

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

التدقيق المحاسبي وفعاليتيه في ترشيد نفقات المؤسسات العمومية الاقتصادية
- حالة مؤسسة ميناء مستغانم -

مقدمة من طرف الطالب:

مسعودي حسان منصور

لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	د/ بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مقررا	د/ موزاوي عبدالقادر	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مناقشا	أ/ مقيدش فاطمة الزهراء	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021 - 2022

كلمة شكر

نحمد الله ونشكره شكرا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه ومن باب قول نبينا وحبیبنا

سیدنا محمد صلی الله علیه وسلم: "من لا یشکر الناس لا یشکر الله"

فمن باب الشکر والشکر الخاص شکر عرفانا بالجميل لأستاذي الدكتور "موزاوي عبد القادر"

والأستاذ "بن ناصر سید أحمد"، واللذان كانا دائما مثال الأستاذ والمرشد والناصح، فلهما

كل الشکر والتقدير.

كما أتقدم بالشکر إلى السادة موظفي إدارة مؤسسة میناء مستغانم لجهودهم الطيبة،

ومدهم لید العون والمساعدة والإشراف.

إلکم جميعا كل الشکر والتقدير.

الإهداء

إلى روح أبي الطاهرة،

إلى روح أخي وصديقي الطاهرة "أحمد" رحمة الله عليهم

إلى أول كلمة نطقتها شففتاي أمي الحبيبة وإلى كل من يعجز اللسان ويجف القلم عن وصف

فضله إلى القمر المنير في الظلمات إلى أبي العزي زرحمه الله.

إلى كل أفراد أسرتي.

إلى كل من يحبني ويعزني أهديه ثمرة هذا الجهد المتواضع.

حسان منصور

فهرس المحتويات

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	- الإهداء
	- كلمة شكر
	- الفهرس
أ- ب- ج- د- هـ	- مقدمة عامة
	الفصل الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق
02	مقدمة الفصل
03	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق
03	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
04	المطلب الثاني: أهداف عملية التدقيق
05	المطلب الثالث: مبادئ عملية التدقيق
07	المطلب الرابع: تقسيمات التدقيق
10	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي
10	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي و مفهومه
14	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
16	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي ومعايره
28	المطلب الرابع: مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي
34	المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي
34	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
35	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي
37	المطلب الثالث: معايير وإجراءات التدقيق الخارجي
39	المطلب الرابع: المسؤولية القانونية والأخلاقية للتدقيق الخارجي
42	المطلب الخامس: الخدمات التي يقدمها التدقيق الخارجي
44	المبحث الرابع: التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
44	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي في أداء عملية التدقيق
47	المطلب الثاني: المفهوم العام للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
49	المطلب الثالث: أوجه التكامل
53	المطلب الرابع: وسائل تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
56	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني : مدخل إلى النفقات العامة
58	مقدمة الفصل:

59	المبحث الأول: ماهية النفقات العامة.....
59	المطلب الأول: تعريف و خصائص النفقات العامة.....
59	المطلب الثاني: خصائص النفقات العامة.....
60	المطلب الثالث: قواعد النفقات العامة.....
60	المبحث الثاني: تنفيذ النفقات العامة.....
60	المطلب الأول: تقسيمات النفقات العمومية.....
64	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العامة.....
65	المطلب الثالث: الأعوان المكلفين بالتنفيذ.....
67	المبحث الثالث : آليات ترشيد النفقات العامة.....
67	المطلب الأول : ضوابط النفقة العامة و أسباب تزايدها.....
69	المطلب الثاني: مفهوم وأهداف ترشيد النفقات العمومية.....
69	المطلب الثالث:عوامل نجاح عملية ترشيد النفقات العامة.....
71	خاتمة الفصل:.....
	الفصل الثالث : دراسة ميدانية على مستوى ميناء مستغانم
73	مقدمة الفصل الثالث:.....
74	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.....
74	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم.....
76	المطلب الثاني: أهداف وخصائص ميناء مستغانم.....
80	المطلب الثالث : التسهيلات المينائية والإنشاءات المخصصة له.....
82	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.....
82	المطلب الأول: التعرف على المؤسسة.....
83	المطلب الثاني : فحص وتقييم نظام التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم.....
86	المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.....
90-89	89 خلاصة.....
	. خاتمة عامة .
	- قائمة المراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
33	مراحل عملية التدقيق الداخلي	01
39	ملخص لمعايير التدقيق الخارجي	02
47	مجالات التعاون بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	03
78	الهيكل التنظيمي العام لميناء مستغانم	04
91	الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء	05

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
33	مراحل عملية التدقيق الداخلي	01
39	ملخص لمعايير التدقيق الخارجي	02
47	مجالات التعاون بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	03
78	الهيكل التنظيمي العام لميناء مستغانم	04
91	الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء	05

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
21	معايير السمات (الصفات) الصادر عن معهد المدققين الداخليين	01
26	معايير الأداء الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	02
36	مدى تطور أهداف مهنة التدقيق ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	03
81	طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين	10

المقدمة

مقدمة عامة :

يعد التدقيق مفهومها الحديث أداة التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث يعمل على تقييم أداة أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية و التشغيلية، الأمر الذي جعل التدقيق الداخلي يلعب دور مهم في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتحديات وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها، على اختلاف أحجامها زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة التدقيق الداخلي التي تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، ومنه فإن التدقيق الداخلي أداة في يد المؤسسة فحص وتقييم فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة بالمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات، وبهذا أصبح التدقيق الداخلي وسيلة تبادل المعلومات واتصال بين مستويات الإدارية المختلفة و الإدارة العليا في المؤسسة.

إن حاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات المختلفة، زاد من اللجوء إلى أعمال التدقيق الداخلي كمساعد للوصول إلى ذلك، فأصبحت المؤسسات تتخذ من المدققين الداخليين كمستشارين تلجأ إليهم عن عند الإقبال على اتخاذ القرارات معينة، خاصة الإستراتيجية منها، لأن أي خطأ في مثل هذه القرارات سيكلف المؤسسة غالبا ويستهدف كيائها وأهدافها، كما انه يجب التريث والتأني مع الإلمام الكامل بحيثيات هذه القرارات حيث يضمن مردوديته، إذ انتقل الاهتمام بالقرارات الإستراتيجية وما تحتاجه من معلومات على المستويات الإدارية الأخرى.

حيث إن الأخيرة تولد معلومات تخدم القرارات الإستراتيجية وبالتالي هذه المعلومات هي ناتجة من قرارات في كل من المستوى التكتيكي والتنفيذي ومراعاة للموصفات التي يجب أن تكون بها هذه المعلومات، يجب أن تتخذ القرارات في المستوى مبنية على ضوء طرق علمية وعملية بما يخدم الصالح العام للمؤسسة، ومن أجل بلوغ ذلك استعانة هذه المستويات الإدارية هي الأخرى بخدمات وظيفة التدقيق الداخلي وجعلت منها مرجعا تأخذ في الحسبان والرجاء إليه عند الإقبال على اتخاذ قرارات معينة.

وعلى هذا الأساس وللإلمام بجميع جوانب الموضوع، ارتأينا أن يكون التساؤل الجهوي الذي سنعمل على

الإجابة عنه كالتالي: كيف يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد النفقات العامة داخل المؤسسة؟.

الأسئلة فرعية:

وللمزيد من التفصيل ارتأينا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي؟

- ما هو مفهوم النفقات العامة و كيفية ترشيدها؟

- هل تعتمد المؤسسة على التدقيق الداخلي في ترشيد النفقات العامة؟

الفرضيات :

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية :

- تهدف وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة من صحة المعلومات الواردة، اكتشاف التلاعبات بالإضافة

إلى اكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة، ثم إعداد التقرير النهائي لقياس درجة الكفاءة التي يتم

تنفيذ بها الوظائف.

- عملية اتخاذ القرار المناسب و الرشيد من أصعب المسؤوليات في المؤسسة.

- إن الاعتماد على التدقيق الداخلي بجميع مقوماته من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات

المتخذة.

الدراسات السابقة :

لقد ركزت الدراسات السابقة حول موضوع دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في

المؤسسة على الجانب النظري بكثرة و أهملت الجانب التطبيقي، أي لم تسلط الضوء على واقع المؤسسات

الجزائرية، بعكس ما تناولته دراستي.

دوافع اختيار الموضوع:

تعود دوافع اختيار الموضوع إلى الاعتبارات التالية :

- الميل الشخصي والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع بالإضافة إلى ارتباط الموضوع بالتخصص.

- شعورنا بالأهمية في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.

- تنمية القدرات المعرفية في المجالات المختلفة التي يستعان فيها بالتدقيق الداخلي كأداة فعالة.

- ترشيد النفقات العامة في المؤسسة.

- إثراء المكتبة بالمعارف وتوسيع مجال البحث العلمي.

أهمية الدراسة :

- ترجع هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد إدارتها على تحمل مسؤولية

تحقيق الأهداف و تطبيق السياسات و الإجراءات اللازمة للمحافظة على كيان المؤسسة و ضمان لها الاستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة.

- كما أن إدارة المؤسسة تقوم باتخاذ قرارات بصفة مستمرة عبر جميع مستويات الإدارة لما يوجهها من

فرص وتحديات مختلفة، فهي تعمل على ترشيد وتفعيل هذه القرارات ، وكان من المهم الاستعانة بالتدقيق الداخلي لبلوغ ذلك.

أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد الإطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسة.
- معرفة مدى فعالية التدقيق الداخلي كأداة لترشيد القرارات داخل المؤسسة.
- محاولة تشخيص واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية (ميناء مستغانم) للوقوف على أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لهذه المؤسسة في العملية التسييرية من جهة وأهمية استخدامها لتحقيق نتائجها من جهة أخرى.

المنهج المستخدم في الدراسة :

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية الدراسة ، ومن أجل اختبارات صحة الفرضيات المذكورة سابقا، فقد تم اختيار المنهج الوصفي وذلك من خلال وصف التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرارات ، كما تم الاستعانة بالمنهج التحليلي في الربط ما بين التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرارات من خلال العلاقة القائمة بينهما كما تم المزج بين المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية لميناء مستغانم من خلال دراسة حالة عن طريق المقابلة الشخصية مع مسؤول مهمة تدقيق الحسابات والمؤسسة ككل وبعض المدققين لاستقصاء آلية عمل التدقيق الداخلي في المجتمع كأداة بحث.

تقسيمات الدراسة :

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقديم الدراسة إلى جانبين هما : الأول نظري و الثاني تطبيقي.

* فالجانب النظري يختص بعرض الجوانب النظرية في موضوع " دور التدقيق الداخلي في ترشيد النفقات

داخل المؤسسة العامة " ويحتوي على فصلين:

سنتناول في الفصل الأول مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي، حيث تم التطرق فيه إلى مفهوم

التدقيق ومفهوم التدقيق الداخلي بمختلف أنواعه، أما في الفصل الثاني فكان بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار فاستعرضنا فيه إلى المدلول العلمي لعملية اتخاذ القرار ، بالإضافة إلى علاقة التدقيق الداخلي بعملية اتخاذ القرار.

* أما الجانب التطبيقي يختص بعرض اللوحة التاريخية والهيكل التنظيمي لميناء مستغانم مع توضيح

كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.

الفصل الأول

مفاهيم عامة

حول التدقيق

مقدمة الفصل :

شهدت السنوات الأخيرة تطورات سريعة في مجال التدقيق وقد أدت هذه التطورات إلى زيادة أهميتها فبعد أن كانت عملية التدقيق قاصرة على تتبع الغش و الأخطاء على جوهر و مضمون القوائم المالية ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث.

و كان من الطبيعي إزاء هذه التطورات الكبيرة أن تظهر أساليب جديدة للتدقيق و أن يزداد الاهتمام العلمي و الأكاديمي و المهني بتنظيم هذه المهنة و تطويرها ووضع الأسس المهنية و العلمية لأدائها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة و الفعالية.

لهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي.

المبحث الرابع: التمييز بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية لتدقيق "بأنه عملية منهجية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات عن تأكيدات خاصة بتصرفات و أحداث اقتصادية بشكل موضوعي و ذلك بهدف توفير تأكيد عن مدى تطابق تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و توصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين".¹

كما يعرف على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الفواتير الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية، عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة".²

ويعرف أيضا: "التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق و التوافق بين هذه النتائج و المعايير المقررة، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".³

ومن التعريفات السابقة نستخلص أن التدقيق هو عملية منظمة تتم وفق خطة موضوعية تضمن أداء المهمة بكل دقة و شمولية يقوم بها أشخاص مؤهلون هم المدققون يحصلون على أدلة إثبات بطريقة موضوعية للوصول إلى تأكيدات بشأن تصرفات و أحداث اقتصادية، و توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية (مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة و توثيق أعمالها، مراجعة النفقات و المدفوعات، تقرير مراقب الحسابات)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص، ص، 17-19.

² محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص. 14.

³ مال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص. 156.

المطلب الثاني: أهداف عملية التدقيق

تقسم أهداف عملية التدقيق إلى:

أ- الأهداف التقليدية:

- التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد يستند إلى قرائن و أدلة قوية عن مدة مطابقة القوائم المالية التي تعدها الشركة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، و حقيقية مركزها المالي في نهاية تلك الفترة:
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش أو تزوير.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش، وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة، وما تحدثه زيارات المدقق المفاجئة من أثر في نفوس الموظفين.

ب) ثانيا: الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات.
- تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من قبل الشركات.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية و إنتاجية ممكنة.
- المصادقة على الوثائق المالية و التقارير المودعة من طرف الإدارة، لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، و من ثم مبلغ الضريبة لواجب دفعها.
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية¹

محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 19. ¹

المطلب الثالث: مبادئ عملية التدقيق

يوجد اتفاق بين الباحثين على إن هناك مجموعتين من المبادئ العملية للتدقيق، و ترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه (التأكيد التقرير)، وبناء على ذلك فإن المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

1. المبادئ المرتبطة بركن التحقيق (الفحص): وتتمثل في الآتي:

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و آثارها الفعلية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و لفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير.
- مبدأ الموضوعية في الفحص: و يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص و ذلك بالاستثناء إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في الشركة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث الشركة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة و هذا المناخ تعبير عن ما تحتويه الشركة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل في الآتي :

- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.¹
 - مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفحص المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للشركة، و مدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف (إن وجدت) في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
 - مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة إن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالشركة سواء داخلية أو خارجية.
 - مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة إن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، إن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.
- وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادر المجال وأن تكون متنسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائبة أو سببية².

¹ أحمد حلي جمعة، مدخل التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص51.

² أحمد حلي جمعة، مرجع سابق، ص52.

المطلب الرابع: تقسيمات التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق استنادا إلى الهدف من الوظيفة المؤداة أو استنادا إلى الجهة التي ينتهي إليها الفرد أو المجموعة التي تقوم بعملية التدقيق.

فمن ناحية يمكن تقسيم التدقيق استنادا إلى الهدف منها إلى تدقيق القوائم المالية، و تدقيق الالتزام، و تدقيق العمليات، نعرض فيما يلي لكل منها باختصار:

1- تدقيق القوائم المالية:

تنطوي على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأي وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تهدف تدقيق القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المدقق رأيه أو إن يبدي بشهادته عن مدى تمثلي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹

ومما لا شك فيه ان عملية غبداء الرأي أو الشهادة هذه يجب أن تتم من خلال شخص موثوق به و يتمتع

بالاستقلال و الكفاءة التي تمكنه من ان يصدر رأيا او حكما بصدد القوائم المالية للوحدة استنادا إلى الأدلة

الكافية، و ان يقوم بتوصيل هذا الرأي لى الأطراف المعنية.

ويجدر الإشارة الى أن مدقق القوائم المالية قد تكون إلزامية او اختيارية، التدقيق الالزامي يكون مطلوب بنص الانون. و التدقيق الاختياري لا يوجد إلزاما قانونيا و لكن تتم اختياريا ففي المنشآت الفردية و شركات الأشخاص فإن التدقيق غير مطلوب بنص القانون و لكن قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي لتدقيق الحسابات و اعتماد القوائم المالية الختامية لإضفاء بعض الثقة على تلك القوائم ومن ثم يمكن استخدامها كأساس للحصول على قروض، أو تقديمها لمصلحة الضرائب أو تحديد حقوق الشركاء في حالة انفصال أو انضمام شريك، و في هذه الحالة يعين المدقق الخارجي عن طريق صاحب المنشأة الفردية او بالاتفاق بين الشركاء و لا بد من وجود عقد

1. عوض لبيب فتح الله الديب، مرجع سابق، ص23

مكتوب في هذه الحالة يحدد نطاق العمل و مسؤولية المدقق و تفاصيل الاتفاق، و في حالة تعدد وجود عقد

يقوم المدقق بإعادة خطاب ارتباط يؤكد فيه الاتفاق الشفوي و يعده المدقق بنفسه ويرسله للإدارة.¹

2- تدقيق الالتزام: هو تدقيق الحسابات القانونية التي ينص على ضرورة القيام بها بموجب قانون صادر من

الدولة، كما لها من سلطة سيادية، و تلتزم الوحدات الاقتصادية التي ينطبق عليها نصوص القانون بضرورة

عرض حساباتها ونتائج أعمالها ومركزها المالي سنويا للتدقيق بمعرفة مدقق حسابات مرخص له بمزاولة مهنة

تدقيق الحسابات، وهنا تدقيق الحسابات يخضع المدقق لشروط و ضوابط عمليات تدقيق حسابات كاملة،

ويلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة و إعداد تقرير فني محايد يوضح فيه مدى دلالة و صدق و عدالة نتائج

الأعمال و المركز المالي عن الفترة المالية محل تدقيق الحسابات.²

3- تدقيق العمليات: هي فحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقاً لأهداف معينة ترتبط

بتقييم الأداء، وتحديد فرص تحسين و تطوير هذه الأداء، و إصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من

إجراءات في هذا الخصوص.

وتعتبر عملية فحص و تقييم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسب الآلي، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام

وفعاليتيه و إمكانية الاعتماد عليه و الثقة فيه، و إصدار التوصيات اللازمة لتحسين و تطوير هذا النظام مثالا

واضحاً على تدقيق العمليات ويلخص الرسم التوضيحي التالي العلاقة بين تدقيق القوائم المالية و تدقيق الالتزام

وتدقيق العمليات.

