة وإدارة المخاطر في المؤسسات (صالح محمد يزيد، عمر علي عبد الصمد (بن لدغم محمد، سعيداني محمد، نشمة ياسين)، البجيرمي شادي صالح) والبعض الآخر تعلق بأثر الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي وتطويره في المؤسسات (علاء عبد الكريم مناتي، Van Gils D et Turlea. Eugeniu and Mocanu. Mihaela، al) إلا أن القلة القليل ما تناولت مساهمة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وهو ما ميز دراستنا عن باقي الدراسات من خلال الاعتماد على الاستبانة وتحليل بياناتها كما تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

من حيث بيئة الدراسة:

كانت دراستنا موجهة لمؤسسة اقتصادية مؤسسة سوناريك وحدة فرجية في حين باقي الدراسات تعلق بعضها بالمستشفيات العامة، البنوك ومصاريف التجارية، شركات المساهمة وشركات التأمين بالنسبة للدراسات الأجنبية (بلجيكا، رومانيا، الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأوروبية) وأخرى عربية (فلسطين، الأردن، سوريا) أما الدراسات المحلية فكان نموذج عن مؤسسة صيدال ومؤسسة SOROR.

من حيث تطبيق الدراسة :

معظم الدراسات كانت عبارة عن أطروحات لنيل شهادة الدكتوراه أو الماجستير، وأخرى عبارة عن مقالات شملت عينة من المؤسسات منها: دراسة صالح محمد يزيد، محمد حسن أبو علي في حين كانت دراستنا عبارة عن دراسة ميدانية للمؤسسة سوناريك وحدة فرجية وذلك لقياس مدى تأثير وظيفة التدقيق الداخلي ومساهمتها في تحسين أدائها المالي.

من حيث الهدف :

اختلفت أهداف الدراسات السابقة فمنها من هدفت دراسته لإبراز أثر التدقيق الداخلي من خلال الحوكمة مثل: دراسة صالح محمد يزيد وأخرى في إدارة المخاطر كدراسة البجيرمي شادي صالح والبعض الآخر ارتأت تبيان أثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي وتطوير إجراءاته لتحقيق الكفاءة في الأداء المالي كدراسة علاء عبد الكريم مناتي، محمد حسن أب علي.

أما دراستنا فقد حاولنا من خلالها إبراز الأثر الذي يلعبه التدقيق الداخلي من خلال ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نستخلص مكانة التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي بصفة خاصة في المؤسسة مهما كان نوعها أو حجمها، لذلك فإن التدقيق الداخلي هو وظيفة ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة ويساعد كذلك جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بأسلوب فعال ومنظم وفق إجراءات وسياسات متفق عليها بمعايير دولية لإضافة قيمة للمؤسسة.

ويساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي من خلال تقييم وتطوير إدارة المخاطر، تفعيل الرقابة الداخلية، تحسين جودة العملية التدقيقية، العمل على الحد من الفساد المالي، لذا تهتم المؤسسة بتقييم أدائها المالي لاتخاذ القرارات كونه يعتبر أداة رقابية تسمح بتصحيح وتعديل الاستراتيجية من خلال مجموعة من المراحل إبتداء من جمع البيانات والمعلومات الإحصائية وصولاً إلى تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية، وهذا بالاعتماد على أسس معينة متمثلة في تحليل القوائم المالية والنسب والمؤشرات المالية المختلفة.

الفصل الثاني
دراسة ميدانية لأثر
التدقيق الداخلي
على تحسين الأداء
المالي لمؤسسة
سوناريك فرجيوه

تمهيد الفصل الثاني:

بعد التطرق لمختلف المفاهيم والمبادئ والأساسيات حول موضوع الدراسة، سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تناولناه في الجانب النظري على الواقع العملي، من خلال إجراء دراسة ميدانية في مؤسسة سوناريك وحدة فرجية خلال الفترة الممتدة ما بين (2018-2020)، حيث قمنا في هذا الفصل بإعداد استبيان من أجل توضيح العلاقة بين المتغيرين، ومعرفة تأثير التدقيق الداخلي على الأداء المالي، بالإضافة إلى استخدام مجموعة من المؤشرات والنسب كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، حيث تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث أساسية هي :

- ✓ المبحث الأول : تقديم مؤسسة سوناريك وحدة فرجية.
- ✓ المبحث الثاني : الطريقة والإجراءات.
- ✓ المبحث الثالث : تحليل النتائج و اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناريك وحدة فرجية.

هي مؤسسة اقتصادية عمومية برأس مال يقدر ب: **1724560.000** دج، نشأت في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وتنمية الوحدات الإنتاجية في قطاع الصناعات الثقيلة وهذا بموجب مرسوم رقم **165/80** المؤرخ في **1980/05/30**، ويمكن تعريفها بأنها تنظيم إجمالي لها شخصية معنوية وكيان قانوني هدفها يتمثل في إنتاج السلع والخدمات من أجل تلبية احتياجات المجتمع من جهة، وتحقيق الربح من جهة أخرى وحتى يكون ذلك يجب أن يكون تسيير جيد للمؤسسة والذي يتوقف بالدرجة الأولى في التحكم بالمصاريف الخاصة بالاستعمال، وبهذا سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب وذلك من خلال إعطاء لمحة عامة عن وحدة فرجية والتعريف بأهدافها وأهميتها ومنتجاتها والهيكل التنظيمي لها بالإضافة إلى تقييم أدائها المالي بواسطة المؤشرات المالية.

المطلب الأول: لمحة عامة حول مؤسسة سوناريك وحدة فرجية

وفيه سنتطرق لتعريف مؤسسة سوناريك وحدة فرجية ، أهميتها وأهدافها بالإضافة إلى أهم منتجاتها.

الفرع الأول : تعريف مؤسسة سوناريك وحدة فرجية

هي وحدة لصناعة المدافئ بفرجية كباقي المؤسسات الوطنية المتواجدة عبر التراب الوطني، تتمتع بشخصية معنوية لها كيان قانوني يمثل هدفها في إنتاج السلع والخدمات وذلك من أجل تلبية حاجات المجتمع من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق الربح والتنمية الوطنية وذلك بدفع عجلة التقدم والنمو إلى الأمام.

موقعها:

تقع وحدة سوناريك فرجية في المنطقة الصناعية لفرجية على مسافة 2 كلم من مركز المدينة، وما يقارب 42 كلم عن الطريق الوطني رقم (05) و بالتالي فإن الوحدة تحتل موقعا جغرافيا هاما بحيث تتوسط ثلاث ولايات كبرى جيجل من الشمال، قسنطينة من الشرق، وسطيف من الغرب.

مساحتها:

تتربع وحدة سوناريك فرجية على مساحة قدرها 11هكتار، تتربع الورشات المكونة لها في مجموعها على مساحة مغطاة تقدر بـ 2100 م².

الفرع الثاني : أهمية مؤسسة سوناريك وحدة فرجية

تتفرد وحدة فرجية بصناعة المدافئ المنزلية والمكيفات الهوائية وسخانات الماء على مستوى ولاية ميلة وتلعب دورا اجتماعيا يتجلى من خلال مساهمتها في امتصاص البطالة، وذلك بفتح مناصب شغل جديدة لاستيعاب أكبر عدد ممكن من شباب المنطقة، بالإضافة إلى هذا تسهر الوحدة باستمرار على تحسين الظروف الاجتماعية للعمال يقينا منها بأن تحسين الجانب الاجتماعي من شأنه تحسين مردودية الإنتاج والفعالية الاقتصادية وفي هذا المجال قامت الوحدة بالعديد من الأنشطة نذكر منها:

- تنظيم رحلات ترفيهية لأبناء العمال؛
- توزيع الأرباح على العمال بمناسبة ميلاد الوحدة؛

- تقديم مساعدات خيرية لفائدة الهلال الأحمر الجزائري وفئة المعوقين بالإضافة إلى المساعدات العادية العادية للهيئات و المؤسسات الموجودة على التراب البلدي؛
- إحياء المناسبات الوطنية بتنظيم المنافسات الرياضية بالوحدة.

الفرع الثالث : أهداف مؤسسة سوناريك وحدة فرجية

تتجسد أهداف الوحدة في النقاط التالية :

- إعطاء الحوافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة والمتوسطة في ميدان الصناعة على المستويين الجهوي والوطني؛
- تطوير وتنمية الصناعات التحويلية والحديدية؛
- تحسين المنتج وذلك لمواجهة المنافسة الخارجية؛
- تغطية السوق الجهوية والوطنية وتزويدها بالمواد المصنعة؛
- العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في بداية السنة وتسويق ما تم إنتاجه؛
- ترقية الصناعة الكهرومنزلية في الجزائر من خلال استعمال تقنيات جديدة؛
- المساهمة في تكوين عمال متخصصون وذوي كفاءات عالية؛
- محاولة تحسين رقم الأعمال المحقق من خلال المبيعات.

الفرع الرابع :منتجات مؤسسة سوناريك وحدة فرجية

تختص وحدة فرجية لصناعة المدافئ المنزلية بأربعة أنواع من المدافئ:

1/ مدفأة بغاز البوتان RGB

- RGB 1plaque

- plaque 2RGB

- plaque 3RGB

2/ مدفأة بالغاز الطبيعي RGN

3/ مدفأة بالمازوت PAM

4/ مدفأة كهربائية CET

بالإضافة إلى منتجات أخرى:

- سخان الماء 12 لتر.

- سخان الماء 06 لتر.

طبابخات أربعة أنواع:

• طبخة N60M

• طبخة CL30M

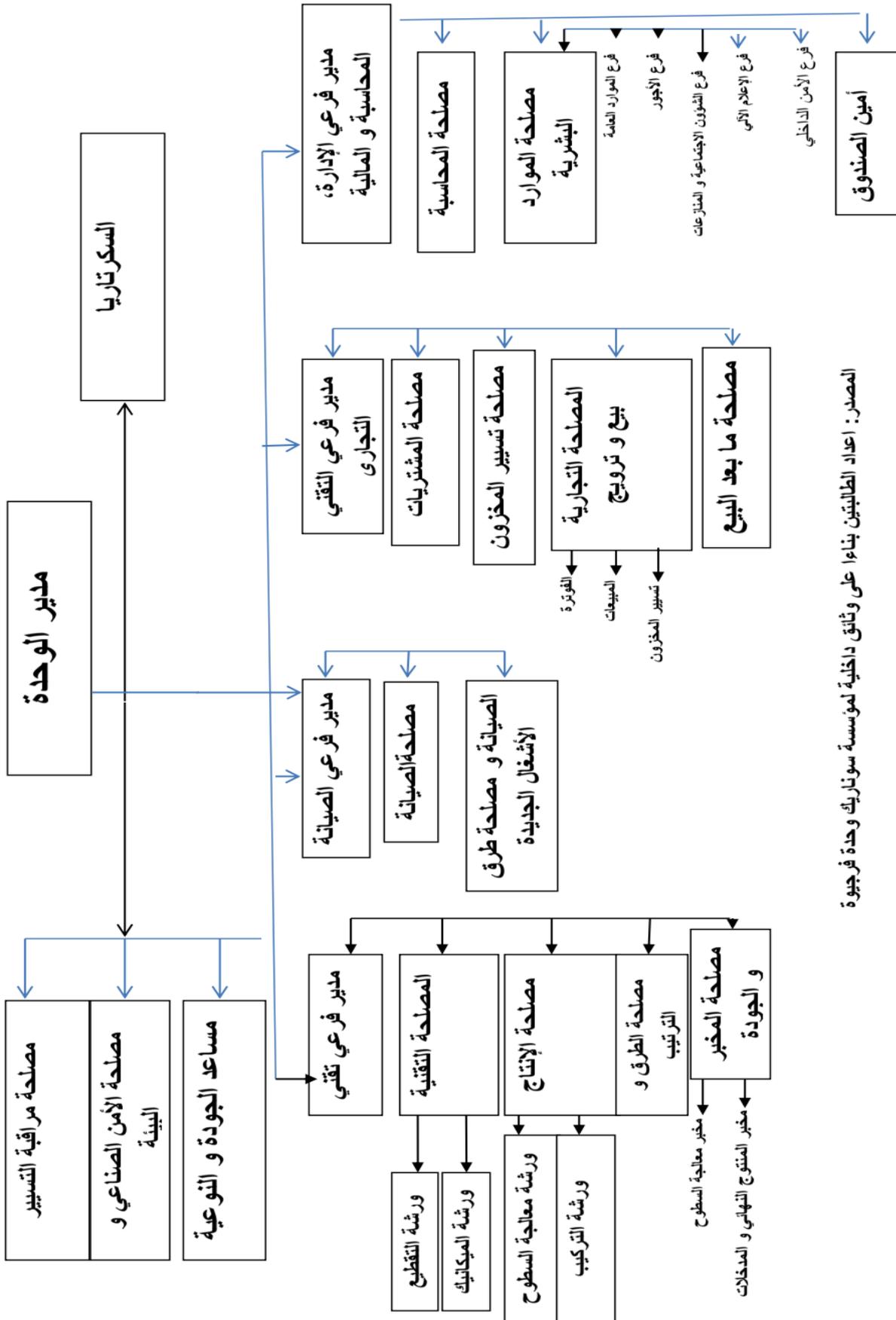
• طبخة CLOBG

• طبخة CG55B

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية

إن اختيار الهيكل التنظيمي للمؤسسة الدور الكبير في التوفيق بين مختلف نشاطاتها وتحقيق أهدافها المسطرة، لذلك حرصت وحدة فرجية على تنظيم أنشطتها و توزيع مهامها دون أن تهمل الجانب التسويقي فيما بينها، وذلك ضمانا لتقديم أفضل الخدمات للزبائن وبأرقى الوسائل وأقصر وقت، وذلك وفقا للهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (2-1) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية



المصدر: اعداد الطالبتين بناء على وثائق داخلية لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية

من خلال الشكل رقم(1-2): للهيكل التنظيمي لوحدة فرجية نلاحظ أنها تتكون من الدوائر والمصالح الآتية:

1. مدير الوحدة:

يعتبر الركيزة الأساسية لها لأنه المسؤول عن تسيير وتوجيه الإنتاج والتصنيع وله نائب يساعده و يشاركه في جميع مهامه، كما ينوب عنه أثناء غيابه، وللمدير عدة مهام هي:

✓ المشاركة في اختيار الأهداف العامة للوحدة إذ يبحث بشكل دائم عن السبل التي تؤدي إلى تحسين وضعية الوحدة و جعلها قادرة على المنافسة؛

✓ مراقبة و متابعة التنفيذ؛

✓ ترأس و عقد الاجتماعات؛

✓ المصادقة على الوثائق المهمة؛

✓ توفير الوسائل المعنوية و البشرية لتسيير نشاط الوحدة؛

العمل على تسيير الإنتاج على أكمل وجه.

2. السكرتارية

للمدير سكرتيرة هي بمثابة اليد اليمنى له تتميز بعدة مواصفات هي : الدقة، السرية، وقوة الذاكرة تقوم بعدة مهام:

✓ استقبال البريد الوارد؛

✓ تسليم البريد الصادر؛

✓ استقبال المكالمات والفاكسات؛

✓ كتابة النصوص و التقارير؛

✓ تسجيل مواعيد المدير؛

✓ حفظ الوثائق السرية؛

✓ استقبال و توجيه الزوار إلى مكتب المدير.

3. دائرة الإدارة و المالية:

يشرف عليها رئيس الدائرة و تتكون هذه الدائرة من ثلاث مصالح وهي:

أ/ مصلحة الموارد البشرية: **service ressources humaines**

تسهر على تقديم مختلف الخدمات الاجتماعية للعمال و تسيير المورد البشري لما له من اهمية كبيرة في تحقيق الأهداف المسطرة وتتوفر على ثلاث مكاتب بالإضافة إلى الإشراف على فرع الحضيرة و الأمن الداخلي.

- المكتب الأول:

مخصص لرئيس المصلحة والذي يشرف على المهام التالية:

- ✓ التسيير الحسن لإدارة العمال؛
- ✓ يدرس مع المدير ملفات العقوبة التي يقدمها مسؤول المصلحة؛
- ✓ يراجع مختلف الوثائق التي تستخدمها المصلحة، ويصادق عليها إضافة إلى أعمال أخرى.

- المكتب الثاني:

خاص بمسؤول فرع الأجور و الشؤون الاجتماعية والذي يعتبر كوسيط اجتماعي بين العمال وصندوق الضمان الاجتماعي حيث يهتم بكل الإجراءات التي تخص تأمين العامل من مختلف الأخطار التي قد يتعرض لها، إضافة إلى ما يخص بالمنح العائلية و التعويضات ، كما يقوم بعملية معالجة الأجور الشهرية لكل عمال الوحدة.