من ناحية أخرى يمكن تقسيم التدقيق استناداً إلى الشخص أو المجموعة التي تقوم بعملية التدقيق إلى تدقيق

خارجي و تدقيق داخلي و تدقيق حكومي، وهذا التقسيم يتداخل مع التقسيم السابق كما سنلاحظ من عرض

عناصر هذا التقسيم:

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، مرجع سابق، ص24.

² حمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 30.

- 1- التدقيق الخارجي: هو تدقيق الذي يتم بواسطة طرق من خارج الشركة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، و ذلك لإعطائها المصدقية حتى تنازل القبول و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك)¹.
- 2- التدقيق الداخلي: هي وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل الشركات الاقتصادية للعمل على فحص و تقييم الأنشطة الاقتصادية و المالية و الإدارية بها ، و رفع تقرير بما تم من فحص و تقييم لإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسباً من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك².
- 3- التدقيق الحكومي: في هذه الحالة يقوم بعملية التدقيق جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين و يتولى مسؤولية تحقيق الرقابة بشقيها المحاسبي و القانوني، و الرقابة على الأداء، و متابعة تنفيذ الخطة و الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية و يباشر الجهاز اختصاصه في الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة و وحدات الحكم المحلي و الهيئات و المؤسسات العامة و هيئات القطاع العام و الشركات التي يساهم فيها شخص عام أو شركة عامة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك قطاع الأعمال العام بما لا يقل عن 25% من رأسمالها، و النقابات و الاتحادات المهنية و العمالية، و الأحزاب السياسية و المؤسسات الصحفية و القومية، و أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح فيها³.

¹ محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 28.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 308.

³ عوض لبيب فتح الله الديب، مرجع سابق، ص 26.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي ومفهومه

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

تشير السجلات التاريخية أنه تم الاستعانة بالمدققين الداخليين قبيل القرن الخامس عشر، حيث كان المملوك أو التجار يعينون المدققين، ويكلفوهم باكتشاف أوضاع الغش والاختلاس و مسائل مماثلة أخرى.

ومع تطور الصناعة و التجارة، تطورت أيضا طرق الضبط وتقنيات التدقيق، و انتقلت من انكلترا غلى أمريكا خلال الثورة الصناعية، و استمر بعد ذلك تزايد أهمية الضبط الإداري من خلال التدقيق خلال القرن العشرين.

بعد الحرب العالمية الأولى و النمو السريع المتزايد للاقتصاد الأمريكي و نسبيا لاقتصاديات أوروبا، وما رافق ذلك من زيادات الأسعار و عمليات احتكار و تقديم بيانات مغلوطة حول أداء العمال، تطلب ذلك تقنيات ووسائل وتوجيه و تقييم أنشطة العمل ونزاهة و كفاءة الإدارة، تبع ذلك وضع و تطوير تشريعات أفضل لتخطيط واستخدام التدقيق كوسيلة للتأكيد على الالتزام بالقوانين و التنظيمات.

في منتصف القرن العشرين، وبتأثير النمو الاقتصادي وازدياد الحاجة إلى رساميل كبيرة للشركات وتنوع المالكين واختلاف مفاهيم وابتعاد الإدارة عن رقابة أصحاب المال، وفقدان الإدارة الاتصال المباشر مع أغلب المرؤوسين و التابعين لها، كان من الصعب على الشركات الحفاظ على الرقابة على نشاطات الشركة، تم تعيين أشخاص معروفين على أنهم مدققون داخليون من أجل المراجعة و الإبلاغ عن ما يحصل. اختلفت المهام و الأعمال التي تطلب من قبل المدققين الداخليين من الكشف على النشاطات إلى تقديم الاقتراحات و التوصيات لتحسين الكفاءة والفعالية و الأداء.

مع التطور المهنة انتزع المدققون الداخليون اعترافا أكبر لوظيفتهم، وفي 17 نوفمبر 1941 تم إنشاء مؤسسة معهد المدققين الداخليين في نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية، كان الغرض الأولى لمؤسسة معهد المدققين الداخليين هو توفير مدققين داخليين مع فرصة لمشاركة مصالحهم واهتماماتهم المشتركة.¹

في عام 1944 صرح آرثر إهالد أحد مؤسسي معهد المدققين الداخليين بالبيان التالي: " خلقت الضرورة للتدقيق الداخلي وتجعله الآن جزءا متكاملًا من قطاع الأعمال الحديث. لا يستطيع أي عمل واسع الإفلات منه، وسيكون عليهم امتلاكه عاجلا أم آجلا، وإذا استمرت الأحداث بالتطور على ما هي عليه الآن سيكون عليهم امتلاكه عاجلا".، هذه الكلمات أصبحت حقيقة، فيما صار التدقيق الداخلي غحدي المهن الأسرع نموا في النصف الثاني من القرن العشرين.

قامت لجنة البحوث لمعهد المدققين الداخليين بتحضير بيان المسؤوليات للمدققين الداخليين، و تمت موافقة مجلس الإدارة عليه خلال اجتماعه في 15 جويلية 1947 كان الغرض من البيان بشكل منتظم وفي جوان 1999، وافق مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين على مجموعة جديدة من الإرشادات تحت عنوان إطار الممارسات المهنية.²

ثانيا: مفهوم التدقيق الداخلي

يعرف التدقيق الداخلي بأنه: "وظيفة تقييم مستقلة يقوم بها المشروع لفحص و تقييم أنشطته التي تقدم داخل المشروع"³

ويعرف أيضا: "هو تدقيق للعمليات و السجلات بصورة مستمرة يتم تنفيذه داخل المشروع بواسطة جهاز وظيفي معين للقيام بهذا العمل ووجود مثل هذا الجهاز الوظيفي يؤدي لإلى ضمان أن النظام المحاسبي كاف ويتم تنفيذه طبقا للإجراءات المخططة كما يترتب عليه تسهيل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية".

¹ داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، إنحاد المصاريف العربية، بيروت، 2010، ص، ص 42-43.

² داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص، ص 44-45.

³ ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات إلكترونيا، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص15.

"كما عرف بأنه نشاط مستقل للتقييم يتم اللجوء إليه اللجوء إليه لمساعدة الإدارة العليا في المنشآت الكبيرة على إدارة أعمالها بفعالية، و هو وظيفة من وظائف المشروع مستقلة عن الوظائف المحاسبية، ومسؤول تجاه الإدارة العليا مباشرة¹

ويعرف معهد المدققين الداخليين في إنجلترا ب "أنه عملية تقييم مستمرة تنشأ داخل التنظيم بهدف خدمة هذا التنظيم وذلك عن طريق فحص وتقييم الأنشطة المختلفة و توصيل نتائج هذا التدقيق".

ويعرف التدقيق الداخلي بأنه "وسيلة تقييم لعملية تدفق البيانات والمعلومات والحكم على نوعيتها وكمالها. ويتم التحقق من ذلك عن طريق التحقق من توافر التجانس الذاتي و المتبادل للبيانات".

كما يمكن تعريف التدقيق بأنه " مجموعة من أوجه النشاط المستقلة التي تنشأها الإدارة للقيام بخدمتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية و التأكد من كفاية المخصصات المعدة لحماية أصول و أموال المنشأة و التحقق من إتباع موظفي المنشأة و التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة و أخيرا في قياس مدى صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها عليها حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

ويعرف معهد المدققين الداخليين في أمريكا آخر تعديلات و إضافات على المعايير الدولية للممارسة المهنية في التدقيق الداخلي في 2003/12 والتي أصبحت نافذة اعتبار من 2004/1/1 كما قام بتعديلها في 2004/4/15، وذلك استنادا للمفهوم الحديث الجديد الصادر في 1999/6 والذي يعرف التدقيق الداخلي بأنه: " نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال إنتاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم".

¹ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (الداخلي، الحكومي، الإداري، الخاص، البيئي، المنشآت الصغيرة)، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان 2009، ص 27.

بينما المفهوم الذي وضعه مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وفقا لمعايير التدقيق الدولي (610) المعدل عام 2004 يشير إلى أن التدقيق الداخلي: "تقويم أنشطة المنشأة المتعارف عليها كخدمة للمنشأة، ومن ضمن وظائفها من بين أشياء أخرى نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها"¹.

التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل داخل الشركة بطريقة موضوعية و التي تعطي تأكيد ودرجة تحكم في العمليات وتساهم في خلق القيمة المضافة ومساعدة الشركة على بلوغ أهدافها من خلال تقييم عملية إدارة المخاطر.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تلخيص بنود التدقيق الداخلي كما يلي:

يقوم بأعمال التدقيق الداخلي قسم أو دائرة أو إدارة أو وحدة أو فريق أو ممارس أو ممارسين للتدقيق الداخلي، وقد يكونوا موظفين في الشركة، أو قد يقوم بالعمل و المهمة جهة خارجية أي جهة مستقلة عن الشركة.

- يقدم التدقيق الداخلي خدمات التدقيق باستقلالية موضوعية و كذلك خدمات استشارية لإدارة الشركة، تصمم بهدف إضافة قيمة وتطوير و تحسين عمليات الشركة.

- تساعد خدمات التدقيق الداخلي الشركة في تحقيق أهدافها من خلال توفير منهجية منتظمة ومنطقية لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر وعمليات الضبط وإدارة العمليات.

- يجب على من يقوم بالتدقيق الداخلي معرفة معايير وتقنيات التدقيق، و التحلي بالاستقلالية و الموضوعية و الرأي المهني، كونه تقييم موضوعي، منتظم و مستقل.