- المكتب الثالث:

خاص بالمكلف بالدراسات تسيير الموارد البشرية:

- ✓ التسيير الحسن لإدارة العمال؛
- ✓ العطل المرضية، والعطل السنوية؛
- ✓ اعداد تقارير شهرية عن حركة العمال (العدد-تقسيمهم حسب الدوائر والمصالح، من حيث التصنيف،...)؛
- ✓ إعداد شهادات العمل؛
- ✓ إعداد عروض العمل بالتنسيق مع رئيس المصلحة و القيام بما يلي ذلك من وراجل التوظيف
- ✓ (تحرير عقود العمل، محضر التنصيب، توجيه العمال الجدد،...)؛
- ✓ إعداد التقرير الشهري للحضور والانصراف حيث تتوفر المؤسسة على نظام حديث يتمثل في جهاز كشف الحضور و الانصراف، و من خلاله يتم التعرف على الغيابات و حساب التأخر لكل عامل؛
- ✓ تحيين مختلف السجلات الرسمية كسجل المستخدمين و سجل العطل السنوية؛
- ✓ ضمان وصول مختلف التعليمات إلى كافة العمال؛
- ✓ تحرير العقوبات؛
- ✓ أمر بمهمة بالإضافة إلى أعمال أخرى.

- فرع الأمن الداخلي:

يسهر على حماية محيط العمل ونظافته والمحافظة على أمن العمال ومراقبة مدى احترامهم لنظام العمل في الوحدة وكذا مراقبة وتوجيه كل من يدخل إلى الوحدة (الزوار أو الزبائن).

• **الحضيرة:**

وتتوفر على السيارات و الشاحنات التي تستعمل في نقل المنتج و عمال الوحدة في مهمات خارج المؤسسة ، بالإضافة إلى الرافعات الشوكية.

ب/ مصلحة المحاسبة service comptabilité:

✓ المحاسبة علم يشمل مجموعة المبادئ و الأسس التي تستعمل لتحليل وضبط العمليات المادية وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها حيث أن هذه الأخيرة تقوم بتسجيل مختلف العمليات، ومراقبتها و التي تدور بين المصالح، لهذه المصلحة عدة وظائف هي:

✓ تمكن المؤسسة من معرفة لدائنها و مدينها، وتحديد وضعها المالي؛

✓ المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم و الضرائب؛

✓ تعتبر قاعدة للتحليل المالي إضافة إلى أن المصلحة تسجل كل العمليات الخاصة بالوحدة المتمثلة في:

- المشتريات ما بين الوحدات؛

- المشتريات الداخلية والخارجية للوحدة؛

- مراقبة المخزون ومختلف العمليات الحسابية؛

- التعامل مع البنوك و الصندوق مثل BDL بفرجية و CPA بميلة .

ج/ المصلحة المالية SERVICE FINANCES:

هذه المصلحة تعمل تحت مكلف يشرف على الوضع المالي للوحدة، حيث انه يستلم أموال كل المبيعات التي تتم داخل الوحدة، كما انه على اتصال دائم مع مصلحة المحاسبة و التعامل مع البنوك و الصندوق مثل BDL بفرجية و CPA بميلة.

4. دائرة الإنتاج département de production:

تشرف الدائرة على التسيير الحسن لجميع ورشات الوحدة وتعمل باستمرار من أجل الاستغلال العقلاني والحسن لوسائل الإنتاج و طاقات العمل قصد الوصول إلى أقصى حد ممكن من الإنتاجية، و تتكون هذه الدائرة من:

أ/ مصلحة التوجيهات

ب/ مصلحة الانتاج : و تتوفر على الورشات التالية :

➤ **ورشة تصنيع الصفائح:** ويتم فيها إحضار الحديد في شكله الخام، أي لفائف و صفائح و تقطيعها حسب القياسات والأحجام المطلوبة.

➤ **ورشة التصنيع :** يتم في هذه الورشة بعد توجيه الأحجام المطلوبة والقياسات، حيث يتم إدخالها في القوالب الأساسية للشكل المطلوب، وكذلك نزع الزوائد وإحداث الثقوب بآلات خاصة.

➤ ورشة الدهن و الطلاء : وبها قسمين هما:

- قسم التنظيف والصقل؛
- قسم الطلاء والدهن.

➤ ورشة التركيب:

في هذه الورشة يأخذ المنتج شكله النهائي بعد المراقبة التامة، وبالإضافة، يمكن القول أن 80% من العناصر التي تدخل في تركيب المدافئ المنزلية تصنع محليا، إضافة إلى القطع الأساسية التي تدخل في تركيب الآلات المطبخية والتي يتم تركيبها في وحدات مختلفة "سي مصطفى" ولاية بومرداس أما 20% فهي المادة الأولية ، يتم شراؤها من الخارج.

5. الدائرة التقنية التجارية:

تعمل هذه الدائرة تحت توجيه رئيس الدائرة، يتمحور عمل الدائرة حول كل ماله علاقة بالتموين التخزين، البيع.

أ/مصلحة تسيير المخزون: تتكون من عدة مخازن :

- مخزن المواد الأولية؛
- مخزن عتاد الحظيرة؛
- مخزن التجهيزات أو المعدات؛
- مخزن قطع الغيار؛
- مخزن المواد الكيميائية؛
- تشرف هذه المصلحة على تسيير المخزون بالتعامل مع مصالح المؤسسة وذلك بتزويدهم بمختلف المواد المتنوعة وتحرير السندات...الخ.

ب/التموين: من مهامها ما يلي:

- تسيير الملفات الخاصة باستيراد السلع؛
- إحضار ملفات الموردين الداخليين والخارجيين وتسجيل المعاملات؛
- اتخاذ القرارات بشأن تموين المخزن.

ج/ مصلحة المشتريات **service Achat**:

- تدرس برنامج الاحتياطات وتراقب السوق؛
- الاتصال مع الموردين قصد دراسة الأسعار، الكمية، والنوعية؛
- تحديد وتعيين المواد المراد شراؤها.

د/ المصلحة التجارية service de commercial:

لهذه المصلحة أهمية كبيرة في تطوير الإنتاج و تحسين جودته وازدهار المؤسسة بالإضافة إلى تسويقه

و تتوفر على ثلاث فروع:

- فرع المبيعات؛
- مخزون المنتج النهائي؛
- فرع خدمات ما بعد البيع.

6. دائرة الصيانة: تعمل على:

- الصيانة الوقائية للعتاد؛
- المعاينة بانتظام واستمرار؛
- التبديل المنتظم للقطع؛
- أشغال التصليح بالنسبة للعتاد الذي يحدث به خلل وبالإمكان تصليحه؛

و تتوفر على ثلاث فروع:

- مصلحة التوجيهات؛
- ورشة الصيانة؛
- ورشة الصناعة والدهن ومعالجة السطوح.

7. مراقبة النوعية / تابعة هذه المصلحة إلى الدائرة التقنية و تقوم بالمهام التالية :

- المشاركة في التنمية الاقتصادية؛
- مراقبة المنتوجات التامة تقنيا؛
- مراقبة المنتوجات وتحليل النتائج, والإعلان عن أي عطب موجود وذلك باختيارات دقيقة و تتوفر على:
- المخبر؛
- مراقبة الجودة.

المطلب الثالث: عرض بعض مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية**ومساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أدائها المالي**

تقاس الوضعية المالية لأي مؤسسة بمدى قدرتها على مواجهة التزاماتها بتواريخ استحقاقها من جهة وبمدى إمكانياتها على خلق عوائد مالية تساعد بتطوير نشاطاتها وتوسيعها من جهة أخرى، ما يضمن لها البقاء والاستمرار باستخدام المعلومات المتحصل عليها من نشاطها، ومن خلال هذا المطلب سنحاول عرض الميزانية الوظيفية وحساب بعض مؤشرات الأداء المالي.

الفرع الأول : عرض الميزانية الوظيفية المختصرة لمؤسسة سوناريك خلال الفترة (2018 - 2020)

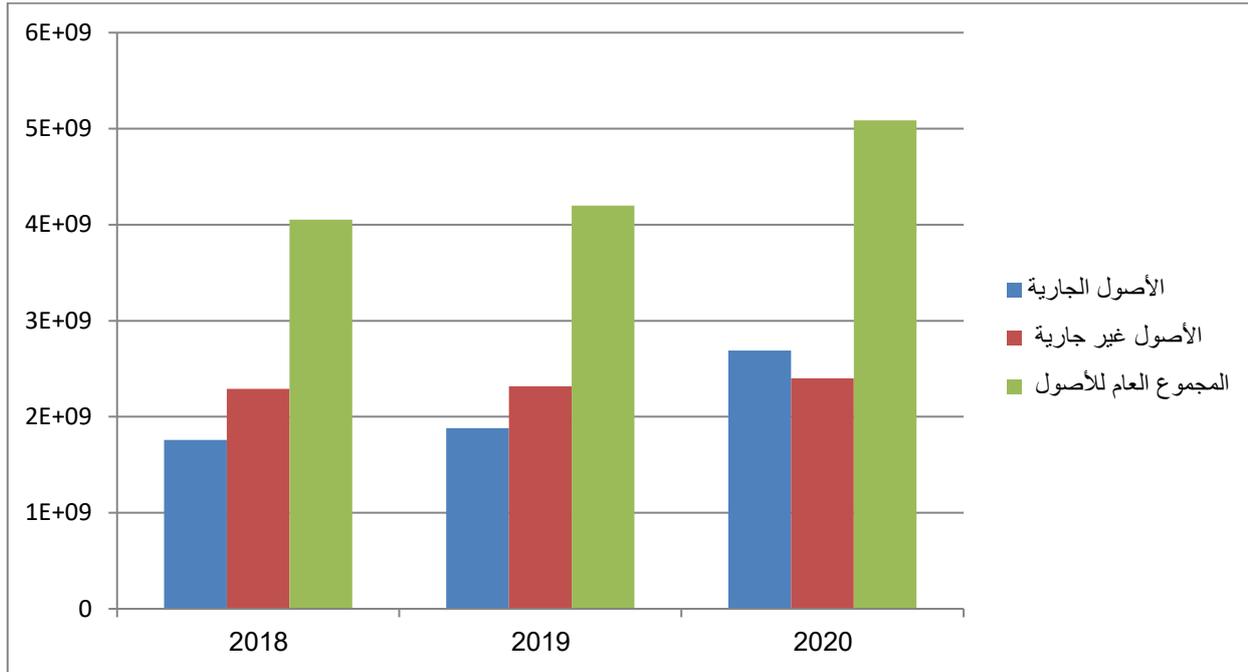
الجدول المالي يمثل عرض الميزانية الوظيفية المختصرة خلال الفترة (2018-2020) تم إنجازها بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

أولا : جانب الأصول**الجدول رقم (2-1) : الميزانية المختصرة لأصول مؤسسة سوناريك وحدة فرجية خلال الفترة (2018 - 2020)**

المبالغ			الأصول
2020	2019	2018	
2398739924.13	2317651500	2291619126	الاستخدامات الثابتة
2688898269.71	1881276737	1759891471	الأصول المتداولة
1496816379.64	766212731	929977191	للاستغلال
293797080.49	327964362	290234641	خارج الاستغلال
898284809.58	787099642	539679638	خزينة الأصول
5087638193.84	4198928237	4051510597	المجموع العام للأصول

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات مؤسسة سوناريك وحدة فرجية للسنوات الثلاث (2018، 2019، 2020).

الشكل رقم (2-2) : تطور الأصول لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية



المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (1-2)

نلاحظ من خلال الجدول (1-2) والشكل رقم(2-2) أعلاه أن هناك ارتفاع في عناصر الأصول على مدى الثلاث سنوات الأخيرة حيث قدرت سنة 2019 بـ (147417640 دج)، لتواصل ارتفاعها في عام 2020 حيث بلغت الزيادة (888709956.84 دج)، وهذا راجع للزيادة في الأصول المتداولة (خزينة الأصول) مقارنة بالسنة السابقة.

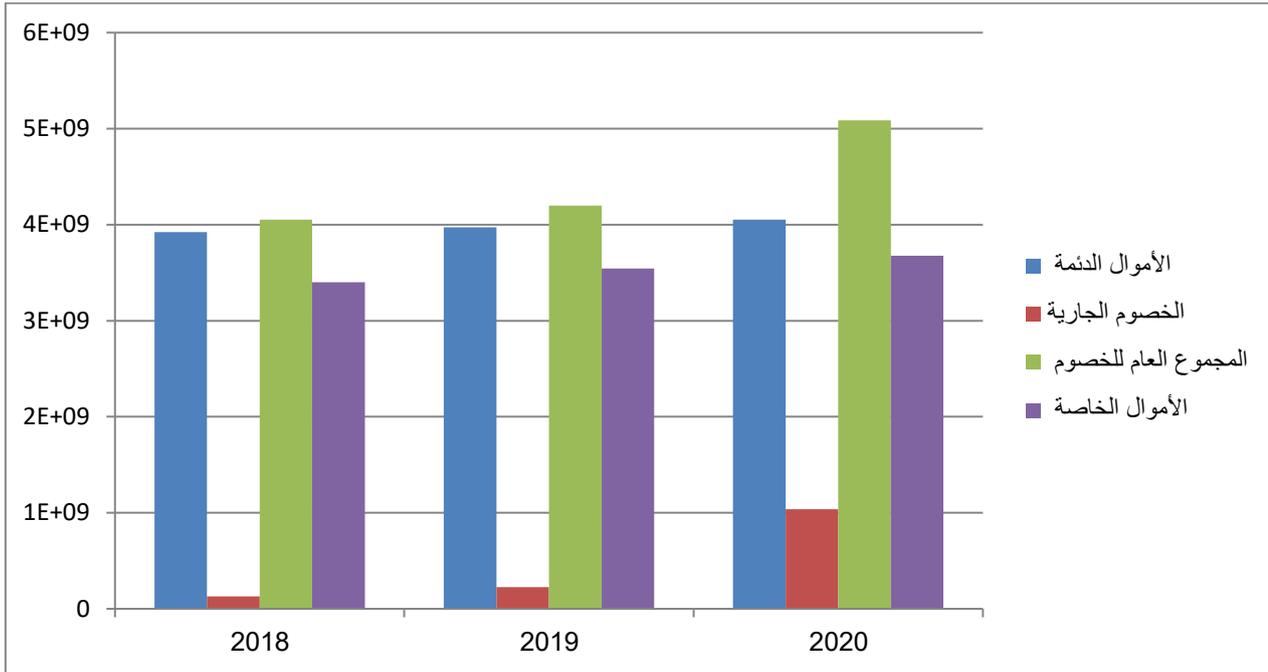
ثانيا : جانب الخصوم

الجدول رقم (2-2) : ميزانية مختصرة لخصوم مؤسسة سوناريك وحدة فرجية (2018-2020)

السنوات			البيان
2020	2019	2018	
4051605852,20	3972813703	3923392306	الأموال الدائمة
3676261091,47	3543020191	3400149655	الأموال الخاصة
375344760,73	42973512	523242651	الخصوم غير جارية
1036032341,64	226114532	128118290	الديون قصيرة الأجل
5087638193.84	4198928237	4051510597	المجموع العام للخصوم

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات مؤسسة سوناريك وحدة فرجية للسنوات الثلاث (2018، 2019 ، 2020).

الشكل رقم (2-3) : تطور الخصوم لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية



المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (2-2)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-2) والشكل رقم (3-2) أعلاه ارتفاعاً في عناصر خصوم مؤسسة سوناريك، حيث قدرت الأموال الدائمة في سنة 2018 بقيمة (3923392306 دج) وهذا راجع لارتفاع الخصوم غير الجارية مع انخفاض الخصوم الجارية، أما سنة 2019 فقد شهدت ارتفاعاً بقيمة (49421397 دج) وهي قيمة منخفضة مقارنة بسنة 2018 وهذا راجع لانخفاض في الخصوم غير جارية مع الزيادة في حجم الخصوم الجارية، أما بالنسبة لسنة 2020 فقد شهدت ارتفاعاً كذلك بقيمة (78792149.20 دج)، وهذا راجع لانخفاض في الخصوم غير جارية مع الزيادة في حجم الخصوم الجارية.

الفرع الثاني : حساب بعض المؤشرات المالية الخاصة بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية

أولاً / مؤشرات التوازن المالي

تتمثل مؤشرات الأداء المالي في التوازن المالي وهي رأس المال العامل، الاحتياج في رأس المال العامل والخزينة.

1/ رأس المال العامل

الجدول رقم (3-2) : حساب رأس المال العامل

البيان	2018	2019	2020
الأموال الدائمة	3923392306	3972813703	4051605852,20
الاستخدامات الثابتة	2291619126	2317651500	2398739924,13
رأس المال العامل	1631773180	1655162209	1652865928,07

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات مؤسسة سوناريك وحدة فرجية للسنوات الثلاث (2018، 2019، 2020).

نلاحظ من خلال الجدول (2-3) بأن رأس المال العامل موجب في سنوات الدراسة الثلاثة وهذا يعتبر مؤشر لوضع مالي جيد للمؤسسة، يمكنها من تسديد ديونها أي تغطية جزء من أصولها غير جارية باستعمال هذا الفائض، حيث شهد ارتفاع ملحوظ خلال سنة 2019، حيث بلغت قيمة الزيادة (23389029 دج) وهذا راجع إلى زيادة الأموال الدائمة وبالتحديد الخصوم غير جارية، وفي سنة 2020 شهدت انخفاضا بقيمة (-2296280.93 دج) وهذا راجع لانخفاض حجم الخصوم غير جارية مقارنة بالسنة الماضية.

2/ الاحتياج في رأس المال العامل

الجدول رقم (2-4) حساب الإحتياج في رأس المال العامل

2020	2019	2018	البيان
1790613460,13	1094177095	1219711833	(الأصول المتداولة للاستغلال + الأصول المتداولة خارج الاستغلال
1036032341,64	226114532	128118290	الخصوم المتداولة للاستغلال + الخصوم المتداولة خارج الاستغلال
754581118,49	868062561	1092093542	الاحتياج في رأس المال العامل

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات مؤسسة سوناريك وحدة فرجيوة للسنوات الثلاث (2018، 2019، 2020).

نلاحظ من خلال الجدول (2-4) الذي يبين تطور الاحتياج في رأس المال العامل خلال السنوات الثلاث الأخيرة أن هذا الأخير موجب، وهذا يدل على احتياج المؤسسة لموارد أخرى لتغطية احتياجات الدورة حيث شهد انخفاضا في سنة 2019 بقيمة (-224030981 دج) نتيجة الزيادة في حجم الخصوم الجارية مقارنة بالانخفاض في الأصول المتداولة للاستغلال، كما شهد كذلك انخفاضا في سنة 2020 (-113481445.51 دج).

3/ الخزينة

الجدول (2-5) حساب الخزينة

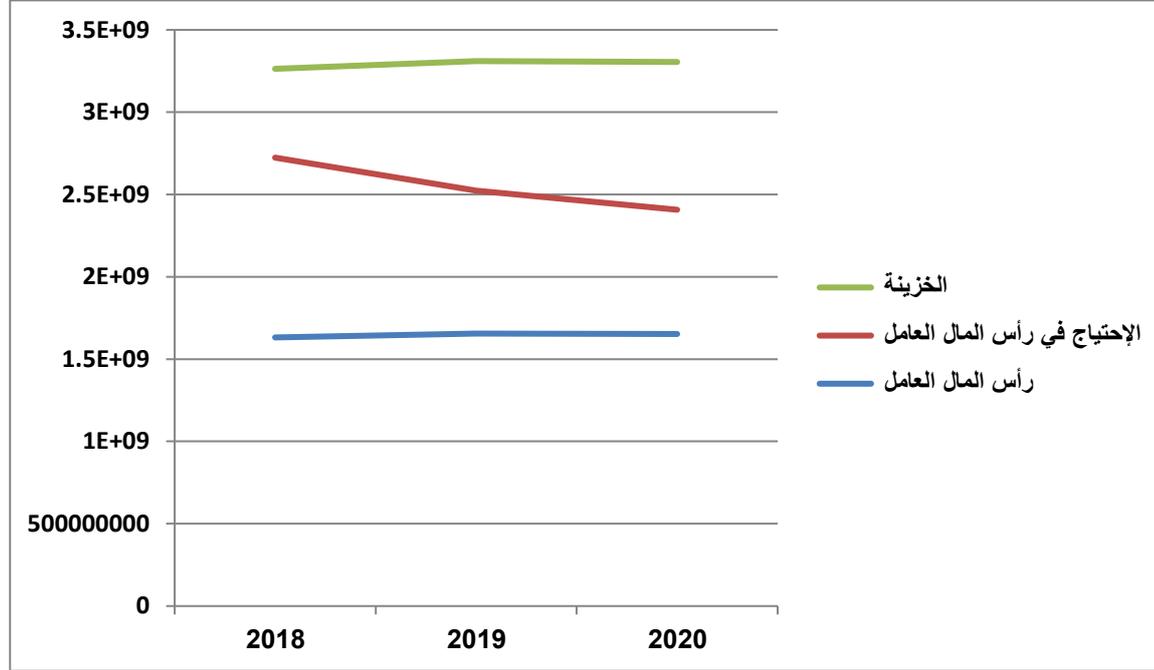
2020	2019	2018	البيان
1652865928,07	1655162209	1631773180	رأس المال العامل
754581118,49	868062561	1092093542	الاحتياج في رأس المال العامل
898284809,58	787099648	539679638	الخزينة

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم: (2-3) و(2-4).

نلاحظ من خلال الجدول (2-5) أن خزينة مؤسسة سوناريك كانت موجبة طوال الثلاث سنوات، وهذا يدل على تغطية احتياجات الدورة برأس المال العامل مع تحقيق فائض، حيث بلغت الخزينة سنة 2018 (5396679638 دج) لتشهد ارتفاعا سنة 2019 ب (247420010 دج)، وهذا راجع لانخفاض احتياج

في رأس المال العامل والزيادة في حجم رأس المال، لتشهد ارتفاعا سنة 2020 بقيمة (111185161,58 دج) وهذا راجع لانخفاض احتياج في رأس المال العامل و الانخفاض في حجم رأس المال.

الشكل رقم : (2-4) : منحنى تطور مؤشرات التوازن المالي



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (2-5).

ثانيا/النسب المالية

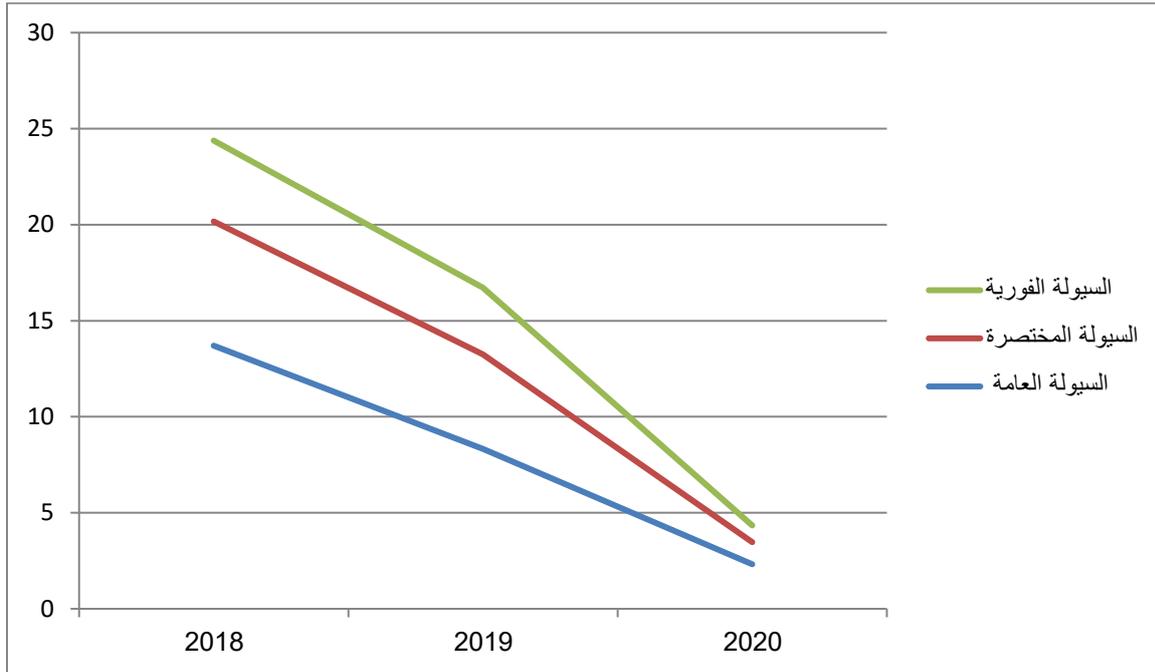
1/نسب السيولة

الجدول رقم (2-6) : حساب نسب السيولة لمؤسسة سوناريك خلال الفترة (2020-2018)

السنوات			البيان	
2020	2019	2018	الطريقة	النسبة
2.32	8.32	13.73	الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل	السيولة العامة
1.15	4.93	6.47	(الأصول المتداولة - المخزون) / الديون قصيرة الأجل	السيولة المختصرة
0.87	3.48	4.21	خزينة الأصول / الديون قصيرة الأجل	السيولة الفورية

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات مؤسسة سوناريك وحدة فرجية للسنوات الثلاث (2018، 2019 ، 2020).

الشكل رقم (2-5) : تطور نسب السيولة لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية



المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (2-6) .

يتضح من الجدول (2-6) والشكل (2-5) أن هناك تذبذب في نسب السيولة خلال سنوات الدراسة حيث شهدت انخفاضا خلال سنتي 2019 و2020 هذا يعكس السياسة المتقلبة في مجال السيولة كما نلاحظ أن مقدار السيولة مبالغ فيه خلال السنوات الثلاثة الأمر الذي يعبر عن مستوى أداء مالي غير مستقر .

بالنسبة للسيولة العامة تراوحت ما بين (1.15) و (13.7) هي بذلك تجاوزت الحد الأدنى، وبالتالي فالمؤسسة في مأمن من خطر التوقف عن الدفع في الأجل القصير، وبالرغم من أن المؤسسة قادرة على تسديد ديونها قصيرة الأجل إلا أن خبراء التحليل المالي يؤكدون على أن مثل هذه الوضعية غير ملائمة للمؤسسة.

أما بالنسبة للسيولة المختصرة تتراوح ما بين (1.15) و (6.47) و هي تفوق النسبة المثلى التي يجب أن تكون ضمن المجال (0.3-0.5) فالأصول السريعة تحول إلى سيولة في المؤسسة تغطي الخصوم الجارية، و بالتالي فإن المؤسسة قادرة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل.

نسبة السيولة الفورية (السريعة) تراوحت ما بين (0.87) و (4.21) و هي تفوق النسبة النموذجية التي تكون ضمن المجال (0.2-0.3) أي أن السيولة الجاهزة للمؤسسة مرتفعة، وبالتالي تستطيع المؤسسة الاعتماد على المساهمة النقدية الجاهزة في تسديد التزاماتها قصيرة الأجل، كما يعني هذا أن المؤسسة احتفظت بأموال سائلة أكثر من حاجتها.

2/ نسب النشاط

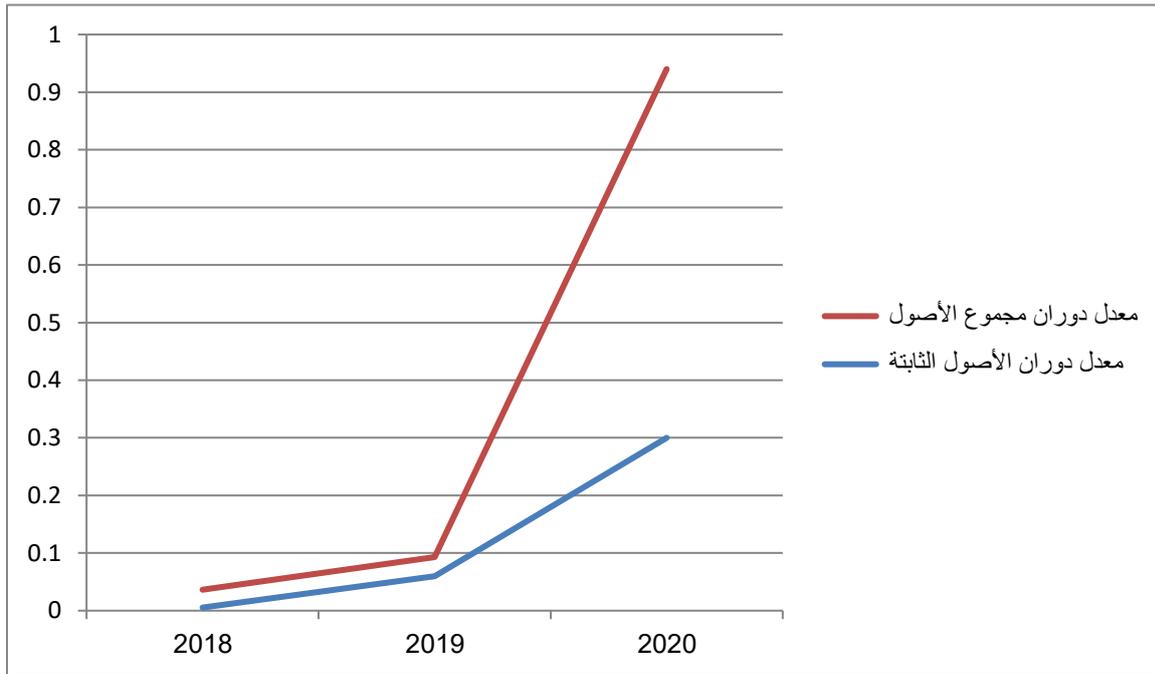
تكمن أهمية حساب هذه النسب كونها أداة لقياس فعالية إدارة المؤسسة في استغلال مواردها و إدارة موجوداتها حيث تحدد مقدار مساهمة كل عنصر مستثمر ضمن أصول المؤسسة في تحقيق رقم الأعمال، و يتم حسابها كالتالي:

الجدول رقم (2-7) :حساب نسب النشاط لمؤسسة سوناريك خلال الفترة (2018- 2020)

السنوات			البيان	
2020	2019	2018	الطريقة	النسبة
0.64	0.033	0.031	رقم الأعمال / مجموع الأصول	معدل دوران مجموع الأصول
0.30	0.060	0.0054	رقم الأعمال / الأصول الثابتة	معدل دوران الأصول الثابتة

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات و جداول حسابات النتائج لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية للسنوات الثلاث (2018، 2019 ، 2020).

الشكل رقم (2-6) : يمثل نسب نشاط مؤسسة سوناريك وحدة فرجية



المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (2-7).

من الجدول رقم (2-7) و الشكل رقم (2-6) اللذان يمثلان تطور معدل دوران مجموع الأصول و معدل دوران مجموع الأصول الثابتة، حيث يقدر معدل دوران إجمالي الأصول ب (0.031) و هذا يعني أن كل دينار مستثمر في المؤسسة في سنة 2018 يولد رقم أعمال قدره (0.031) دينار، أما في سنة 2019 انخفض معدل دوران الأصول إلى (0.033) حيث يولد رقم أعمال قدره (0.033) لكل دينار مستثمر في المؤسسة، وعاد للارتفاع سنة 2020 إذ أصبح يولد رقم أعمال قدره (0.64) لكل دينار مستثمر في

المؤسسة، أما بالنسبة لمعدل دوران الأصول الثابتة فهو يقيس هذه الأخيرة على تحقيق رقم أعمال، ففي سنة 2019 قدر بـ (0.0054) و هذا يعني أن كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يولد (0.0054)، و في سنة 2020 ارتفع إلى (0.30) و هذا يدل على عدم كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها الثابتة.

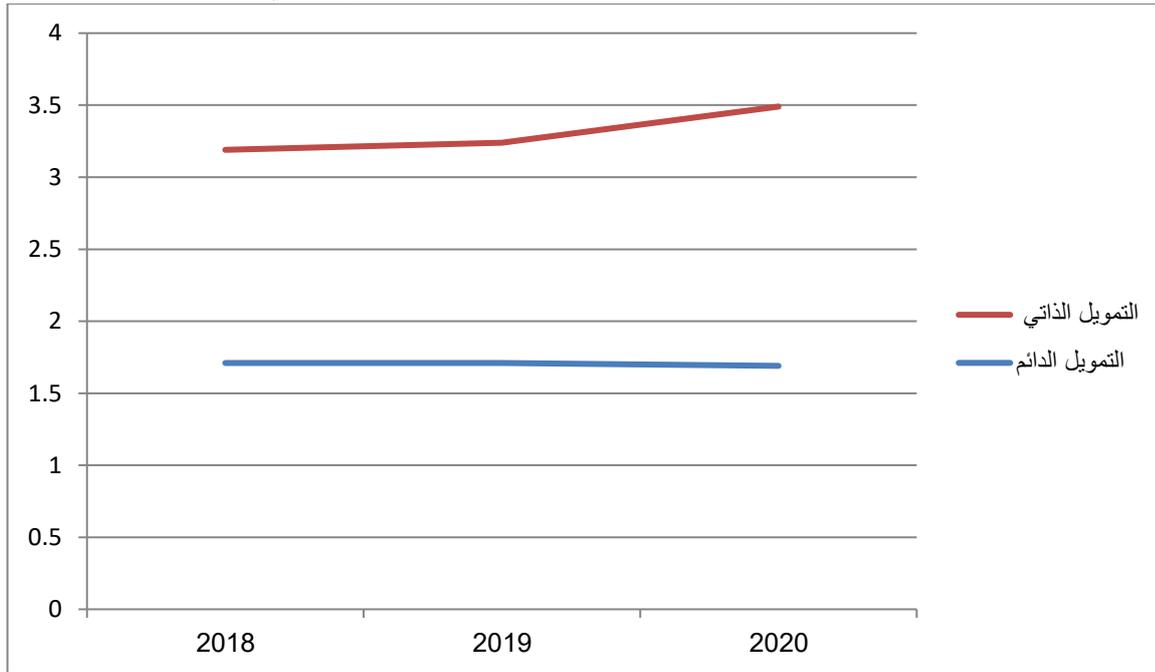
3/نسب التمويل الدائم و التمويل الذاتي:

الجدول رقم (2-8) : يمثل نسب التمويل الدائم و التمويل الذاتي

السنوات			البيان	
2020	2019	2018	الطريقة	النسبة
1.69	1.71	1.71	الأموال الدائمة / الاستخدامات الثابتة	التمويل الدائم
1.54	1.53	1.48	الأموال الخاصة / الاستخدامات الثابتة	التمويل الذاتي

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات مؤسسة سوناريك وحدة فرجية للسنوات الثلاث (2018، 2019، 2020).