- يقوم بأعمال التدقيق لجميع العمليات والضوابط بمعنى عدم تحديد نطاق العمل، ويشمل جميع العمليات المالية و غير المالية، وله صلاحية الوصول إلى جميع الموظفين وفي مختلف المستويات الوظيفية، المنتجات والأنشطة، و الموجودات بما فيها الأبنية والعقارات وكذلك السجلات.

¹ أحمد حلبي جمعة، مرجع سابق، ص ص 28-29.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي وفقاً لمفهوم التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين في إضافة قيمة للمنشأة كهدف استراتيجي له وذلك من خلال دوره الاستشاري و الموضوعي في تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنشأة وتحسين الإجراءات و العمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة، حيث ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية 1929-1933 وبعد الحرب العالمية نتيجة لإفلاس العديد من المنشآت لتابعة مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها، الأمر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي لتكون العين الشاهرة لها في فحص وتقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة لإنجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه و مجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه المنشآت إلى تحقيقها، باعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء من نظام الرقابة لداخلية حيث أنها تشكل بؤرة هذا النظام و صمام الأمان له، وخصوصاً بعد إبلاء هذه الوظيفة أهمية مميزة بها من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية.

ويعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والوضع المحدد مسبقاً واكتشاف الأخطاء وكونه أيضاً وسيلة وقائية تمنع وقوع الأخطاء و التضليل، لذلك يجب على المنشأة، ولقد ازدادت أهميته في وقتنا الحالي،

و أصبح نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف الحالات.¹

¹ رعدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2014، ص 23.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

تتمثل أهداف التدقيق الداخلي في:¹

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراء الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.

- التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف و السياسات و الإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.

- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية و الأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات و الموجودات.

- التأكد من صحة البيانات ومدى الاعتماد العمليات ودراسة الضبط، فحص علمها من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.

- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.

- مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.

- التأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها.

- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2014، ص 37.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي ومعايير

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم أنواع التدقيق الداخلي حسب موضوع التدقيق إلى أقسام متنوعة نورد منها الآتي:

1- تقسيم حسب موضوع وأوجه التدقيق:

يقسم التدقيق الداخلي حسب موضوع التدقيق إلى:

(أ) تدقيق مالي: هو الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات ومصداقية القوائم المالية فالمدقق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية و المحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بكفاية من الدقة.¹

(ب) التدقيق الإداري (المطابقة أو الالتزام): ويطلق عليه البعض تدقيق الأدعان أو الامتثال وهو عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة، وما له علاقة بالقوانين و التنظيمات، لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة والتوقعات، وللتأكد من مطابقتها مع ماهو موضوع ومعد مسبقاً، ومدى الالتزام بالقوانين و التنظيمات المعمول بها.

ويمكن أن يكون هذا التدقيق بمثابة التدقيق الإداري، و نلخص بعض مهام التوجه الإداري للتدقيق الداخلي بما يلي:²

- يشكل امتداد للتدقيق على العمليات ويتخطاه إلى النواحي الإدارية.
- يبحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية والأهداف القصوى للشركة.

¹Jacques Renard, Theorie et pratique de l'audit interne. Les editions. Organisation. Paris, France , 1996, p49

² داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 51.

- يطبق المدققون مبادئ الإدارة العلمية والحوكمة و الاستفادة من الخبرات العملية.
- يحدد التجاوزات التي قد تكون حصلت على المبادئ الإدارية وعلى القوانين و التنظيمات و التعليمات.
- يقوم بتقديم الاقتراحات حول النقاط التي تتبين له وإسداء النصح للإدارة عن رأيه بكيفية تصحيحها.
- يساعد في رفع مستوى أداء الإدارة نفسها عن طريق تعزيز طاقتها على الإدارة.
- من الممكن أن يعهد للمدققين الداخليين بمهام خاصة، مثل: تقييم مشتريات، تقييم الأسس المعتمدة في أخذ القرارات طويلة الأمد...الخ.
- يجب أن يظهر المدقق الداخلي روحية التعاون والاهتمام بالمساعدة وليس الانتقاد.
- يجب أن يكون المدقق الداخلي على معرفة تامة بأعمال الشركة و القطاع، وبالمهام أو المبادئ الإدارية..الخ، وهو ما يمثل محركاً أساسياً للتغيير و للتطوير و تحسين الأداء.¹

(ت) تدقيق العمليات التشغيلية: يعتبر اصطلاح "تدقيق العمليات" علماً لعدد من الناس حيث يمكن أن يستخدم بطريقة مرادفة لاصطلاح "التدقيق الداخلي"، حيث تعتبر هذه الفئة أن كل ما يقوم به المدقق الداخلي يعتبر تدقيق العمليات فيعمل على قياس كفاءة الأعمال بالوحدات التشغيلية الروتينية منها و التكتيكية و الإستراتيجية كما يستخدم المدقق الداخلي أدوات التحليل المالي في تقييم ومتابعة قرارات عدة، إن تقييم الكفاءة يتطلب تجميع المعلومات الكافية على التدفقات الخارجية و الداخلية التي تحت التدقيق.²

2- تقسيم حسب طبيعة التدقيق:

يمكن كذلك تقسيم أنواع التدقيق الداخلي حسب طبيعة التدقيق الى الأنواع التالية: التدقيق المستمر، التدقيق النهائي، مهام تدقيق خاصة³.

(أ) التدقيق المستمر: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للشركة.

¹ داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 51.

² فتحي رزق السوافيري و آخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص 122.3

³ داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص ص 53-54.

ب) التدقيق النهائي: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي¹.

3- تقسيم حسب الجهة التي تقوم بالتدقيق

يقوم بالتدقيق الداخلي إما وحدة من داخل الشركة، أو من خلال مصدر خارجي مثلا مؤسسة متخصصة في أعمال التدقيق الداخلي من خارج الشركة²

أ) التدقيق الداخلي من خلال وحدة داخل الشركة:

يقوم بالتدقيق الداخلي وحدة إدارية داخل الشركة وهي تنشأ خصيصا وتحديدًا للقيام بالتدقيق الداخلي تسمى إدارة أو دائرة أو قسم أو وحدة التدقيق الداخلي، تكون مستقلة استقلالًا تامًا عن الإدارة المسئولة عن العمليات بمختلف أنواعها المالية منها والتشغيلية والإدارية...، وليس لهذه الدائرة مسؤوليات تنفيذية ولا تقوم بأي أعمال تنفيذية، ويعين لها رئيس أو مدير أو مسئول يسمى مدير التدقيق التنفيذي، يتم تعيينه وتحدد تعويضاته وأتعابه من قبل مجلس الإدارة ويكون تابعًا مباشرة له، وله الصلاحية بالاتصال والتواصل والتقارير والإبلاغ إلى مجلس مباشرة، تطبيقًا لمبدأ الاستقلالية.

ب) التدقيق الداخلي من خارج الشركة:

يمكن أن تكلف الشركة مصدرًا خارجيًا أو جهة خارجية متخصصة للقيام بمهام التدقيق الداخلي، وينطبق عليها مضمون وروحية ما ينطبق على وحدة التدقيق الداخلي فيما لو كانت داخل الشركة ويمكن تلخيص هذه الشروط بالآتي:

✓ أن يكون المصدر الخارجي للتدقيق أو المؤسسة المتخصصة مستقل تمامًا عن مفوض المراقبة (خبير المحاسبة، المدقق الخارجي، مراقب الحسابات الذي يدقق بياناتها المالية وغير مرتبطة به بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

¹ محمد عباس الرمahi، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 17.

² داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 64.

- ✓ أن تكون مستقلة تماما عن الإدارة المقررة في الشركة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ أن يكون تعيين المصدر الخارجي للقيام بالتدقيق الداخلي محصورا بمجلس الإدارة فقط، وبالتالي يجب أن تكون الصلة والتواصل والتقارير والإبلاغ إلى مجلس الإدارة مباشرة بدون قيود.

ثانيا: معايير التدقيق الداخلي

وتعد المعايير جزءا لا يتجزأ من إطار الممارسات المهنية ويشتمل ذلك الإطار على تعريف التدقيق الداخلي، والميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي، والمعايير والأدلة الإرشادية، يوجد الدليل الذي يخص كيفية تطبيق المعايير في الممارسة المهنية والذي يصدر بواسطة لجنة القضايا المهنية. إن الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تعد أمرا ضروريا يفي من خلاله المدققون الداخليون بالتزاماتهم الوظيفية حيال المنظمة، ولذلك تهدف معايير التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

- ✓ تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي¹
 - ✓ وضع إطار الأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي .
 - ✓ وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي.
 - ✓ تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة.
- كما تتألف المعايير من معايير الصفات (سلسلة الألف)، ومعايير الأداء (سلسلة الألف)، ومعايير التنفيذ (سلسلة nnn.xn)، وتمثل معايير الصفات سمات أو خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي على حين تصف معايير الأداء طبيعة الأنشطة التدقيق الداخلي، كما تضع المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة، وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، أما

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص34

معايير التنفيذ فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع محددة من الأنشطة (مثل تدقيق الإذعان والكشف عن الغش والتدليس والرقابة الذاتية على المشاريع)¹.

أولاً: معايير السمات (الصفات)

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمين بممارسة التدقيق الداخلي وتتضمن معايير الصفات، وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:

✓ 1000. الأهداف، الصلاحية والمسؤولية: يتطلب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دورياً وأخذ موافق أعلى سلطة.