الشكل رقم (2-7) : يمثل نسب التمويل الدائم و التمويل الذاتي



المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم:(2-8).

نلاحظ من نتائج الجدول (2-8) و الشكل رقم (2-7) أن جميع نسب التمويل الدائم و التمويل الذاتي موجبة و أكبر من واحد خلال سنوات الدراسة مما يدل على أن المؤسسة باستطاعتها تمويل استخداماتها الثابتة بمواردها الدائمة، ولها القدرة على تمويل استخداماتها الثابتة بمواردها الدائمة ولها القدرة على تمويل استخداماتها الثابتة بأموالها الخاصة.

4/ نسب المردودية :

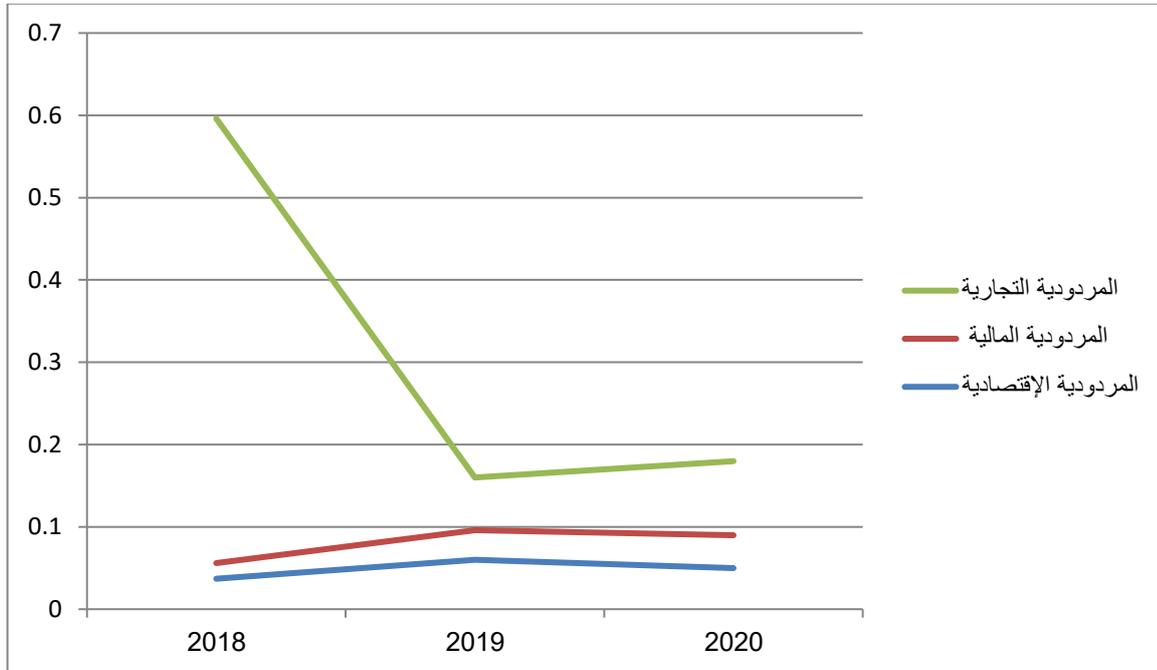
تقيس قدرة الأموال الموظفة على تحقيق عوائد مالية بصفة مستمرة و يتم حساب نسبها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-9) : حساب نسب المردودية لمؤسسة سوناريك خلال الفترة (2018/2020)

السنوات			البيان	
2020	2019	2018	العلاقة	النسبة
0.05	0.060	0.037	الفائض الإجمالي للاستغلال / مجموع الأصول	المردودية الاقتصادية
0.04	0.036	0.019	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	المردودية المالية
0.09	0.064	0.54	نتيجة الدورة / رقم الأعمال خارج الرسم	المردودية التجارية

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات وجدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية للسنوات الثلاث (2018، 2019 ، 2020).

الشكل رقم (2-8) : يمثل نسب المردودية لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية



المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم: (2-9).

4-1/ المردودية الاقتصادية

يوضح الجدول (2-9) و الشكل (2-8) تذبذب قيمة المردودية حيث بلغت في سنة 2018 (0.037)، وهذا يدل أن كل 1 دينار مستثمر يدر (0.037) و على أن المردودية الاقتصادية ضعيفة، وهذا راجع إلى الارتفاع الكبير لأصول المؤسسة مقارنة بنتيجة فائض الاستغلال التي تحققه، وتحسنت خلال سنة 2019 لتبلغ أعلى قيمة (0.060) وهذا يدل على تحسن الأداء المالي للمؤسسة، وفي سنة 2020 شهدت انخفاضا بلغ (0.05).

4-2/المردودية المالية:

نلاحظ من الجدول (2-9) و الشكل (2-8) تذبذب قيمة المردودية المالية حيث بلغت سنة 2018 (0.019)، و هذا يدل أن كل 1 دينار من الأموال الخاصة (0.019) دينار من النتيجة الصافية، ومن ثم الارتفاع مرة أخرى ليصل إلى (0.036) في سنة 2019، كما شهدت ارتفاعا خلال سنة 2020 إلى (0.036) هذا يدل على التسيير الحسن للموارد المالية للمؤسسة في استغلال الأموال الخاصة.

4-3/المردودية التجارية:

وهي تعكس الربح المحقق من المبيعات الصافية فكل 1 دينار من رقم الأعمال يولد نتيجة صافية تقدر بـ (0.044) ، (0.064) ، (0.40) خلال سنوات الدراسة و قد سجلت أعلى نسبة خلال سنة 2020. و هذا راجع لارتفاع النتيجة الصافية.

الفرع الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية

من خلال تحليل النتائج المتوصل إليها لدور التدقيق الداخلي وتأثيره على مؤشرات الأداء المالي نستنتج ما يلي:

أولاً/ رأس المال العامل

نلاحظ أن رأس المال العامل موجب خلال سنوات الدراسة، وهذا ما يدل على أنه مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي للمؤسسة، وتعد الحالة العادية لرأس المال العامل الذي يجب تحقيقه.

ثانياً/الاحتياج في رأس المال العامل

نلاحظ أن الاحتياج في رأس المال العامل موجب خلال سنوات الدراسة، وهذا يعني أن المؤسسة لا تغطي كل احتياجات الدورة الاستغلالية، إلا أنه يشهد انخفاضاً خلال تطوره، مما يدل على أن المؤسسة تسعى لتغطية كل احتياجاتها باستخدام موارد أخرى.

ثالثاً/ الخزينة

تظهر الخزينة موجبة خلال فترة الدراسة، وهذا يعني أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة، وبالرغم من الزيادة في الخزينة نتيجة الانخفاض في الاحتياج لرأس المال العامل، إلا أن الخزينة تبقى موجبة خلال السنوات الثلاث، مما يدل على التوازن المالي المحقق.

من خلال ما تقدم نستخلص أن للتدقيق الداخلي باستخدام المؤشرات المالية أثر إيجابي في تحقيق التوازن المالي، وبالتالي تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية.

المبحث الثاني: الطريقة والإجراءات

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، ولتحقيق هدف الدراسة اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي، عبر استخدام الأسلوب المتضمن العديد من الطرق والمعالجات الإحصائية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وكذا استعراض مختلف النتائج المتحصل عليها من أفراد العينة، إضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة للحكم على صحتها.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة وعينتها

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مجتمع الدراسة وعينتها، حيث تم في هذه الدراسة اختيار المؤسسة الوطنية لتسيير وتحقيق الصناعات المترابطة وحدة سوناريك بفرجية كميدان لدراسة الحالة، وبطريقة المسح الشامل حيث يتألف مجتمع الدراسة من مجموعة من الموظفين بهذه المؤسسة البالغ عددهم 250 عامل. أما فيما يخص عينة الدراسة فتم اختيار عينة بلغ عددها 35 فرد، حيث قمنا بتوزيع 35 استمارة استبيان وتم استردادها بكامل عددها، وبهذا يكون عدد استمارات الاستبيان الصالح للتحليل 35 استمارة أي بنسبة 100%.

المطلب الثاني: أداة الدراسة وأدوات المعالجة الإحصائية المستخدمة

حيث سنتطرق في هذا المطلب لأدوات الدراسة، بالإضافة إلى مختلف أدوات المعالجة الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة.

الفرع الأول: أدوات الدراسة

بغية الوصول إلى الهدف من هذه الدراسة تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للحصول على البيانات والمعلومات القابلة للوصف والتحليل.

أولاً: المصادر الثانوية

وتتمثل هذه المصادر في الكتب والمجلات العلمية ومختلف الرسائل الجامعية، التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر، وذلك للوقوف على الأسس العلمية الحديثة المرتبطة بالدراسة موضوع البحث والتي ساعدت في بناء الإطار النظري للدراسة.

ثانياً: المصادر الأولية

وتتمثل في الاستبيان، وذلك بغرض توفير المعلومات المتعلقة بالدراسة فقد صمم الاستبيان بعد الأخذ بآراء مجموعة من المحكمين في مجال موضوع الدراسة التي استهدفت الحصول على البيانات الأولية لاستكمال الجانب التطبيقي للدراسة وتضمن الاستبيان ثلاثة أجزاء وهي:

1/ الجزء الخاص بالمتغيرات الديمغرافية والمهنية لعينة الدراسة من خلال عدة متغيرات (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية)، لغرض وصف أفراد عينة الدراسة وإجراء بعض المقارنات في ضوء المتغيرات الديمغرافية والمهنية.

2/ الجزء الثاني تمثل في أبعاد التدقيق الداخلي للمؤسسة وتضمن 15 فقرة مقسمة إلى ثلاثة أبعاد وهي كالتالي:

ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	جودة التدقيق الداخلي	تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي
5	5	5

وتتراوح مدى الاستجابة من (1-5) وفق مقياس likert الخماسي كالآتي:

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	2	3	4	5

3/ الجزء الثالث تمثل في الأداء المالي وتضمن 05 عبارات وتتراوح مدى الاستجابة من (1-5) وفق مقياس likert الخماسي كالآتي:

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	2	3	4	5

الفرع الثاني: أدوات المعالجة الإحصائية المستخدمة

للإجابة عن عبارات استبيان الدراسة واختبار فرضياتها تم اللجوء إلى استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- ✓ التكرار والنسب المئوية؛
- ✓ معامل ألفا كرو نباخ (Alpha Cranbach) للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بهدف الإجابة عن عبارات استبيان الدراسة ومعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من أبعاد الدراسة؛

✓ اختبار "t" لعينة واحدة ذلك للتحقق من معنوية الفقرة؛

✓ تحليل الانحدار المتعدد والبسيط لمعرفة العلاقة والتأثير بين متغيرات الدراسة؛

✓ مستوى الأهمية والذي تم احتسابه وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{مدى التطبيق} = \frac{\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}}{3}$$

$$\text{مدى التطبيق} = \frac{3}{(5-1)} = 1.33$$

وبناء على ذلك تكون:

- الأهمية المنخفضة من 1 إلى 2.33؛
- الأهمية المتوسطة من 2.34 إلى 3.66؛
- الأهمية المرتفعة من 3.67 فأكثر.

المطلب الثالث: صدق أداة الدراسة وثباتها

سنتطرق في هذا المطلب إلى الصدق الظاهري بالإضافة إلى ثبات أداة الدراسة.

الفرع الأول: الصدق الظاهري

للتحقق من الصدق الظاهري للاستبيان تم عرضه على مجموعة من المحكمين تألفت من 05 أساتذة من أعضاء الهيئة التدريسية بالمركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميلة متخصصين في علوم الاقتصاد وعلوم التسيير وأسماء هؤلاء المحكمين مذكورة (في الملحق رقم: 11).

وقد تم الاستجابة لآراء المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء الاقتراحات المقدمة وبذلك خرج الاستبيان بصورته النهائية (في الملحق رقم:10).

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

تم اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، حيث تم تقييم تماسك المقياس بحساب Alpha Cranbach، والذي يشير إلى قوة التماسك بين فقرات الاستبيان، وللتحقق من ثبات أداة الدراسة بهذه الطريقة طبقت معادلة Alpha Cranbach على أفراد العينة، وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة، لكن من الناحية التطبيقية يعد ($\text{Alpha} \geq 0.60$) معقولاً في البحوث المتعلقة بالإدارة والعلوم الإنسانية والجدول رقم (2-10) يبين نتائج أداة الثبات لهذه الدراسة.

الجدول رقم(2-10):معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبيان معامل ألفا كرونباخ

محاو الاستبيان	البعد	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
1	أبعاد التدقيق الداخلي	15	0.926
1-1	ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	05	0.857
2-1	جودة التدقيق الداخلي	05	0.797
3-1	تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي	05	0.849
2	الأداء المالي	05	0.827
	الاستبيان ككل	20	0.937

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

تدل مؤشرات ألفا كرونباخ أعلاه على تمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال وبقدرتها على تحقيق أغراض الدراسة، حيث أن معاملات الثبات ألفا كرونباخ لجميع أبعاد الدراسة كانت أكبر من (0.60) حيث تراوحت قيمتها ما بين (0.797) و(0.926)، في حين بلغ معامل ثبات الأداة ككل (0.937) وهو أعلى من (0.60).

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

سنقوم في هذا المبحث باستعراض أهم النتائج التي توصلت إليها دراستنا مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: وصف المتغيرات الديمغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم(2-11) المتغيرات الديمغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية).

الجدول رقم (2-11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية والمهنية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
1	الجنس	ذكر	27	77.1%
		أنثى	8	22.9%
2	الفئة العمرية	أقل من 30 سنة	5	14.3%
		بين 30-39 سنة	14	40%
		بين 40-49 سنة	10	28.6%
		50 سنة فأكثر	6	17.1%
3	المؤهل العلمي	ثانوي فأقل	9	25.7%
		جامعي	26	74.3%
		دراسات عليا	0	0.00%
4	المركز الوظيفي	مدير	1	2.9%
		نائب مدير	2	5.7%
		رئيس مصلحة	14	40%
		موظف إداري	18	51.4%
5	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	3	8.6%
		بين 5-10 سنوات	17	48.6%
		بين 11-15 سنة	4	11.4%
		16 سنة فأكثر	11	31.4%

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

يشير الجدول رقم (2-11) إلى نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الديمغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة حيث يوضح أن 77.1% هم من الذكور وهي الأعلى من نسبة الإناث التي بلغت 22.9%، أما بالنسبة للفئة العمرية فإن أكبر نسبة في العينة هي ممن تتراوح أعمارهم من 30 إلى 39 سنة بنسبة 40%، أما النسبة الأقل كانت 14.3% للفئة العمرية الأقل من 30 سنة.

وفيما يخص المؤهل العلمي بينت النتائج أن نسبة 25.7% لديه مستوى ثانوي فأقل، أما نسبة 74.3% لديهم مستوى جامعي، أما الدراسات العليا كانت معدومة النسبة، في حين المركز الوظيفي فإن أكبر نسبة كانت 51.4% للموظفين الإداريين، تليها نسبة 40% لرؤساء المصالح، في حين نسبة 5.7% حاز عليها نائب مدير، أما مركز المدير بنسبة 2.9%.

أما الخبرة المهنية فقد أظهرت النتائج أن أعلى نسبة كانت 48.6% للفئة التي تراوحت عدد سنوات الخبرة بين 5-10 سنوات، ثم تلتها من خبرتهم 16 سنة فأكثر بنسبة 31.4%، أما نسبة 11.4% فكانت لمن تراوحت خبرتهم المهنية بين 11-15 سنة، أما أقل نسبة لمن كانت خبرتهم المهنية أقل من 5 سنوات بنسبة 8.6%.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لعبارات الاستبيان

في هذا المطلب نستعرض التحليل الإحصائي لنتائج استجابة أفراد عينة الدراسة للمتغيرات التي اعتمدت على عرض المؤشرات الإحصائية الأولية لإجاباتهم من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغيرات الدراسة، وكذا اختبار "t" للتحقق من معنوية العبارة، وكذا ترتيب مستوى الأهمية لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة.

الفرع الأول: تحليل عبارات أبعاد التدقيق الداخلي

لوصف مستوى أهمية أبعاد التدقيق الداخلي في المؤسسة الوطنية وتحقيق الصناعات المترابطة وحدة سوناريك فرجية، لجئنا إلى استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاختبار "t" للتحقق من معنوية وأهمية الفقرة.

أولاً: تحليل عبارات بعد ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي

الجدول رقم (2-12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة "t" ومستوى الدلالة لبعده ممارسات أنشطة التدقيق

الداخلي

الرقم	عبارات بعد ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t" المحسوبة	Sig مستوى الدلالة	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
1	تكون وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة عن باقي وظائف المؤسسة.	3.86	1.033	22.089	0.000	4	مرتفعة
2	يلتزم المدقق الداخلي بالحياد عند أداء مهامه لاجتناب كل ما من شأنه أن يجعله في وضعية تضارب المصالح.	3.80	1.324	16.980	0.000	5	مرتفعة
3	يقوم المدقق الداخلي بالتوصيف الوظيفي لمختلف المستويات التنظيمية للمؤسسة.	3.86	0.912	25.018	0.000	3	مرتفعة
4	يقوم المدقق الداخلي بوضع خطة عمل تساعد في عملية التحقيق.	4.20	0.933	26.630	0.000	2	مرتفعة
5	يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير مكتوب إلى الإدارة العليا عن أعمال التدقيق ونتائجه والتوصيات اللازمة.	4.26	0.950	26.511	0.000	1	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.99	0.831	28.436	0.000	/	مرتفعة

المصدر: إعداد الطالبين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

يشير الجدول رقم (2-12) إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة ببعده ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (3.80-4.26)، وانحراف معياري ما بين (0.912-1.324)، وبمستوى أهمية مرتفعة وقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3.99)، على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى الأهمية المرتفعة لبعده ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في مؤسسة سوناريك وحدة فرجيو، وبناء على نتائج الجدول أعلاه يمكن استخلاص ما يلي:

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (1) يساوي (3.86) وبانحراف معياري قدره (1.033) وبهذا فهي تحصل على المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند

مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة مستقلة عن باقي وظائفها.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (2) يساوي (3.80) وبانحراف معياري قدره (1.324)، وبهذا فهي تحصل على المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الداخلي يلتزم بالحياد عند أداء مهامه بالمؤسسة.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (3) يساوي (3.86) وبانحراف معياري قدره (0.912) وبهذا فهي تحصل على المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الداخلي بالمؤسسة يعمل على التوصيف الوظيفي لمختلف المستويات التنظيمية.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (4) يساوي (4.20) وبانحراف معياري قدره (0.933) وبهذا فهي تحصل على المرتبة الثانية من حيث الأهمية، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الداخلي يضع خطة عمل تساعد في عملية التحقيق.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (5) يساوي (4.26) وبانحراف معياري قدره (0.950) وبهذا فهي تحصل على المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الداخلي بالمؤسسة يقدم تقرير مكتوب إلى الإدارة العليا عن أعمال التدقيق.

ثانياً: تحليل عبارات بعد جودة التدقيق الداخلي

الجدول رقم (2-13): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري وقيمة "t" ومستوى الدلالة لبعده جودة التدقيق الداخلي

الرقم	عبارات بعد جودة التدقيق الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t" المحسوبة	Sig مستوى الدلالة	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
6	تعتمد جودة التدقيق الداخلي على مدى رقابة الوحدات المعنية بالتدقيق في المؤسسة ومتابعتها حسب البرنامج المخطط له.	4.06	0.838	28.637	0.000	2	مرتفعة
7	يؤثر أداء الموظفين والتزامهم داخل المؤسسة بالإجراءات والسياسات الموضوعية على ضمان الامتثال لمعايير التدقيق الداخلي.	4.00	1.057	22.384	0.000	3	مرتفعة
8	يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير يعكس وضعية نشاط المؤسسة ومدى تطبيق المبادئ المالية والمحاسبية المتعارف عليها.	3.80	1.232	18.249	0.000	5	مرتفعة
9	تمكن الخبرة المهنية المدقق الداخلي من تحديد خطط التدقيق لتنفيذها كما هو مخطط له.	4.26	1.010	24.935	0.000	1	مرتفعة
10	تعمل لجنة التدقيق الداخلي وفق خطة دورية تمكن من تحسين جودة التدقيق الداخلي.	3.86	0.772	29.542	0.000	4	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.99	0.740	31.950	0.000	/	مرتفعة

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

يشير الجدول رقم (2-13) إلى إجابات أفراد عينات الدراسة عن العبارات المتعلقة ببعده جودة التدقيق الداخلي إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (3.80-4.26) ، وانحراف معياري ما بين (0.772-1.232)، وبمستوى أهمية مرتفعة وقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3.99)، على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى الأهمية المرتفعة لبعده جودة التدقيق الداخلي في مؤسسة سوناريك وحدة فرجيو و بناء على نتائج الجدول أعلاه يمكن استخلاص ما يلي:

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (6) يساوي (4.06) وبانحراف معياري قدره (0.838) وبهذا تحصل على المرتبة الثانية من حيث الأهمية، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 $\alpha \leq$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن جودة التدقيق الداخلي تعتمد على مدى رقابة الوحدات المعنية بالتدقيق في المؤسسة ومتابعتها.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (7) يساوي (4.00) وبانحراف معياري قدره (1.057)، وبهذا تحصل على المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 $\alpha \leq$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن ضمان الامتثال لمعايير التدقيق الداخلي مرتبط بمدى التزام الموظفين بالإجراءات والسياسات المعمول بها.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (8) يساوي (3.80) وبانحراف معياري قدره (1.232)، وبهذا تحصل على المرتبة الخامسة من حيث الأهمية، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 $\alpha \leq$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الداخلي يعكس وضعيّة نشاط المؤسسة من حيث تطبيق المبادئ المالية والمحاسبية المتعارف عليها بالتقرير المعد من طرفه.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (9) يساوي (4.26) وبانحراف معياري قدره (1.010) وبهذا فهي تحصل على المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 $\alpha \leq$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن الخبرة المهنية للمدقق الداخلي تكسبه الفعالية في تحديد خطط التدقيق لتنفيذها.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (10) يساوي (3.86) وبانحراف معياري قدره (0.772) وعليه تحصل على المرتبة الرابعة من حيث الأهمية، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 $\alpha \leq$) مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن لجنة التدقيق الداخلي تعمل وفق خطة دورية تمكن من تحسين جودة التدقيق الداخلي.

ثالثاً: تحليل عبارات بعد تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي

الجدول رقم (2-14): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري وقيمة "t" ومستوى الدلالة لبعء تقييم وتطوير إدارة المخاطر

للتدقيق الداخلي

الرقم	عبارات بعد تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t" المحسوبة	Sig مستوى الدلالة	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
11	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحديد مستويات المخاطر الموجودة بالمؤسسة.	3.94	0.906	25.757	0.000	4	مرتفعة
12	يقوم المدقق الداخلي بوضع نظم وإجراءات التدقيق الداخلي (الخطة) بناء على دراسة للمخاطر التي تواجه المؤسسة بشكل دوري.	3.97	0.822	28.584	0.000	3	مرتفعة
13	يهدف المدقق الداخلي إلى تطوير برامج محددة لمواجهة المخاطر وتقليصها إلى الحد الأدنى من أجل الحفاظ على أصول المؤسسة.	3.91	1.011	22.908	0.000	5	مرتفعة
14	يعمل التدقيق الداخلي على فحص وتقييم السجلات المالية والمحاسبية ومطابقتها مع العمليات التشغيلية للمؤسسة وأصولها.	4.14	0.845	29.000	0.000	1	مرتفعة
15	يساعد التدقيق الداخلي في التخفيف من المخاطر المالية من خلال مراقبة التسيير.	4.03	1.014	23.500	0.000	2	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	4.00	0.729	32.451	0.000	/	مرتفعة

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

يشير الجدول رقم (2-14) إلى إجابات أفراد عينات الدراسة عن العبارات المتعلقة ببعء تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (3.91-4.14)، وانحراف معياري ما بين (0.822-1.014)، وبمستوى أهمية مرتفعة وقد بلغ المتوسط الحسابي العام (4.00)، على

مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى الأهمية المرتفعة لبعده تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي في مؤسسة سوناريك وحدة فرجيو وبناء على نتائج الجدول أعلاه يمكن استخلاص ما يلي:

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (11) يساوي (3.94) وبانحراف معياري قدره (0.906) وبهذا تحصل على المرتبة الرابعة من حيث الأهمية، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الداخلي يساعد الإدارة في تحديد مستويات المخاطر بالمؤسسة.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (12) يساوي (3.97) وبانحراف معياري قدره (0.822) وبهذا تحصل على المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الداخلي يقوم بوضع نظم وإجراءات التدقيق الداخلي (الخطة) بناء على دراسة للمخاطر التي تواجه المؤسسة.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (13) يساوي (3.91) وبانحراف معياري يساوي (1.011)، وبهذا تحصل على المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الداخلي يهدف إلى تطوير البرامج لمواجهة المخاطر وتقليصها للحفاظ على أصول المؤسسة.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (14) يساوي (4.14) وبانحراف معياري قدره (0.845) وبهذا فهي تحصل على المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الداخلي يعمل على فحص وتقييم السجلات المالية والمحاسبية لمطابقتها مع العمليات التشغيلية للمؤسسة وأصولها.

✓ المتوسط الحسابي للعبارة (15) يساوي (4.03) وبانحراف معياري قدره (1.014) وعليه تحصل على المرتبة الثانية من حيث الأهمية، والقيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الداخلي بالمؤسسة يساعد في التخفيف من المخاطر المالية.

الفرع الثاني: تحليل عبارات الأداء المالي

الجدول رقم(2-15): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري وقيمة"t" ومستوى الدلالة لعبارات الأداء المالي

الرقم	عبارات الأداء المالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة"t" المحسوبة	Sig مستوى الدلالة	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
16	تعزز المؤسسة أدائها المالي من خلال الاستراتيجية المالية للالتزام بالقواعد والقوانين ذات العلاقة.	3.83	0.618	36.670	0.000	4	مرتفعة
17	تعمل المؤسسة على تفعيل النظام المحاسبي والرقابة المالية من أجل الاستغلال الأمثل لمواردها مما يزيد من ربحيتها.	4.09	0.702	34.445	0.000	2	مرتفعة
18	إعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسة يمكنها من تحديد نسبة سيولة تكون كافية لسداد التزاماتها اتجاه الغير.	3.80	0.833	26.984	0.000	5	مرتفعة
19	يمكن المستوى الوظيفي الفعال للمؤسسة من تحسين مردوديتها مما يزيد من معدلات العائد على الاستثمار.	3.89	0.900	25.541	0.000	3	مرتفعة
20	تساعد الرقابة الدورية المؤسسة على اكتشاف نقاط القوة والضعف في أدائها المالي والتشغيلي وذلك من خلال الاستعانة بتحليل بعض المؤشرات المالية.	4.14	0.912	26.871	0.000	1	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.95	0.616	37.913	0.000	/	مرتفعة

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

يشير الجدول رقم(2-15) إلى إجابات أفراد عينات الدراسة عن العبارات المتعلقة بالأداء المالي إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد بين (3.80-4.14)، وانحراف معياري ما بين (0.618-0.912)، وبمستوى أهمية مرتفعة وقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3.95)، على مقياس ليكرت الخماسي

الذي يشير إلى الأهمية المرتفعة للأداء المالي في مؤسسة سوناريك وحدة فرجيوة وبناءا على نتائج الجدول أعلاه يمكن استخلاص ما يلي:

- ✓ المتوسط الحسابي للعبارة (16) يساوي (3.83) وبانحراف معياري قدره (0.618) وبهذا تحصل على المرتبة الرابعة من حيث الأهمية، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسة تعزز أدائها المالي من خلال وضع استراتيجية مالية بناءا على القواعد والقوانين ذات العلاقة.
- ✓ المتوسط الحسابي للعبارة (17) يساوي (4.09) وبانحراف معياري قدره (0.702) وعليه تحصل على المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسة تعمل على تفعيل النظام المحاسبي والرقابة المالية من أجل الاستغلال الأمثل لمواردها مما يزيد من ربحيتها.
- ✓ المتوسط الحسابي للعبارة (18) يساوي (3.80) وبانحراف معياري يساوي (0.833)، وبهذا تحصل على المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن إعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسة يمكنها من تحديد نسبة سيولة تكون كافية لسداد التزاماتها.
- ✓ المتوسط الحسابي للعبارة (19) يساوي (3.89) وبانحراف معياري قدره (0.900)، وبهذا تحصل على المرتبة الثالثة من حيث الأهمية، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن المستوى الوظيفي الفعال للمؤسسة يساعد على تحسين مردوديتها مما يزيد من معدلات العائد على الاستثمار.
- ✓ المتوسط الحسابي للعبارة (20) يساوي (4.14) وبانحراف معياري قدره (0.912) وبهذا فهي تحصل على المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية ($\text{Sig} = 0.000$) لذلك تعتبر هذه العبارة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن الرقابة الدورية للمؤسسة تساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف في أدائها المالي والتشغيلي من خلال الاستعانة بتحليل بعض المؤشرات المالية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

ويتضمن هذا المطلب اختبار التوزيع الطبيعي، بالإضافة إلى مناقشة فرضيات الدراسة.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

يقيس هذا الاختبار مدى توزيع البيانات التي تم جمعها توزيعاً طبيعياً، واستناداً لنظرية النزعة المركزية والتي تنص إذا كان حجم العينة أكبر من 30 وله وسط حسابي (μ) وتباين (δ^2) فإن توزيع المعاينة للوسط الحسابي تقترب من التوزيع الطبيعي (ربيع أمين، 2008، صفحة 107).
وبما أن حجم عينة الدراسة تتضمن 35 مشاهدة، ووفقاً لنظرية النزعة المركزية المشار إليها سابقاً، تم التأكد من تحقق افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات، وبالتالي فإن النموذج صالح للتطبيق ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية عند اختبار فرضيات الدراسة.

الفرع الثاني: مناقشة اختبار فرضيات الدراسة

يتناول هذا الفرع اختبار فرضية الدراسة الرئيسية والفرضيات الفرعية من خلال استخدام تحليل الانحدار البسيط والمتعدد.

❖ الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي (ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي) على تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ولاختبار الفرضية تم تقسيمها إلى ثلاثة فرضيات فرعية كالتالي:

❖ الفرضية الفرعية H01:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ويمكن تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين:

✓ **الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على

تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

✓ **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على

تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ولاختبار هذه الفرضيات تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية كما هو موضح في الجدول رقم (2-16) أدناه.

الجدول رقم(2-16):نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين

الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية

Sig مستوى الدلالة	(T) المحسوبة	معامل الانحدار (β)		ddl درجات الحرية	Sig مستوى الدلالة	(F) المحسوبة	معامل التحديد (R ²)	معامل الارتباط (R)	المتغير التابع	
0.000	5.258	2.297	الثابت (Constante)	1	الانحدار	0.000	14.902	0.311	0.558	الأداء المالي
0.000	3.860	0.414	ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	33	البواقي					
				34	المجموع					

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

يوضح الجدول رقم(2-16)أثر ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، إذ بلغ معامل الارتباط $R(0.558)$ عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.311)، أي أن ما قيمته (0.311) من التغير في الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية ناتج عن التغير في مستوى ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، كما بلغت قيمة درجة التأثير $\beta(0.414)$ ، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي يؤدي للزيادة في الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية بقيمة (0.414)، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة (14.902) وهي دالة عند ($\alpha \leq 0.05$)، كما بلغت T المحسوبة (3.860)، وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

❖ الفرضية الفرعية HO2:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ويمكن تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين:

✓ الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الداخلي على تحسين

الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

✓ الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء

المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

لاختبار هذه الفرضيات تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر جودة التدقيق الداخلي على

تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية كما هو موضح في الجدول رقم(2-17) أدناه.

الجدول رقم(2-17):نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر بعد جودة التدقيق الداخلي على تحسين

الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية

Sig مستوى الدلالة	(T) المحسوبة	معامل الانحدار (β)		ddl درجات الحرية	Sig مستوى الدلالة	(F) المحسوبة	معامل التحديد (R ²)	معامل الارتباط (R)	المتغير التابع
0.000	4.199	2.009	الثابت (Constante)	1	0.000	16.973	0.340	0.583	الأداء المالي
0.000	4.120	0.485	جودة التدقيق الداخلي	33					
				34					

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

يوضح الجدول رقم(2-17) أثر جودة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، إذ بلغ معامل الارتباط $R(0.583)$ عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.340) ، أي أن ما قيمته (0.340) من التغير في الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية ناتج عن التغير في مستوى جودة التدقيق الداخلي، كما بلغت قيمة درجة التأثير $\beta(0.485)$ ، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في جودة التدقيق الداخلي يؤدي للزيادة في الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية بقيمة (0.485) ، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة (16.973) وهي دالة عند ($\alpha \leq 0.05$)، كما بلغت T المحسوبة (4.120) وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

❖ الفرضية الفرعية H03:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ويمكن تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين:

✓ الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق

الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

✓ الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي

على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ولاختبار هذه الفرضيات تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر تقييم وتطوير إدارة المخاطر

للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية كما هو موضح في الجدول

رقم (18-2) أدناه.