✓ 1100. الاستقلالية والموضوعية: يتمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أية إجراءات وإنجاز أية أعمال والتبليغ عن أي عمل كلما رأى ذلك ضرورياً لممارسة اختصاصاته، وعلى المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم، وأن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، وأن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم، وأن يكون العمل بفعالية ومهنية وبدون تحيز، كما عليهم أن يتقيدوا بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني و بالقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات المنشأة.²

✓ 1200. البراعة وبذل العناية المهنية: يتعلق هذا المعيار بما يتوجب على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للإطلاع بمسؤولياتهم الفردية، وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة، والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة للإطلاع بمسؤولياتهم، وبذل العناية، والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومدقق داخلي كفاء، لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ.

¹ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 34.

² حلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 167.

✓ 1300. الرقابة النوعية وبرنامج التحسين: يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع

برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي¹.

الجدول رقم (01) معايير السمات (الصفات) الصادر عن معهد المدققين الداخليين

Attribute Standard		معايير الصفات
Purpose, Authority and Responsibility	1000	الغرض، الصلاحية والمسؤولية
Independence and Objectivity	1100	الاستقلالية والموضوعية
Organization Independence	1110	استقلال الشركة
Individual Objectivity	1120	موضوعية الأفراد
Impairments to Independence or Objectivity	1130	الإصرار بالاستقلالية أو الموضوعية
Proficiency and Due Professional Care	1200	التأهيل والعناية المهنية
Proficiency	1210	التأهيل المهني
Due Professional Care	1220	العناية المهنية
Continuing Professional Development	1230	التأهيل المهني المستمر
Quality Assurance and Improvement Program	1300	برنامج تحسين وتأكيد النوعية
Quality Program Assessment	1310	برنامج تقييم النوعية
Reporting on the Quality Program	1320	الإبلاغ عن برنامج النوعية
Use of Conducted in Accordance with the Standards	1330	استعمال الإجراء بالتوافق مع المعايير
With the Standards		
Disclosure of Noncompliance.	1340	الإفصاح عن عدم التوافق

¹ حلف عبدالله الوردات ، مرجع سابق ، ص 168.

المصدر: داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، المصارف العربية بيروت، 2010، ص 119.

ثانياً: معايير الأداء

فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها وتشمل:

✓ 2000. إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على كبير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمنظمة.

✓ 2010. التخطيط: على كبير المدققين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية.

✓ 2020. الاتصال والموافقة : على كبير المدققين أن يوصل للإدارة العليا ومجلس الإدارة خطط أنشطة التدقيق الداخلي ومتطلبات تنفيذ تلك الخطط بما في ذلك التغييرات الزمنية الجوهرية وذلك بغرض فحص الخطط والموافقة عليها، وعلى كبير المدققين أن يبلغ الإدارة كذلك بتأثير الموارد المحدودة على تنفيذ الخطط.

✓ 2030. إدارة الموارد: ينبغي على كبير المدققين التأكد من أن موارد أنشطة التدقيق الداخلي كافية، مناسبة، وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الخطة المعتمدة.

✓ 2040. السياسات والإجراءات: ينبغي على كبير المدققين أن يضع السياسات والإجراءات التي توجه نشاط التدقيق الداخلي.

- ✓ 2050. التنسيق: ينبغي على كبير المدققين أن يعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملائمة والخدمات الاستشارية وضمان التغطية الصحيحة وتخفيض الازدواج في الجهود المبذولة.¹
- ✓ 2060. الإبلاغ إلى المجلس والإدارة العليا: على كبير المدققين أن يرفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة وإلى الإدارة العليا عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل، وينبغي أن يشمل التقرير كذلك قضايا الرقابة وكذلك قضايا التحكم المؤسسي، إضافة إلى القضايا والمواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا.
- ✓ 2100. طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطرة والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم ومنضبط.
- ✓ 2110. إدارة المخاطر: ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي للمنظمة عن طريق وتحديد وتقييم التعرض الجوهرى للمخاطر، كما ينبغي أن يسهم ذلك النشاط في تحسين إدارة المخاطرة وأنظمة الرقابة.
- ✓ 2120. الرقابة: ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي للمنظمة فيما يتصل بإرساء آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالمنظمة.
- ✓ 2130. التحكم المؤسسي: ينبغي على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ووضع التوصيات المناسبة لتحسين عمليات التحكم الإنجاز الأهداف التالية:
- تدعيم الأخلاقيات المناسبة والقيم داخل المنظمة.
 - تأكيد إدارة الأداء التنظيمي الفعال والمساءلة.
 - تفعيل توصيل المعلومات عن المخاطر والرقابة في مناطق مناسبة داخل المنظمة.

¹. أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 42

- تفعيل تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.
- ✓ 2200. تخطيط التكاليف: ينبغي على المدققين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة وتشمل النطاق، والأهداف والوقت وتوزيع الموارد
- ✓ 2201. اعتبارات التخطيط: ينبغي على المدققين الداخليين عن التخطيط للمهمة مراعاة ما يلي:
 - أهداف النشاط الذي يتم فحصه ووسائل الرقابة على الأداء.
 - المخاطر الجوهرية للنشاط وكذلك الأهداف والموارد والعمليات والأساليب التي يتم من خلالها الحفاظ على المخاطر عند المستوى المقبول.
 - كفاية وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأدوات وأنظمة الرقابة مقارنة بإطار الرقابة المعياري.
 - الفرص المتاحة لإدخال تحسينات جوهرية على إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الرقابة.¹
- ✓ 2210. أهداف التكاليف: يجب أن تؤسس الأهداف لكل مهمة.
- ✓ 2220. نطاق التكاليف: ينبغي أن يغطي نطاق المهمة الأهداف الملزم تحقيقها.
- ✓ 2330. تخصيص موارد التكاليف: ينبغي أن يحدد المدققون الداخليون الموارد الضرورية لتحقيق أهداف المهمة، وينبغي أن يتم تخصيص الأفراد بناء على تقييم طبيعة وتعقد كل مهمة، والقيود الزمنية والموارد المتاحة.
- ✓ 2240. برامج عمل التكاليف: ينبغي على المدققون الداخليون تطوير برامج العمل لتحقيق أهداف المهمة كما ينبغي توثيق تلك البرامج.

¹ norme internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne, the institute of internal Auditors, 2015, p.1417.

- ✓ 2300. إنجاز التكليف: ينبغي أن يعمل المدققون الداخليون على تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
- ✓ 2310. تحديد المعلومات: على المدققين الداخليين أن يعملوا على تحديد المعلومات الكافية والمناسبة الموثوق بها، والمفيدة لتحقيق أغراض المهمة.
- ✓ 2320. التحليل والتقييم: ينبغي أن يبني المدققون الداخليون نتائجهم ونتائج المهمة على أساس تحليلات وتقييمات مناسبة.
- ✓ 2330. توثيق المعلومات: ينبغي أن يتولى المدققون الداخليون تسجيل المعلومات الملائمة لدعم الاستنتاجات والنتائج التي توصلوا إليها.
- ✓ 2340. الإشراف على التكليف: يجب أن يكون هناك إشراف سليم للتأكد من تحقيق الأهداف ومن توفر الجودة وتطوير الأفراد.
- ✓ 2400. إبلاغ النتائج: ينبغي على المدققين الداخليين أن يوصلوا نتائج المهمة.
- ✓ 2410. معيار الاتصال (توصيل النتائج): ينبغي أن تشمل عملية التوصيل على أهداف المهمة ونطاقها بالإضافة إلى الاستنتاجات والتوصيات القابلة للتطبيق وخطط العمل.
- ✓ 2420. نوعية الاتصال (جودة التوصيل): ينبغي أن تتسم عملية التوصيل بالدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز كما ينبغي أن تكون بناءة وكاملة وأن تتم في الوقت المناسب.
- ✓ 2421. الأخطاء والمحدوفات (الأخطاء والسهو): إذا اشتملت عملية التوصيل النهائية على خطأ أو سهو جوهري، فإنه ينبغي أن يتولى كبير المدققين توصيل المعلومات الصحيحة إلى كافة الأفراد الذين وصلت إليهم المعلومات الأصلية.¹
- ✓ 2430. الإفصاح عن المهمة وعدم التوافق مع المعايير: عندما يؤثر عدم الإذعان للمعايير الشرعية على مهمة معينة، فإنه ينبغي أن تشتمل عملية توصيل النتائج على ما يلي:

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص. 43-44.

■ المعايير التي لم يتم الإذعان لها إذعاناً تاماً.

■ أسباب عدم الإذعان.

■ تأثير عدم الإذعان على المهمة.

✓ 2440. نشر النتائج: ينبغي على كبير المدققين أن ينشر النتائج لتصل إلى كافة الأشخاص المناسبين .

✓ 2500. مراقبة الإنجاز: ينبغي على كبير المدققين أن يضع ويحافظ على نظام المراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة.

✓ 2600. حل قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد كبير المدققين أن الإدارة العليا تقبل مستوى من المخاطر لا يعد مقبولاً للمنظمة، فإنه ينبغي عليه مناقشة ذلك مع الإدارة، فإذا لم يتم حل ذلك فإنه ينبغي أن يرفع كل من كبير المدققين والإدارة العليا تقرير بذلك إلى مجلس الإدارة ليتولى فض النزاع¹.
معايير الأداء الدولية للممارسة: الجدول التالي يمثل معايير الأداء الدولية لممارسة مهنة للتدقيق الداخلي.