الجدول رقم(18-2):نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من أثر تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق

الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية

Sig مستوى الدلالة	(T) المحسوبة	معامل الانحدار (β)		ddl درجات الحرية		Sig مستوى الدلالة	(F) المحسوبة	معامل التحديد (R ²)	معامل الارتباط (R)	المتغير التابع
0.001	3.497	1.294	الثابت (Constante)	1	الانحدار	0.000	53.174	0.617	0.786	الأداء المالي
0.000	7.292	0.664	تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي	33	البواقي					
				34	المجموع					

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

يوضح الجدول رقم(18-2) أثر تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، إذ بلغ معامل الارتباط R(0.786) عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد R² فقد بلغ (0.617) أي أن ما قيمته (0.617) من التغير في الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية ناتج عن التغير في مستوى تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي، كما بلغت قيمة درجة التأثير β(0.664)، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي يؤدي للزيادة في الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية بقيمة (0.664)، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة (53.174) وهي دالة عند ($\alpha \leq 0.05$)، كما بلغت T المحسوبة (7.292) وهذا يؤكد عدم صحة الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ويبين الجدول رقم (19-2) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من أثر التدقيق الداخلي (ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي) على تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية.

الجدول رقم(2-19): نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من أثر التدقيق الداخلي(ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي)على تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية

Sig مستوى الدلالة	(T) المحسوبة	معامل الانحدار (β)		ddl درجات الحرية		Sig مستوى الدلالة	(F) المحسوبة	معامل التحديد (R ²)	معامل الارتباط (R)	المتغير التابع
0.005	3.023	1.227	الثابت (Constante)	3	الانحدار	0.000	17.151	0.624	0.790	الأداء المالي
0.501	0.681	0.097	ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	31	البواقي					
0.832	-0.215	-0.038	جودة التدقيق الداخلي	34	المجموع					
0.000	4.669	0.621	تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي							

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على نتائج مخرجات برنامج SPSS.
يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

يوضح الجدول(2-19) أثر التدقيق الداخلي(ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي)على تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، إذ بلغ معامل الارتباط $R(0.790)$ عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، كما بلغ معامل التحديد $R^2(0.624)$ ، أي أن ما قيمته (0.624) من التغيرات في الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية ناتج عن التغير في مستوى التدقيق الداخلي، كما بلغت قيمة درجة التأثير β لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي (0.097)، و جودة التدقيق الداخلي (-0.038)، وتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي(0.621) وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في التدقيق الداخلي يؤدي للزيادة في الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية بقيمة (0.097) لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، وقيمة(-0.038) لجودة التدقيق الداخلي، أما تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي فبقيمة(0.621)، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة (17.151) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

وهذا ما يبين عدم صحة الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد:

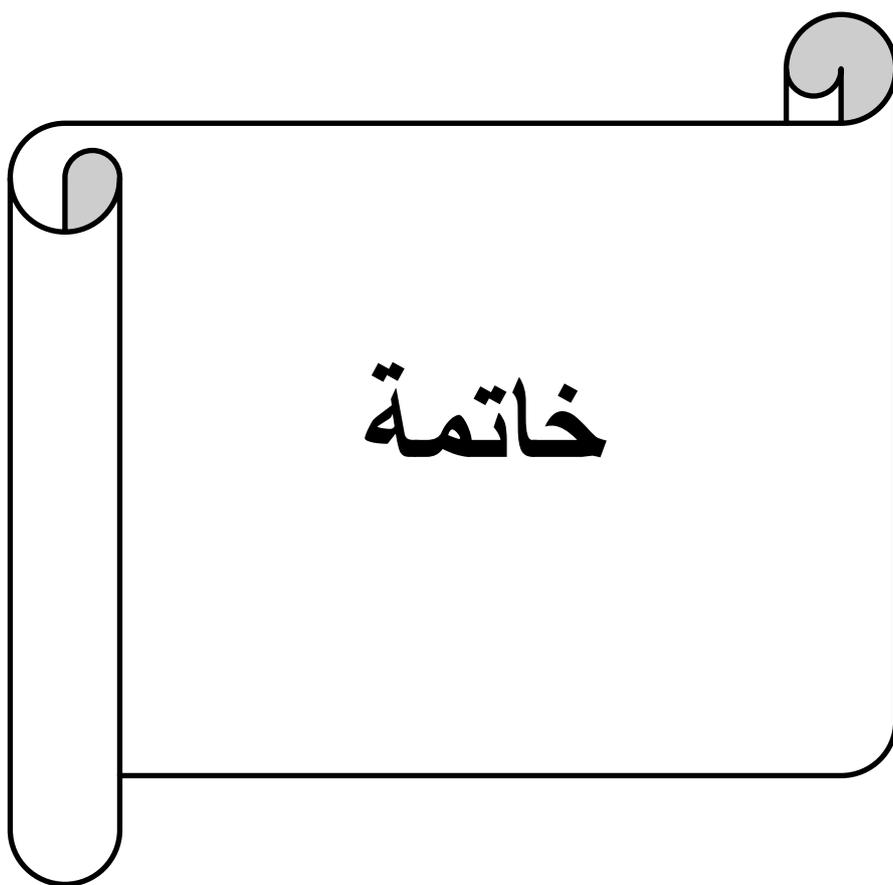
✓ وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي(ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي)على تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

خلاصة الفصل الثاني:

تناولنا في هذا الفصل دراسة ميدانية لأثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الوطنية لتسيير وتحقيق الصناعات المترابطة (وحدة سوناريك فرجية)، من خلال التعريف بمختلف الأنشطة التي تقوم بها وتقييم أدائها المالي خلال الفترة الممتدة من (2018-2020) وذلك بالاعتماد على بعض المؤشرات المالية، إلى جانب تحليل الاستبيان لعينة الدراسة المكونة من 35 عامل وما نتج عنه حول مدى تأثير التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي، وكذا اختبار الفرضيات التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأثر التدقيق الداخلي (ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي) على تحسين الأداء المالي للمؤسسة بدرجات متفاوتة.

ومن خلال ما تقدم في دراستنا يمكن استخلاص مجموعة من النتائج:

- ✓ بلغ معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل (0.937) وهي قيمة عالية تبين القدرة على تحقيق الهدف من الدراسة؛
- ✓ مستوى أهمية ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية كان مرتفع بمتوسط حسابي عام (3.99)؛
- ✓ مستوى أهمية جودة التدقيق الداخلي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية كان مرتفع بمتوسط حسابي عام (3.99)؛
- ✓ مستوى أهمية تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية كان مرتفع بمتوسط حسابي عام (4.00)؛
- ✓ نفي الفرضية الصفرية الأولى وتأكيد الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛
- ✓ نفي الفرضية الصفرية الثانية وتأكيد الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛
- ✓ نفي الفرضية الصفرية الثالثة وتأكيد الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).



خاتمة

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مهمة تلعب دورا مهما وبارزا في المؤسسة، فهي توفر لها أكبر درجة حماية لممتلكاتها باعتبار أن المؤسسة تسعى للحفاظ عليها، كما يهتم التدقيق الداخلي كذلك بتحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة فهو يكشف عن المواطن والحالات التي يتطلب تحسينها وتطويرها من خلال فحصه للقوائم المالية، وتقديم توصيات لمعالجتها من خلال تقريره الذي يبين فيه وضعية المركز المالي للمؤسسة كما قمنا كذلك بإجراء دراسة ميدانية لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية خلال الفترة ما بين 2018-2020 ووقفنا على مدى تطبيقها للتدقيق الداخلي والدور الذي يلعبه في تحسين أدائها المالي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والميدانية نوردتها حسب الآتي :

1- نتائج الدراسة

أولا/ نتائج الدراسة النظرية:

- التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يقوم به شخص داخل المؤسسة من أجل إبداء الرأي حول صحة وسلامة الدفاتر والسجلات ومدى فعالية الأنظمة والإجراءات القائمة في المؤسسة وتكمن أهميته في مجموعة الخدمات التي يقدمها للمؤسسة؛
- للتدقيق الداخلي عدة أبعاد من بينها (ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي) لتحسين أدائها المالي؛
- يقصد بالأداء المالي تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في المؤسسة، والتي تمكن من تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل والتصدي للمخاطر والصعوبات المالية، تتمثل مؤشرات في مجموعة النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي؛
- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي في المؤسسة من خلال منع وتقليل حدوث الأخطاء وتقديم نصائح للعاملين والإدارة والحد من الإسراف والضياع مما يزيد من ربحية المؤسسة؛
- تقييم الأداء المالي يقوم على تحديد وضعية المؤسسة من خلال قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء المعايير المحددة مسبقا.

ثانيا / نتائج الدراسة الميدانية:

- حققت مؤسسة سوناريك وحدة فرجية رأس المال العامل صافي موجب خلال فترة الدراسة، فالمؤسسة تمول جزء من أصولها المتداولة بالأموال الدائمة، فهي بذلك تحقق هامش أمان؛
- الاحتياج لرأس المال العامل الصافي الإجمالي كان موجبا في السنوات الثلاثة لأن استخدامات الاستغلال أكبر من موارد للاستغلال؛
- رأس المال العامل الصافي الإجمالي موجب وأكبر من الاحتياجات لرأس المال العامل الصافي بالإضافة إلى أن الخزينة موجبة أي أن المؤسسة متوازنة ماليا؛

- جميع نسب التمويل الدائم والتمويل الذاتي موجبة أو أكبر من الواحد خلال سنوات الدراسة مما يدل على أن المؤسسة باستطاعتها تمويل استخداماتها الثابتة لمواردها الدائمة، ولها القدرة على تمويل استخداماتها الثابتة بأموالها الخاصة؛
- مستوى أهمية ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة كان مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (3.99)؛
- مستوى أهمية جودة التدقيق الداخلي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية من وجهة أفراد عينة الدراسة كان مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (3.99)؛
- مستوى أهمية تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية من وجهة أفراد عينة الدراسة كان مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.00)؛
- تم نفي الفرضية الأولى حيث تم التأكيد على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- تم نفي الفرضية الثانية حيث تم التأكيد على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- تم نفي الفرضية الثالثة حيث تم التأكيد على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة سوناريك وحدة فرجية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

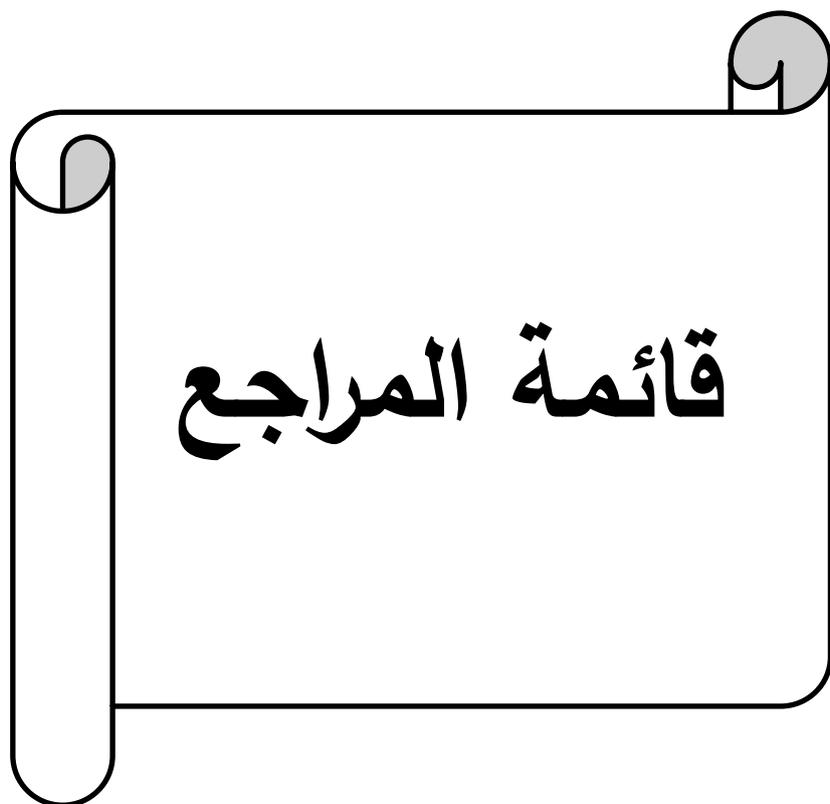
2- توصيات الدراسة

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح التوصيات التالية:
- ضرورة توفير قسم خاص بالتدقيق الداخلي على مستوى كل وحدة أو مديرية لمؤسسة سوناريك لتسهيل وتيسير مهمة مصلحة التدقيق الداخلي، والقضاء على كافة الصعوبات والعراقيل نتيجة تعدد الوحدات التابعة للمؤسسة؛
 - زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم الإدارة؛
 - متابعة التطورات الفنية التي تطرأ على معايير التدقيق الداخلي والقيام بإجراء دورات تدريبية للمدققين الداخليين على هذه المعايير؛
 - توفير العدد المناسب من المدققين الداخليين ليستطيعوا القيام بمهمتهم على أكمل وجه؛
 - خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل خلق جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة؛
 - ضرورة اعتماد معايير واضحة للعمل الميداني بتخطيط عملية التدقيق الداخلي، ضبط برنامجه، أدلة الإثبات، وثائق العمل، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة وموجهة لعمل المدقق ابتداءً من مباشرته للعمل إلى غاية الانتهاء منه.

3-آفاق الدراسة:

تناولنا من خلال هذه الدراسة موضوع أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وباعتباره موضوع حساس وذو أهمية في المؤسسة، فلا يمكن حصره في دراسة واحدة فقط بل يحتاج إلى دراسات أخرى تتطرق إلى مختلف الجوانب التي لم نتطرق إليها خلال هذه الدراسة أو يمكن دراسته باستخدام أدوات أخرى، وأفاق البحث في الموضوع مازالت مفتوحة فهي تتيح المجال لبحوث أخرى تتعلق بـ:

- دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات؛
 - دراسة نفس الموضوع وتطبيقه على مجموعة من المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع؛
 - دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
- وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع وإصابة الهدف من دراسته، وما التوفيق إلا من عند الله عزوجل.



أولاً/ المراجع باللغة العربية

✓ الكتب

- 1/ أحمد قايد بن، (2015). التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية. (éd. الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- 2/ آل شيب، د. ك. (2006). مبادئ الإدارة المالية. (éd. الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- 3/ جمعة، أ. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. (éd. الطبعة الثانية). عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- 4/ الحسني، ف. ح. (2000). الإدارة الإستراتيجية. (éd. الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- 5/ الخطيب، م. و. (2010). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات. (éd. الطبعة الأولى). عمان الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 6/ ربيع أمين، أ. (2008). التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS. (القاهرة مصر: المكتبة الأنجلو المصرية).
- 7/ السوافيري وآخرون، ف. (2002). الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية. (الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية الجديدة).
- 8/ الشنطي، أ. & شقر، ع. (2007). مقدمة في الإدارة والتحليل المالي. (éd. الطبعة الأولى). عمان الأردن: دار البداية للنشر والتوزيع.
- 9/ صبح، د. (2010). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية. (éd. الطبعة الثانية). بيروت، لبنان: اتحاد المصارف العربية.
- 10/ طالب، ع. ف. (2011). الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي. (عمان، الأردن: دارصفاء).
- 11/ عباده، إ. ع. (2008). مؤشرات الأداء في البنوك الإسلامية. (عمان، الأردن: دار النفائس للنشر والتوزيع).
- 12/ عدنان تايه، أ. & وآخرون. (2011). الإدارة المالية النظرية والتطبيق. (éd. الطبعة الرابعة). عمان الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 13/ عريف، ع. أ. (2007). أهمية التحليل المالي في تقييم المؤسسات الاقتصادية. 29. (الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة).
- 14/ فليح الساعدي، م. & فليح الساعدي، ح. (2019). التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية. (éd. الطبعة الأولى). (بغداد: دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع).
- 15/ هندي، م. إ. (2007). الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر. (éd. الطبعة السادسة). (الإسكندرية مصر: المكتب العربي الحديث للنشر).

16/ الوردات، خ. (2006). التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (éd. الطبعة الأولى). عمان، الأردن مؤسسه الوراق للنشر والتوزيع).

17/ الوردات، خ. (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA. عمان، الأردن الوراق للنشر والتوزيع).

✓ المجلات العلمية

18/ البشير، أ. ح. (s.d.). دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي. (مجلة المناجير) العدد 02 .76-78 pp.

19/ العايب، ع. (2016). دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1، المجلد 16، العدد 16، p. 56 .

20/ العايب، ع. أ. (2018). آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة للمهنة . GLOBAL JOURNAL OF ECONOMICS AND BUSINESS, p. 209.

21/ عجيلة، م. &، زقيب، خ. (2017). متطلبات جودة التدقيق الداخلي (رؤيا شاملة). (global journal of economic and business, المجلد 2، العدد 2، p. 67 .

22/ عساس، م. &، حوري، ز. (2020). دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر المصرفية في ضوء معايير التدقيق الدولية دراسة عينة من المصاريف لولاية سكيكدة. مجلة البشائر الاقتصادية جامعة طاهري محمد جامعة بشار، المجلد 6، العدد 1، p. 748 .

23/ علون، م. &، تومي، م. (2016). 20 ديسمبر. التدقيق الداخلي كألية للحد من الفساد الاداري والمالي . مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية صادرة عن جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، p. 209 .

24/ قاسمي، ا. &، احريش، أ. (2017). محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية مع امكانية الاستفادة من التجربة المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 1 العدد 1 . pp. 350-351 .