الجدول رقم (02): معايير الأداء الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

Performance Standards		معايير الأداء
Managing the Internal Audit Activity	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
Planning	2010	التخطيط
Communication and Approval	2020	الاتصال والموافقة
Resource Management	2030	إدارة الموارد
Policies and Procedures	2040	السياسات والإجراءات
Coordination	2050	التنسيق

¹ norme internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne, the institute of internal Auditors, 2015, p 19.

Reporting the Board and Senior Managements	2060	الإبلاغ إلى المجلس والإدارة العليا
Nature of Work	2100	طبيعة العمل
Risk Managment	2110	إدارة المخاطر
Control	2120	الضبط
Governance	2130	الحوكمة (الإدارة الرشيدة)
Engagement Planning	2200	تخطيط التكاليف
Planning Considerations	2201	اعتبارات التخطيط
Engagment Objectives	2210	أهداف التكاليف
Engagment Scope	2220	نطاق التكاليف
Engagment Resource Allocation	2230	تخصيص موارد التكاليف
Engagment Work Program	2240	برنامج عمل التكاليف
Performing the Engagment	2300	إنجاز التكاليف
Identifying Information	2310	تحديد المعلومات
Analysis and Evaluation	2320	التحليل والتقييم
Recording Information	2330	توثيق المعلومات
Engagment Supevrision	2340	الإشراف على التكاليف
Communicating Results	2400	إبلاغ النتائج
Criteria for Communications	2410	معييار الاتصال

Quality of Communication	2420	نوعية الاتصالات
Errors and Omission	2421	الأخطاء والمحذوفات
Engagment Disclosure of Noncompliance with the Standards Disseminating Results	2430	الإفصاح عن المهمة وعدم التوافق مع المعايير
Monitoring Progress	2440	نشر النتائج
Resolution of Managment's	2500	مراقبة الإنجاز
Acceptance of Risks.	2600	حل قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، المصارف العربية

بيروت، 2010، ص.120-121.

المطلب الرابع: مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي

نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على أن إنجاز عملية التدقيق يتم وفقاً للمراحل التالية:

1. تخطيط عملية التدقيق الداخلي:

أشارت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي إلى ما يلي:

- يجب وضع خطة موثقة للتدقيق الداخلي مبنية على أساس المخاطر على أن يكون الإطلاع عليها مرة كل سنة على الأقل، كما يجب أن يتم دراسة توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية.
- يجب على مدير إدارة التدقيق الداخلي أن يدرس أمر قبول الاستشارات المقترحة بناء على فائدتها في تحسين عملية إدارة المخاطر وإضافة قيمة الأعمال المنشأة كما ينبغي أن تشمل الخطة على الأعمال الاستشارية التي يتم قبولها.

2. الاتصال والموافقة:

يجب على مدير إدارة التدقيق الداخلي توصيل خطط نشاط التدقيق الداخلي ومتطلبات تنفيذ هذه الخطط بما في ذلك التغييرات الزمنية الجوهرية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وذلك بهدف مراجعتها والموافقة عليها كما يجب عليه الإفصاح عن أثر وجود أية قيود على الموارد على تنفيذ الخطط.

ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة لعملية التدقيق وفقا لثلاث طرق هي:

- الاختيار المنظم : ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة لعملية التدقيق استنادا إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

- الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها مثل تدقيق اتفاقية محددة على وشك التوقيع أو تدقيق حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.

- الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق: قد يحتاج بعض مديري الإدارات إلى مساعدة المدقق الداخلي لتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإرادتهم¹.

وأيا كانت الطريقة المتبعة في اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق، فإن المدقق الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المدقق باستمرار على ضوء المستجدات.

بالإضافة إلى ذلك يجب جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط محل التدقيق من مصادرة المختلفة للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، كما أن هذه المصادر تعتمد على ما إذا كان النشاط يدقق لأول مرة أو أنه تمت تدقيقه سابقا وتتمثل هذه المصادر فيما يلي:

✓ الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي.

✓ تقارير وملفات المراجعة السابقة، الموازنات التقديرية والمعلومات المالية.

✓ الاجتماع مع إدارة النشاط.

¹ ابراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، مصر ، 2004 ، ص 278.

✓ الاطلاع على الخطط والسياسات والإجراءات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط¹

3. تنفيذ عملية التدقيق الداخلي:

يتم تنفيذ عملية التدقيق الداخلي وفقا ما يلي:

✓ اختبار التتبع:

حيث يقوم التدقيق الداخلي بتتبع أحد العمليات أو أكثر أو تتبع بنود البيانات الأخرى المحددة من خلال نظم المعلومات الخاصة بأحد المجالات محل التدقيق للتأكد مما إذا كانت النظم في الواقع الفعلي تعمل كما هو مخطط ومقرر عن طريق المدقق الداخلي، على سبيل المثال تتبع البيانات المتعلقة بتعيين موظف جديد من خلال نظم المعلومات الملائمة لإدارة الموارد البشرية لتحديد ما إذا كانت هذه النظم تعمل كما هو مقرر.

✓ إتمام قوائم استقصاء الرقابة الداخلية:

تتضمن قوائم الاستقصاء مجموعة من الأسئلة التي يتم طرحها على الأعضاء العاملين في المجال محل التدقيق من أجل تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية الموجودة يتم الالتزام بها أم لا.²

✓ اختبارات الالتزام:

يتمثل ذلك الاختبار في جمع أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم الالتزام بها أم لا، ويتم أداء هذه الاختبارات من خلال ما يلي:

❖ الملاحظة: وهي تعني المراقبة عند أداء نشاط معين وطبيعة الرقابة على هذا النشاط، على سبيل المثال:

ملاحظة ما إذا كان القائم بإدارة الاستعلام يقوم باختبار تأمين المرور دائما قبل السماح بدخول الأفراد

إلى مكاتهم.

¹ داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص 245.

¹ صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع من تنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، 2016، ص 53.

❖ **المقابلة:** حيث يتم إجراء مقابلات مع العاملين الذين يؤدون أنشطة الرقابة لتحديد ما إذا كانوا يتفهمون نظم الرقابة الداخلية التي يقومون بتشغيلها ولماذا يقومون بتشغيلها على سبيل المثال: إجراء المقابلة مع العاملين الذين يؤدون عملية المطابقات البنكية.

❖ **فحص التوثيق المستندي:** ويعني ذلك فحص عينة صغيرة من الدليل المستندي لتحديد ما إذا كان الإجراء الرقابي تم تشغيله كما هو مستهدف على سبيل المثال: فحص أذون إصدار الشيكات للتأكد من ظهور التوقيعين الصحيحين.

✓ **اختبارات التحقق الأساسية:**

تستخدم اختبارات التحقق الأساسية بهدف:

❖ **التحقق من اكتمال ودقة وشرعية المعلومات في سجلات المجال محل التدقيق فيما يتعلق بالأنشطة التي تعتبر نظم الرقابة الداخلية الخاصة بها ضعيفة.**

❖ **تحديد ما إذا كانت المخاطر المدركة الناتجة عن وجود نظام رقابة داخلية غير كافية أو غير مقنعة في الحقيقة.**

4. إعداد التقرير:

في نهاية عملية التدقيق يقوم المدققون الداخليون بإعداد تقارير منتظمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا عن الهدف والسلطة والمسؤولية النشاط التدقيق الداخلي، كما يجب أن يشير التقرير إلى أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية وما تتضمنه من مخاطر الغش، بالإضافة إلى الإشارة إلى الأمور المتعلقة بالحوكمة وأية أمور تطلب من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.¹

وقد زودت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بسبعة إرشادات تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي في هذا الشأن:

¹ صالح محمد، مرجع سابق، ص55.

- يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم من أجل توصيل النتائج المتعلقة بعملية التدقيق .
- يجب على المدققين الداخليين مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي.
- يجب أن تكون التقارير الموضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة وفي الوقت المناسب.
-
- يجب أن يعرض التقرير الهدف من عملية التدقيق ونطاق نتائجه، كما يجب أن يحتوي على تعبير عن رأي المدقق كلما كان ذلك ممكنا.
- يجب أن تكتب المعلومات الإضافية بوضع وبشكل يجذب انتباه القارئ.
- يجب أن تصف المعلومات الهدف من عملية التدقيق مع إعلام القارئ لماذا أجريت عملية التدقيق وماذا كان متوقعا منها أن تنجزه.
- يجب أن تشخص وتحدد نطاق أنشطة التدقيق طبيعة ومدى نطاق التدقيق الذي تم تأديته.