25/ محمد لمين علون. (2018). الاجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة. مجلة الحقيقة صادرة عن جامعة أحمد دراية أدرار (العدد 43)، صفحة 555.

✓ الملتقيات العلمية

26/ تواتي، م. (2017). مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع. مداخلة للمشاركة في المؤتمر الوطني الأول حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع. p. 4، جامعة البليدة.

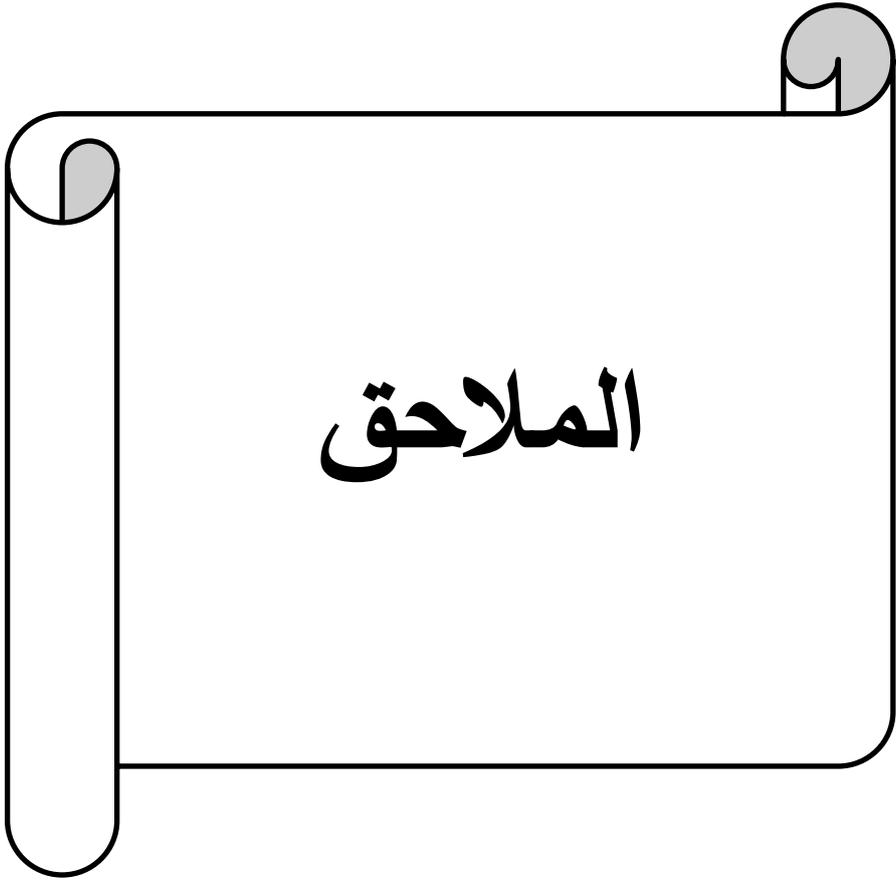
✓ الرسائل الجامعية

- 27/ أحمد موسى ابراهيم, ف. (2016). العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. دراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل. p. 20-21, عمادة الدراسات كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة.
- 28/ المدلل, بي. (2007). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والاداري دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل. p. 67-68, فلسطين, عمادة الدراسات العليا كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة.
- 29/ بلعمري, خ &, بوبعة, ر. (2017). تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية باستخدام جدول سيولة الخزينة. مذكرة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير. p. 10, الجزائر, جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل.
- 30/ بن خروف, ج. (2009-2008). دور المعلومات المالية في تقييم الأداء للمؤسسة و إتخاذ القرارات دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات kanaghaz. رسالة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, تخصص مالية المؤسسة, p. 78-79, الجزائر. بومرداس جامعة أحمد بوقرة.
- 31/ بودونت, أ. (2016). محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر. أطروحة مقدة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة. p. 16, بسكرة, كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر, الجزائر.
- 32/ شجري معمر, س. (2009-2008). دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية-دراسة حالة سونلغاز. مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير. p. 130, الجزائر, جامعة بومرداس.
- 33/ شويعل, ا, &, بوسطوح, س. (2017-2016). حوكمة الشركات كألية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية. مذكرة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية. p. 52, الجزائر, جامعة جيجل.
- 34/ عيمون, ب. (2015). دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية. مذكرة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر. p. 45, الجزائر, جامعة جيجل.
- 35/ عبد الله البطوش, خ. (2015). دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لادارة المخاطر في شركات الكهرباء الأردنية. رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير. p. 8, عمان, كلية الأعمال قسم المحاسبة جامعة الشرق الأوسط عمان.

- 36/ علواني, بس. (2017). دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المحاسبة والمالية. p.36, الجزائر, جامعة أم البواقي.
- 37/ نوبلي, ن. (2015). إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المطاحن الكبرى .-رسالة دكتوراه في العلوم التجارية وعلوم التسيير. p. 136, جامعة محمد خيضر -بسكرة , -الجزائر.
- ثانيا/ المراجع باللغة الأجنبية

✓ LIVRES

- 38/ Renard, J. (2007). Théorie et pratique de l'audit interne (éd. 6 edition) . (paris: Editions D organisation).
- 39/ Arnaud, t. (2007). evaluation d'entreprise. 2 eme edition. (paris, france).



الملحق رقم (01): جانب الأصول لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2018.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 9 9 9 0 2 0 9 0 2 5 9 6 8 3		
Désignation de l'entreprise:	EPE SONARIC SPA			
Activité:	EPE SONARIC SPA			
Adresse:	PRODUCTION/COMMERC.PRODUIT ELECTRO-MENAG			
	MCE 2 LOT EL-IDRISSI BOUZAREAH BOUZAREAH			
	Exercice clos le 31/12/18			
BILAN (ACTIF)				
ACTIF	2018		2017	
	Montants Bruts	Ajustements Provisions et réserves de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	5 729 473	4 793 038	936 435	1 019 883
Immobilisations corporelles				
Terrains	443 656 556		443 656 556	443 656 556
Bâtiments	719 783 284	263 092 152	456 691 132	475 780 447
Autres immobilisations corporelles	921 118 988	730 181 573	190 937 414	137 690 630
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	68 536		68 536	1 358 411
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	162 709 070		162 709 070	160 803 434
Impôts différés actif	38 553 217		38 553 217	37 071 611
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 291 819 426	998 966 764	1 293 552 382	1 267 380 975
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	929 977 191	15 774 651	914 202 539	642 403 049
Créances et emplois assimilés				
Clients	276 983 084	57 445 668	219 537 416	277 261 609
Autres débiteurs	9 907 786	33 343	9 874 442	3 765 347
Impôts et assimilés	3 343 771		3 343 771	22 486 202
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	539 679 638		539 679 638	630 905 513
TOTAL ACTIF COURANT	1 759 894 471	73 253 663	1 606 637 807	1 676 821 722
TOTAL GENERAL ACTIF	4 051 510 597	1 071 320 427	2 900 190 170	2 944 202 697

الملحق رقم (02): جانب الخصوم لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2018.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 9 9 9 0 2 0 9 0 2 5 9 6 8 3	
Designation de l'entreprise:	EPE SONARIC SPA		
Activité:	EPE SONARIC SPA		
Adresse:	PRODUCTION/COMMERC.PRODUIT ELECTRO-MENAG		
	MCE 2 LOT EL-IDRISSI BOUZAREAH BOUZAREAH		
	Exercice clos le 31/12/18		
BILAN (PASSIF)			
	2018	2017	
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	1 786 304 967	1 786 304 967	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	371 046 251	353 402 635	
Ecart de réévaluation	39 236 361	39 236 361	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	67 321 105	80 283 615	
Autres capitaux propres - Report à nouveau	64 920 542	64 920 542	
	Part de la société consolidante (1)		
	Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	2 328 829 228	2 374 448 123	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	334 877 268	148 000 000	
Impôts (différés et provisionnés)	11 210 085	13 524 179	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	177 155 298	167 322 858	
TOTAL II	523 242 651	328 847 038	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés	49 601 336	33 417 492	
Impôts	8 592 705	66 676 752	
Autres dettes	69 924 247	81 113 290	
Trésorerie passif			
TOTAL III	128 118 290	181 207 535	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	2 980 190 170	2 834 202 697	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (03): جانب الأصول لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2019.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 9 0 2 0 9 0 2 5 9 6 8 3

Désignation de l'entreprise: EPE SONARIC SPA
EPE SONARIC SPA
Activité: FABRICATION ET COMMERCE ELECTRO-MENAGERS
Adresse:

Exercice clos le 31/12/19

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2019		2018	
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	5 997 664	5 092 715	904 949	936 435
Immobilisations corporelles				
Terrains	443 656 556		443 656 556	443 656 556
Bâtiments	719 783 284	282 043 467	437 739 817	456 691 132
Autres immobilisations corporelles	928 133 208	766 259 033	161 874 174	190 937 414
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	13 452 987		13 452 987	68 536
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	161 420 189		161 420 189	162 709 070
Impôts différés actif	45 207 609		45 207 609	38 553 217
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 317 651 600	1 063 395 215	1 254 256 284	1 293 552 362
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	766 212 731	17 265 660	748 947 070	914 202 539
Créances et emplois assimilés				
Clients	315 262 845	60 336 912	254 925 933	219 537 416
Autres débiteurs	11 474 559	33 343	11 441 215	9 874 442
Impôts et assimilés	1 226 958		1 226 958	3 343 771
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	787 099 642		787 099 642	539 679 638
TOTAL ACTIF COURANT	1 881 276 737	77 635 916	1 803 640 820	1 686 637 807
TOTAL GENERAL ACTIF	4 198 928 237	1 141 031 132	3 067 897 105	2 980 190 170

21 MAI 2020

الملحق رقم (04): جانب الخصوم لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2019.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		NIF 099902090259683	
Désignation de l'entreprise:	EPE SONARIC SPA		
Activité:	FABRICATION ET COMMERCE ELECTRO-MENAGERS		
Adresse:			
Exercice clos le		31/12/19	
BILAN (PASSIF)			
	2019	2018	
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	1 786 304 967	1 786 304 967	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	390 547 356	371 046 251	
Ecart de réévaluation	39 236 361	39 236 361	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	130 979 631	67 321 105	
Autres capitaux propres - Report à nouveau	64 920 542	64 920 542	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I	2 411 989 069	2 328 829 228	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	210 742 000	334 877 268	
Impôts (différés et provisionnés)	8 896 049	11 210 086	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	210 155 463	177 155 298	
TOTAL II	429 793 512	523 242 651	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés	78 250 674	49 601 336	
Impôts	3 132 992	8 592 705	
Autres dettes	144 730 865	69 924 247	
Trésorerie passif			
TOTAL III	226 114 532	128 118 290	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	3 067 897 106	2 980 190 170	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

21 MAI 2020



الملحق رقم (05): جانب الأصول لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2020.

EPE SONARIC SPA

BILAN (ACTIF) AU 31/12/2020				
ACTIF	2020		2019	
	Montants Bruts	Amortissements et perte de valeur	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	6 597 664,51	5 414 003,09	1 183 661,42	904 949,39
Immobilisations corporelles				
Terrains	443 656 556,65		443 656 556,65	443 656 556,65
Batiments	721 163 844,85	300 927 065,16	420 236 779,69	437 739 817,70
Autres immobilisations corporelles	1 002 921 959,28	801 141 803,26	201 780 156,02	161 874 174,64
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	12 453 048,70		12 453 048,70	13 452 987,89
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	162 380 477,41		162 380 477,41	161 420 189,42
Impôts différés actif	49 566 372,73		49 566 372,73	45 207 609,00
TOTAL ACTIF NON-COURANT	2 398 739 924,13	1 107 482 871,51	1 291 257 052,62	1 264 256 284,69
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	1 496 816 379,64	22 052 466,55	1 474 763 913,09	748 947 070,76
Créances et emplois assimilés			0,00	
Clients	267 458 695,24	54 835 073,57	212 623 621,67	254 925 933,30
Autres débiteurs	25 670 688,71		25 670 688,71	11 441 215,58
Impôts et assimilés	667 696,54		667 696,54	1 226 958,57
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	898 284 809,58		898 284 809,58	787 099 642,11
TOTAL ACTIF COURANT	2 688 898 269,71	76 887 540,12	2 612 010 729,59	1 803 640 820,32
TOTAL GÉNÉRAL ACTIF	5 087 638 193,84	1 184 370 411,63	3 903 267 782,21	3 067 897 105,01

الملحق رقم (06): جانب الخصوم لميزانية مؤسسة سوناريك سنة 2020.

EPE SONARIC SPA

BILAN (PASSIF) AU 31/12/2020

PASSIF	2020	2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1 825 504 967,74	1 786 304 967,74
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	465 362 482,14	390 547 356,21
Ecart de réévaluation		39 236 361,37
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	136 102 687,04	130 979 831,65
Autres capitaux propres - Report à nouveau	64 920 542,92	64 920 542,92
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	2 491 890 679,84	2 411 989 059,89
PASSIFS NON-COURANTS:		
Emprunts et dettes financières	136 250 000,00	210 742 000,00
Impôts (différés et provisionnés)	6 581 954,56	8 896 049,22
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	232 512 806,17	210 155 463,29
TOTAL II	375 344 760,73	429 793 512,51
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	833 157 044,45	78 250 674,84
Impôts	14 631 047,79	3 132 992,11
Autres dettes	188 244 249,40	144 730 865,66
Trésorerie Passive		
TOTAL III	1 036 032 341,64	226 114 532,61
TOTAL PASSIF (I+II+III)	3 903 267 782,21	3 067 897 105,01

الملحق رقم (07): جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناريك سنة 2018.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		NIF 099902090259683		
Désignation de l'entreprise:	EPE SONARIC SPA			
	EPE SONARIC SPA			
Activité:	PRODUCTION/COMMERC.PRODUIT ELECTRO-MENAG			
Adresse:	MCE 2 LOT EL-IDRISSI BOUZAREAH BOUZAREAH			
Exercice du	01/01/18	au	31/12/18	
COMPTE DE RESULTAT				
RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		124 066 267		148 383 621
Produits fabriqués		1 381 097 368		1 356 666 229
Production vendue		9 834 660		7 201 012
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		1 514 988 186		1 312 450 863
Production stockée ou déstockée		234 391 614		73 082 634
Production immobilisée		455 669		65 525
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		1 749 845 480		1 686 299 024
Achats de marchandises vendues	105 123 561		128 014 852	
Matières premières	973 637 824		766 678 787	
Autres approvisionnements	37 776 043		36 268 915	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	12 438 321		11 599 453	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale	6 936 412		4 385 850	
Locations	1 457 400		4 785 600	
Services				
Entretien, réparations et maintenance	3 309 341		4 100 872	
Primes d'assurances	7 874 246		7 117 867	
extérieurs				
Personnel extérieur à l'entreprise	2 921 963		3 526 138	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	2 584 365		3 316 599	
Publicité	5 351 924		5 800 815	
Déplacements, missions et réceptions	6 361 041		8 210 845	
Autres services	21 566 593		18 998 753	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	1 187 338 041		1 002 705 342	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		562 507 439		582 593 680

.J. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION NIF 0 9 9 9 0 2 0 9 0 2 5 9 6 8 3

Désignation de l'entreprise: **EPE SONARIC SPA**
EPE SONARIC SPA
 Activité: **PRODUCTION/COMMERC.PRODUIT ELECTRO-MENAG**
 Adresse: **MCE 2 LOT EL-IDRISSI BOUZAREAH BOUZAREAH**
 Exercice du **01/01/18** au **31/12/18**

**COMPTE DE RESULTAT J..**

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	388 671 061		405 466 072	
Impôts et taxes et versements assimilés	22 925 370		21 012 297	
IV-Excédent brut d'exploitation		150 911 006		158 125 310
Autres produits opérationnels		42 725 890		35 325 998
Autres charges opérationnelles	4 493 138		6 645 863	
Dotations aux amortissements	94 799 829		89 251 661	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 926 489		19 157 728
V-Résultat opérationnel		96 270 419		116 711 512
Produits financiers		2 045 907		1 902 389
Charges financières	10 239 444		7 490 872	
VI-Résultat financier	8 193 536		5 588 483	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		88 076 883		109 123 029
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	22 270 468		25 084 867	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		1 514 689		3 754 547
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		67 321 105		80 283 615

(*) A détailler sur état annexe à joindre

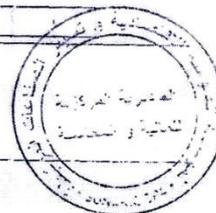
الملاحق رقم (08): جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناريك سنة 2019.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 9 0 2 0 9 0 2 5 9 6 8 3				
Désignation de l'entreprise:		EPE SONARIC SPA		
Activité:		EPE SONARIC SPA		
Adresse:		FABRICATION ET COMMERC ELECTRO-MENAGERS		
Exercice du		01/01/19	au 31/12/19	
COMPTÉ DE RESULTAT				
RUBRIQUES	2019		2018	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		139 848 391		124 066 267
Produits fabriqués		1 886 978 464		1 381 097 368
Production vendue		5 182 276		9 834 560
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		2 032 009 132		1 614 998 196
Production stockée ou déstockée	86 665 449			234 391 614
Production immobilisée		2 441 887		455 669
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		1 947 785 570		1 749 845 480
Achats de marchandises vendues	118 698 418		106 123 561	
Matières premières	962 910 847		973 637 824	
Autres approvisionnements	46 974 191		37 776 043	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	11 875 362		12 438 321	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	86 990			
Sous-traitance générale	9 677 436		6 936 412	
Locations	812 800		1 457 400	
Services	5 033 685		3 309 341	
Entretien, réparations et maintenance	7 556 115		7 874 246	
Primes d'assurances	2 873 258		2 921 963	
extérieurs	3 094 698		2 584 365	
Personnel extérieur à l'entreprise	2 857 566		5 351 924	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	9 678 342		6 361 041	
Publicité	16 162 232		21 565 593	
Déplacements, missions et réceptions				
Autres services				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	1 198 291 944		1 187 338 041	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		749 493 626		562 507 439
Charges de personnel	472 188 609		388 671 061	
Impôts et taxes et versements assimilés	25 161 940		22 925 370	
IV-Excédent brut d'exploitation		252 143 076		150 914 008
Autres produits opérationnels		29 995 797		42 725 890

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 9 0 2 0 9 0 2 5 9 6 8 3

Désignation de l'entreprise: EPE SONARIC SPA
EPE SONARIC SPA
Activité: FABRICATION ET COMMERC ELECTRO-MENAGERS
Adresse:



Exercice du 01/01/19 au 31/12/19

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2019		2018	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres charges opérationnelles	2 239 815		4 493 138	
Dotations aux amortissements	101 874 454		94 799 829	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 278 369		1 926 489
V-Résultat opérationnel		183 302 973		96 270 419
Produits financiers		1 810 822		2 045 907
Charges financières	19 628 469		10 239 444	
VI-Résultat financier	17 817 647		8 193 536	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		165 485 326		88 076 883
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	41 192 971		22 270 468	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		6 687 476		1 514 689
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		130 979 831		87 321 105

(*) A détailler sur état annexe à joindre

21 MAI 2020



الملحق رقم (09): جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناريك سنة 2020.