5. المتابعة:

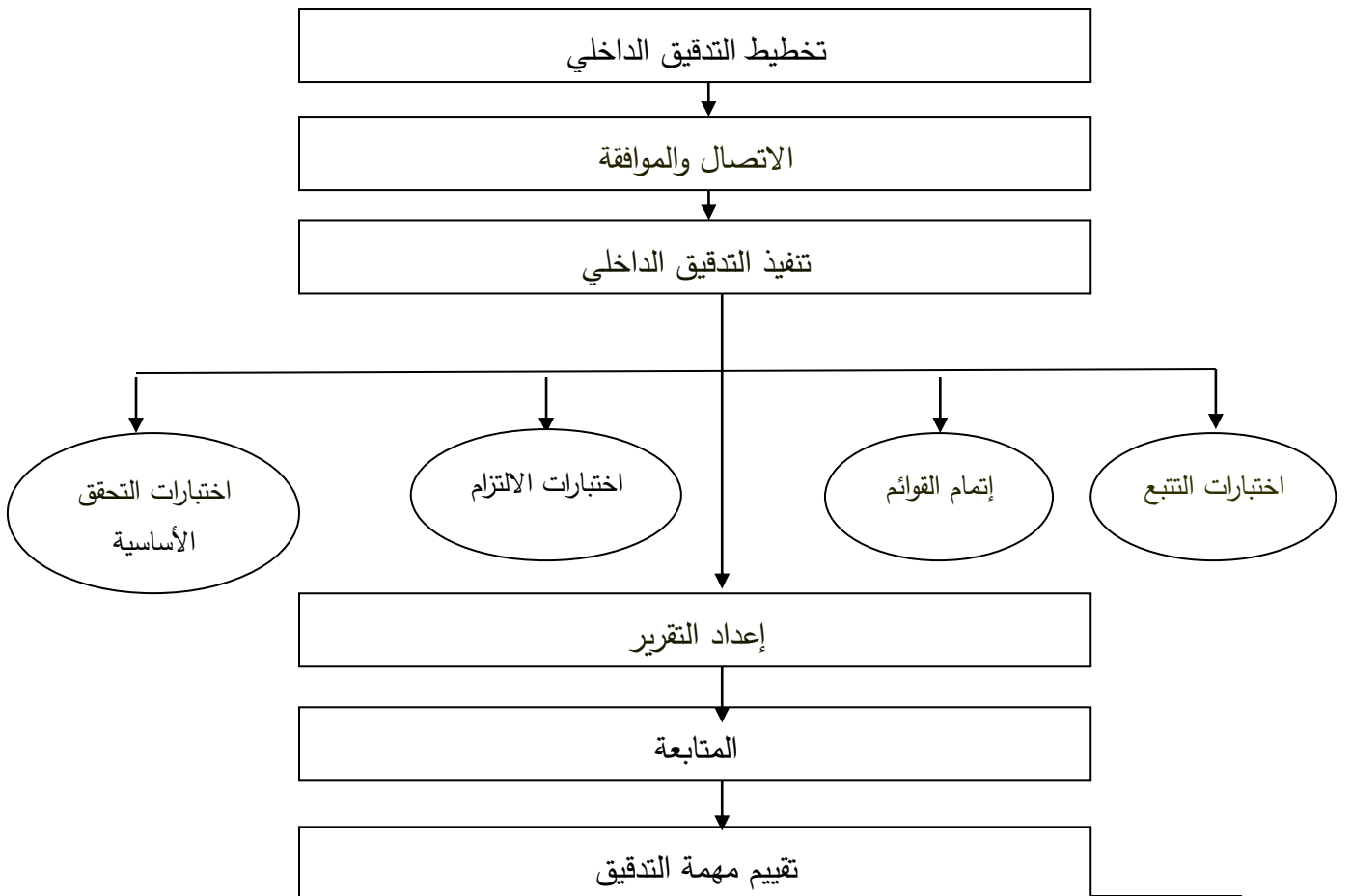
- يجب على مدير إدارة التدقيق الداخلي وضع نظام المتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة وتأخذ هذه الخطوات ثلاثة أشكال:
- قيام الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف.
 - قيام الجهة الخاضعة لعملية التدقيق مباشرة بتنفيذ التوصيات.

- قيام المدقق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة لعملية التدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة توصل مسؤولية عدم اتخاذ مثل مثل الإجراءات¹.

6. تقييم مهمة التدقيق

يقوم قسم التدقيق الداخلي بالتأكد من الفاعلية التي تم بها إنجاز المهمة، وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في إنجاز مهمات أخرى.

شكل رقم (01) يوضح مراحل عملية التدقيق الداخلي



¹ جيهان عبد المعز الجمال، مراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص. 424-425

المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، مراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 425.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

- عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه: "عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات بشكل موضعي المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية. وتقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين".¹

- أما "Porter" فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه: "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي".²

¹. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 1987، ص 21
² Porter,B,principles of external Auditing,John Wiley and sons, 1997,P19

- كما عرف على أنه: "عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، بقصد الخروج برأي فني في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".¹

- ويعرف على أنه: "عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير القائمة، وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها".²

- هو عملية منظمة يقوم بها مدقق مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة من القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.³

- ويعرف التدقيق الخارجي "عملية يقوم بها المحاسب القانوني (المدقق المستقل والمحايد لأجل التوصل إلى رأي قيم إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس و بعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولهذا على المدقق أن يكون محاسباً جيداً"⁴

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن التدقيق الخارجي هو مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

وتتمثل أهداف التدقيق الخارجي في :

¹ . د محمد بونس، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005، ص 27
عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة وفق لمعايير المراجعة العربية الدولية والامريكية، الدار الجامعية، الاسكندرية، الجزء 5، 2009، ص 53
² د عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص7.
³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2004، ص 23.
⁴

1. الأهداف التقليدية : وتتفرع إلى:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش. - تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.¹

2. الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الأخطاء أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن تدقيق الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.²

يوضح الجدول التالي مدى تطور أهداف مهنة التدقيق ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

¹ زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 19.
² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 19.

جدول رقم (03): مدى تطور أهداف مهنة التدقيق ونوع الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	1933-1905	1940-1934	1941-1960 وما بعدها
أهداف التدقيق	- اكتشاف الغش والأخطاء. - تحديد مدى سلامة المركز المالي.	- اكتشاف الغش والأخطاء. - مدى صحة وسلامة المركز المالية.	- تحديد عدالة عرض القوائم المالية.
مدى الفحص	- تدقيق تفصيلي مع تدقيق اختياري.	- تدقيق اختياري.	- تدقيق اختياري.
أهمية الرقابة الداخلية	- اعتراف قليل وسطي.	- بداية في الاهتمام.	- اهتمام قوي.

المصدر: جهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة،

2014، ص70.

المطلب الثالث: معايير وإجراءات التدقيق الخارجي

تعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة التدقيق أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة والتي تختلف من اختبار لآخر، رغم اختلاف مفهوم كلا من الإجراءات والمعايير إلا أنهما مرتبطان ارتباطاً وثيقاً. يتعين على المعايير أن تحوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاوي المهنة وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص، وقسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات وهي كما يلي:

أولاً: المعايير العامة أو الشخصية:

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي، وتتكون من ثلاث عناصر هي:

- إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين .
- يجب الاستقلال – الحياد - في أي عمل يوكل للمدقق القيام به.
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير.

ثانياً: معيار الأداء المهني أو العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشمل هذه المعايير على ثلاث وهي:

- يجب أن يكون العمل مخططاً بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.
- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً داخل الشركة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي تتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.
- الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء، وذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه¹

ثالثاً: معايير إعداد التقرير:

رغبة من المنظمات المهنية في رفع كفاءة الأداء لمحافظي الحسابات، قامت بوضع معايير العملية التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المحافظ في أدائه لمختلف أعماله، وقد أصدرت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين ثلاثة أنواع من هذه المعايير النوعين الأولين تطرقنا إليهما سابقاً (المعايير العامة، معايير الأداء المهني) أما النوع الثالث فهو معايير إعداد التقرير والذي يتضمن العناصر التالية:

¹ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 21-22.

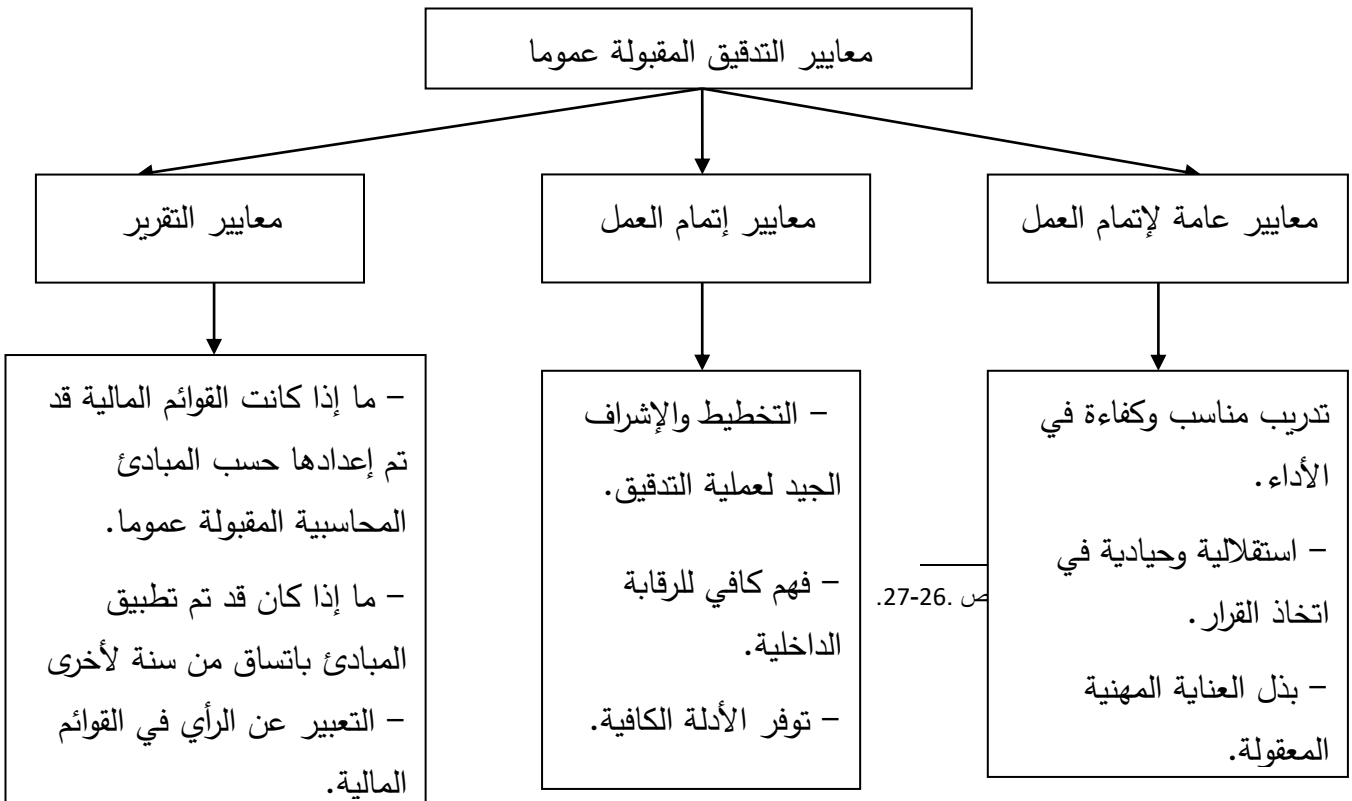
- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب أن يفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.¹