EPE SONARIC SPA

COMPTE DE RESULTAT (01) AU 31/12/2020

Rubriques	2020		2019	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		68 521 002,46		139 848 391,09
Production vendue				
Produits fabriqués		1 446 857 519,98		1 886 978 464,91
Prestations de services		10 741 694,21		5 182 276,69
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		1 526 120 216,65		2 032 009 132,69
Production stockée ou déstockée		421 233 601,71	86 665 449,92	
Production immobilisée		97 978,32		2 441 887,75
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		1 947 451 796,68		1 947 785 570,52
Achats de marchandises vendues	57 573 098,46		118 698 418,00	
Matières premières	1 062 428 727,22		962 910 847,13	
Autres approvisionnements	47 410 853,96		46 974 191,92	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	11 686 194,71		11 875 362,52	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats			86 990,32	
Services extérieurs				
Sous-traitance générale	23 543 814,08		9 677 436,12	
Locations	2 829 168,50		812 800,00	
Entretien, réparations et maintenance	2 945 781,62		5 033 685,05	
Primes d'assurances	7 483 298,17		7 556 115,26	
Personnel extérieur à l'entreprise	3 132 802,13		2 873 258,45	
Remunération d'intermédiaires et honoraires	3 039 974,90		3 094 698,70	
Publicité	2 324 440,26		2 857 566,48	
Déplacements, missions et réceptions	6 229 569,30		9 678 342,21	
Autres services	28 132 275,44		16 162 232,47	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	1 258 759 997,85		1 198 291 944,63	
III-Valeur ajoutée d'exploitation(I-II)		688 691 798,83		749 493 625,89
Charges de personnel	432 451 368,90		472 188 609,04	
Impôts et taxes et versements assimilés	23 918 264,65		25 161 940,06	
IV-Excédent brut d'exploitation		232 322 165,88		252 143 076,79

EPE SONARIC SPA

COMPTE DE RESULTAT (02) AU 31/12/2020

Autres produits opérationnels		35 530 330,13		29 995 797,15
Autres charges opérationnelles	8 292 340,42		2 239 815,50	
Dotations aux amortissements	89 653 393,40		101 874 454,32	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 939 251,87		5 278 369,69
V- Résultat opérationnel		175 846 014,06		183 302 973,81
Produits financiers		1 798 636,51		1 810 822,27
Charges financières	8 218 500,03		19 628 469,60	
VI-Résultat financier	6 419 863,52		17 817 647,33	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		169 426 150,54		165 486 326,48
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	37 702 445,56		41 192 971,00	
Impôts différés (variations) sur résultats		4 378 982,06		6 687 476,17
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		136 102 687,04		130 979 831,65

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (10): الاستبيان حول أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة سوناريك وحدة فرجية.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة

معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

شعبة علوم التسيير: تخصص إدارة مالية

استبيان حول:

أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة سوناريك وحدة فرجية

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته أما بعد

في إطار متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص إدارة مالية حول موضوع
" أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية" نرجو من سيادتكم مساعدتنا
بالإجابة على عبارات هذا الاستبيان لمعرفة آراءكم حول الموضوع ، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة
المناسبة ، علما أن اجاباتكم تستخدم لأغراض البحث العلمي، وأن كافة المعلومات الواردة في هذا الاستبيان
ستحظى بالسرية التامة .

تقبلوا منا أسمى عبارات التحية والتقدير

إشراف الدكتور:

كمال زموري

إعداد الطالبتين :

- بوقشابية ربيعة.

- عيادي دلال.

السنة الجامعية 2021-2022

المحور الأول: المعلومات الشخصية والمهنية

1/الجنس:

ذكر أنثى

2/الفئة العمرية:

أقل من 30 سنة بين 30-39 سنة بين 40-49 سنة 50 سنة فأكثر

3/المؤهل العلمي:

ثانوي فأقل جامعي (BAC+3/+4/+5) دراسات عليا (ماجستير، دكتوراه)

4/المركز الوظيفي:

مدير نائب مدير رئيس مصلحة موظف اداري

5/الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات بين 5-10 سنوات بين 11-15 سنة 16 سنة فأكثر

المحور الثاني: التدقيق الداخلي

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
البعد الأول: ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي						
1	تكون وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة عن باقي وظائف المؤسسة.					
2	يلتزم المدقق الداخلي بالحياد عند أداء مهامه لاجتناب كل ما من شأنه أن يجعله في وضعية تضارب المصالح.					
3	يقوم المدقق الداخلي بالتوصيف الوظيفي لمختلف المستويات التنظيمية للمؤسسة.					
4	يقوم المدقق الداخلي بوضع خطة عمل تساعده في عملية التحقيق.					
5	يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير مكتوب إلى الإدارة العليا عن أعمال التدقيق ونتائجه والتوصيات اللازمة.					
البعد الثاني: جودة التدقيق الداخلي						
6	تعتمد جودة التدقيق الداخلي على مدى رقابة الوحدات المعنية بالتدقيق في المؤسسة ومتابعتها حسب البرنامج المخطط لها.					
7	يؤثر أداء الموظفين والتزامهم داخل المؤسسة بالإجراءات والسياسات الموضوعية على ضمان الامتثال لمعايير التدقيق الداخلي.					
8	يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير يعكس وضعية نشاط المؤسسة ومدى تطبيق المبادئ المالية والمحاسبية المتعارف عليها.					
9	تمكن الخبرة المهنية المدقق الداخلي من تحديد خطط التدقيق لتنفيذها كما هو مخطط له.					
10	تعمل لجنة التدقيق الداخلي وفق خطة دورية تمكن من تحسين جودة التدقيق الداخلي.					
البعد الثالث: تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي						
11	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحديد مستويات المخاطر الموجودة بالمؤسسة.					
12	يقوم المدقق الداخلي بوضع نظم وإجراءات التدقيق الداخلي (الخطة) بناء على دراسة للمخاطر التي تواجه المؤسسة بشكل دوري.					
13	يهدف المدقق الداخلي إلى تطوير برامج محددة لمواجهة المخاطر وتقليصها إلى الحد الأدنى من أجل الحفاظ على أصول المؤسسة.					
14	يعمل التدقيق الداخلي على فحص وتقييم السجلات المالية والمحاسبية ومطابقتها مع العمليات التشغيلية للمؤسسة وأصولها.					
15	يساعد التدقيق الداخلي في التخفيف من المخاطر المالية من خلال					

						مراقبة التسيير.
--	--	--	--	--	--	-----------------

المحور الثالث: الأداء المالي

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
16	تعزز المؤسسة أدائها المالي من خلال الاستراتيجية المالية للالتزام بالقواعد والقوانين ذات العلاقة.					
17	تعمل المؤسسة على تفعيل النظام المحاسبي والرقابة المالية من أجل الاستغلال الأمثل لمواردها مما يزيد من ربحيتها.					
18	اعداد ومراجعة القوائم المالية للمؤسسة يمكنها من تحديد نسبة سيولة تكون كافية لسداد التزاماتها اتجاه الغير.					
19	يمكن المستوى الوظيفي الفعال للمؤسسة من تحسين مردوديتها مما يزيد من معدلات العائد على الاستثمار.					
20	تساعد الرقابة الدورية المؤسسة على اكتشاف نقاط القوة والضعف في أدائها المالي والتشغيلي وذلك من خلال الاستعانة بتحليل بعض المؤشرات المالية.					

الملحق رقم (11): قائمة بأسماء الأساتذة محكمي الاستبيان.

الرقم	الاسم و اللقب	الرتبة	التخصص	الجامعة
1	زموري كمال	أستاذ محاضر قسم "أ"	تسويق	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف- ميله -
2	بودرجه رمزي	أستاذ محاضر قسم "أ"	تسويق	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف- ميله -
3	قرين الربيع	أستاذ محاضر قسم "أ"	علوم التسيير	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف- ميله -
4	بوطلاعة محمد	أستاذ محاضر قسم "أ"	محاسبة ومالية	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف- ميله -
5	بوسيكى حليلة	أستاذ محاضر قسم "أ"	محاسبة ومالية	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف- ميله -

الملحق رقم (12): وصف الخصائص الشخصية والمهنية لأفراد عينة الدراسة.

وصف خصائص أفراد عينة الدراسة:

من حيث الجنس:

		الجنس			
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	27	77.1	77.1	77.1
	أنثى	8	22.9	22.9	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

من حيث الفئة العمرية:

		الفئة العمرية			
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	5	14.3	14.3	14.3
	بين 30-39 سنة	14	40.0	40.0	54.3
	بين 40-49 سنة	10	28.6	28.6	82.9
	50 سنة فأكثر	6	17.1	17.1	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

من حيث المؤهل العلمي:

		المؤهل العلمي			
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي فأقل	9	25.7	25.7	25.7
	جامعي	26	74.3	74.3	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

المركز الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مدير	1	2.9	2.9	2.9
نائب مدير	2	5.7	5.7	8.6
رئيس مصلحة	14	40.0	40.0	48.6
موظف اداري	18	51.4	51.4	100.0
المجموع	35	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	3	8.6	8.6	8.6
بين 5-10 سنوات	17	48.6	48.6	57.1
بين 11-15 سنة	4	11.4	11.4	68.6
16 سنة فأكثر	11	31.4	31.4	100.0
المجموع	35	100.0	100.0	

الملحق رقم (13): معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبيان لكل الأبعاد.

بعد جودة التدقيق الداخلي

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.797	5

بعد ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.857	5

التدقيق الداخلي

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.926	15

بعد تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.849	5

الاستبيان ككل

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.937	20

الأداء المالي

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.827	5

الملحق رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم "t".

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم "t" لبعده ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q1	35	3.86	1.033	.175
Q2	35	3.80	1.324	.224
Q3	35	3.86	.912	.154
Q4	35	4.20	.933	.158
Q5	35	4.26	.950	.161
ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	35	3.99	.831	.140

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q1	22.089	34	.000	3.857	3.50	4.21
Q2	16.980	34	.000	3.800	3.35	4.25
Q3	25.018	34	.000	3.857	3.54	4.17
Q4	26.630	34	.000	4.200	3.88	4.52
Q5	26.511	34	.000	4.257	3.93	4.58
ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	28.436	34	.000	3.994	3.71	4.28

الملحق رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم "t".

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم "t" لبعده جودة التدقيق الداخلي

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q6	35	4.06	.838	.142
Q7	35	4.00	1.057	.179
Q8	35	3.80	1.232	.208
Q9	35	4.26	1.010	.171
Q10	35	3.86	.772	.131
جودة التدقيق الداخلي	35	3.99	.740	.125

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q6	28.637	34	.000	4.057	3.77	4.35
Q7	22.384	34	.000	4.000	3.64	4.36
Q8	18.249	34	.000	3.800	3.38	4.22
Q9	24.935	34	.000	4.257	3.91	4.60
Q10	29.542	34	.000	3.857	3.59	4.12
جودة التدقيق الداخلي	31.950	34	.000	3.994	3.74	4.25

الملحق رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم "t".

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم "t" لبيد تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q11	35	3.94	.906	.153
Q12	35	3.97	.822	.139
Q13	35	3.91	1.011	.171
Q14	35	4.14	.845	.143
Q15	35	4.03	1.014	.171
تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي	35	4.00	.729	.123

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q11	25.757	34	.000	3.943	3.63	4.25
Q12	28.584	34	.000	3.971	3.69	4.25
Q13	22.908	34	.000	3.914	3.57	4.26
Q14	29.000	34	.000	4.143	3.85	4.43
Q15	23.500	34	.000	4.029	3.68	4.38
تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي	32.451	34	.000	4.000	3.75	4.25

الملحق رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم "t".

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم "t" للأداء المالي

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q16	35	3.83	.618	.104
Q17	35	4.09	.702	.119
Q18	35	3.80	.833	.141
Q19	35	3.89	.900	.152
Q20	35	4.14	.912	.154
الأداء المالي	35	3.95	.616	.104

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q16	36.670	34	.000	3.829	3.62	4.04
Q17	34.445	34	.000	4.086	3.84	4.33
Q18	26.984	34	.000	3.800	3.51	4.09
Q19	25.541	34	.000	3.886	3.58	4.19
Q20	26.871	34	.000	4.143	3.83	4.46
الأداء المالي	37.913	34	.000	3.949	3.74	4.16

الملحق رقم (15): نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي.

نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لتأثير بعد ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.558 ^a	.311	.290	.519

a. Valeurs prédites : (constantes), ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي,

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4.015	1	4.015	14.902	.000 ^b
1 Résidu	8.892	33	.269		
Total	12.907	34			

a. Variable dépendante : الأداء المالي

b. Valeurs prédites : (constantes), ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي,

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	95.0% % intervalles de confiance pour B	
	A	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Limite supérieure
(Constante)	2.297	.437		5.258	.000	1.408	3.185
1 ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	.414	.107	.558	3.860	.000	.196	.632

a. Variable dépendante : الأداء المالي

الملحق رقم (15): نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي.

نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لتأثير بعد جودة التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.583 ^a	.340	.320	.508

a. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الداخلي,

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4.384	1	4.384	16.973	.000 ^b
1 Résidu	8.524	33	.258		
Total	12.907	34			

a. Variable dépendante : الأداء المالي

b. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الداخلي,

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	95.0% % intervalles de confiance pour B	
	A	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Limite supérieure
(Constante)	2.009	.478		4.199	.000	1.036	2.983
1 جودة التدقيق الداخلي	.485	.118	.583	4.120	.000	.246	.725

a. Variable dépendante : الأداء المالي

الملحق رقم (15): نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي.

نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لتأثير بعد تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي على تحسين

الأداء المالي

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.786 ^a	.617	.605	.387

a. Valeurs prédites : (constantes), تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي,

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	7.965	1	7.965	53.174	.000 ^b
1 Résidu	4.943	33	.150		
Total	12.907	34			

a. Variable dépendante : الأداء المالي

b. Valeurs prédites : (constantes), تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي,

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	95.0% % intervalles de confiance pour B	
	A	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Limite supérieure
1 (Constante)	1.294	.370		3.497	.001	.541	2.046
1 تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي	.664	.091	.786	7.292	.000	.479	.849

a. Variable dépendante : الأداء المالي

الملحق رقم (16): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير أبعاد التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي.

نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير أبعاد التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.790 ^a	.624	.588	.396

a. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الداخلي، ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي

تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	8.055	3	2.685	17.151	.000 ^b
1 Résidu	4.853	31	.157		
Total	12.907	34			

a. Variable dépendante : الأداء المالي

b. Valeurs prédites : (constantes), جودة التدقيق الداخلي، ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي

الداخلي، تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	95.0% % intervalles de confiance pour B	
	A	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Limite supérieure
1 (Constante)	1.227	.406		3.023	.005	.399	2.055
1 ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي	.097	.143	.131	.681	.501	-.194	.389
1 جودة التدقيق الداخلي	-.038	.177	-.045	-.215	.832	-.398	.322
1 تقييم وتطوير إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي	.621	.133	.735	4.669	.000	.350	.892

a. Variable dépendante : الأداء المالي