الشكل رقم (02): والشكل التالي يوضح ملخص لمعايير التدقيق الخارجي



المصدر: ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات إلكترونياً، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008، ص 21.

المطلب الرابع: المسؤولية القانونية والأخلاقية للتدقيق الخارجي

أولاً: المسؤولية القانونية للمدقق

يواجه المدقق مسؤولية واسعة أمام العملاء والجهات الخارجية حيث لا يقوم المدقق بفحص كل الدفاتر أو

اختبار كل العمليات ولا يشهد بصحة الميزانية.

ولكنه يفحص القوائم المالية ويتأكد من أنها معدة حسب معايير التدقيق المقبولة عموماً ويستخدم المعاينة

المناسبة.

ونتيجة لذلك فإنه يعطي رأيه عن وضوح القوائم حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وأنا مطابقة باتساق من

فترة محاسبية الأخرى.

وبذلك تغيرت عملية التدقيق مما أوجد احتمال أكبر من وجود محالات التحايل في المشروع ولا يكتشفها المدقق أحيانا.

وتوجد حاليا إصدارات دورية من الهيئات المهنية عن مسؤوليات المدقق عن اكتشاف الأخطاء وانتهاكات القوانين. ويجب على المدقق أن يخطط جيدا لعملية التدقيق بحيث يستطيع اكتشاف الأخطاء الهامة والمخالفات القانونية. كما يجب أن يكون على خبرة جيدة وببذل الرعاية المعقولة عند إتمامه للفحص. كما أن تقرير التدقيق يحوي إحياء ضمنا بأن القوائم المالية سوف لا تتأثر بشكل كبير إذا تم اكتشاف أي أخطاء أو أعمال غير قانونية لم تكتشف بعد. ولكن إذا كان إهمال المدقق جسيما ولم يبذل العناية المهنية المعقولة فإنه يعرض نفسه للمسؤولية القانونية.

وعموما يمكن القول أن مهنة المحاسبة ليست كبقية المهن حيث أنها تحوي نوعا من الخطر وتحتاج إلى شخصية تتميز بخصائص معينة قادرة على القيادة لفريق التدقيق والتخطيط لعملية التدقيق وقادرة أيضا على تكوين الحكم المهني الجيد، حيث يلاحظ أن معظم المشاكل القضائية المتعلقة بمهنة التدقيق ناتجة عن الحكم الضعيف الغير مباشر ببعض الشخصيات بالمشروع الذي يقوم بتدقيقه.

وعموما وحتى يبتعد المدقق عن المسؤوليات القانونية التي قد يتعرض لها، عليه أن يراعي العوامل الآتية:¹

1. أن يبذل عناية كبيرة في اختياره لعملائه، فالمشروعات التي تتميز بتاريخ مليء بالمشاكل المالية هي نفسها المشروعات التي تتميز بمشاكل في نظامها الداخلي وهي التي تحتوي الكثير من الأحداث الغير مقيدة بالدفاتر والتي قد لا يستطيع المدقق اكتشافها كلها، وحاليا تقوم الجهات المحاسبية في الدول المتقدمة بتدقيق الخلفية العامة للشركات التي تتطلب التدقيق ولكبار العاملين فيها وذلك حتى تعطي للتدقيق العضو فكرة عن هذه الشركات قبل التعاقد على تدقيقها.

¹ ثناء علي القباني ، مرجع سابق ، ص ص ، 44 - 46-

2. يجب أن يتأكد المدقق أنه يتبع معايير التدقيق المقبولة عموماً، حيث أن دراسة كل حالات المساءلة القانونية للمدققين تؤكد أن المدقق قد نسي أو تناسى أو انتهك بعض هذه المعايير، وعلى المدقق أن يعرف دائماً أنه يمكن في أي وقت أن يقوم الآخرون بفحص عمله وتدقيقه في حالة المنازعات.
3. يجب أن يكون مدى هيكل وأهداف التدقيق واضحاً تماماً لكل من المدقق والعميل، كما يجب على المدقق أن يوضح تماماً نوع الخدمات التي سوف يقدمها ومسؤولياته، ويساعد خطاب الاتفاق على استبعاد عدم فهم طبيعة المهنة الموكلة للمدقق حيث يمثل الحد الفاصل بين المدقق والعميل.
4. في الولايات المتحدة يقوم المدقق أولاً بسؤال الشركات ال CPA عن حالة العميل قبل قبول تدقيق حساباته، وفي أحياناً كثيرة يعطي CPA النصيحة بعدم قبول هذه المهنة أو قطع العلاقة تماماً مع هذا المشروع مما يساعد على حماية المدقق من المساءلة القانونية نتيجة التورط مع العملاء الغير موثوق فهم أو الدخول في منازعات لاحقة مع العملاء.

ثانياً: المسؤولية الأخلاقية للمدقق

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بالأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة التدقيق لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وأداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم (501) على "لا

يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة"¹.

ومن أمثلة على الأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة ما يلي:²

- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق.

- الإهمال والتقصير في أداء عمله.

¹ أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 191.

² إكمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص 217.

- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

- إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة المناقشة أحد المسؤولين.

فإذا قام المدقق بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة، فإن المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه. وهذه العقوبات قد تكون التأنيب اللوم أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة¹.

المطلب الخامس: الخدمات التي يقدمها التدقيق الخارجي

الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي إما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة البيانات المالية المحضرة والمقدمة من قبل طرف آخر ومن هذه الخدمات.

- فحص البيانات المالية .

- الإطلاع.

- الإجراءات المتفق عليها.

1) فحص البيانات المالية: ويمثل تدقيق البيانات المالية، لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها (وهذا النوع من

التدقيق يشمل الحصول وتقييم القرائن حول البيانات المالية التاريخية والتي يحتوي على إقرارات الإدارة).

2) الإطلاع : ويشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة والدليل للبيانات المالية. الإطلاع هو أقل درجة من

التدقيق، وتقرير التدقيق يشمل العبارة التالية: (البيانات المالية تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها (المبادئ المحاسبية الدولية)). أما تقرير الإطلاع ينص: (لو يأتي إلى علمنا أية معلومات مادية تتطلب

التعديلات في البيانات المالية لأجل أن تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها).

فهذا النوع من الخدمات تقوم بها الشركات التي لا تقوم بالتدقيق، لأنه أكثر كلفة أو تقوم بها الشركات بالنسبة

¹ أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 71.

إلى البيانات المالية كالمرحلة.

(3) الإجراءات المتفق عليها: وهي خدمة يتفق عليها العميل والمدقق ومثال على ذلك القيام بتدقيق حسابات الأرباح والخسائر فقط، وتقديم تقرير حوله.

أما الخدمات الأخرى التي يقوم بتقديمها المحاسب القانوني بحكم تأهيله العلمي والعملية والتي لا يقدم تقرير بشأنها فهي:

- خدمات مسك السجلات.

- الاستشارات الضريبية.

- الاستشارات الإدارية.

(4) خدمات مسك الدفاتر: المحاسب القانوني ربما يطلب منه العميل القيام بخدمات مسك الدفاتر أي التسجيل في اليومية العامة أو اليومية المساعدة وترحيلها إلى سجل الأستاذ العام، أو سجلات الأستاذ المساعدة ولغاية تحضير البيانات المحاسبية وعلما أن بعض المؤسسات الحكومية أو الجامعات المهنية تمنع المحاسب القانوني من القيام بهذه الخدمة أو على سبيل المثال هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة.

(5) الاستشارات الضريبية: الأشخاص والمؤسسات والشركات عليها تقديم كشوفات إلى الهيئات الضريبية الأجل دفع الضريبة وحسب القانون، المحاسبون القانونيون مؤهلون للقيام بهذه الخدمة وفي بعض الأقطار تتمثل هذه الخدمات الناشطة الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى لأن قانون هذه البلدان تسمح للمحاسب القانوني بتمثيل العميل أمام السلطات الضريبية.

(6) الاستثمارات الإدارية: إن المحاسب القانوني يستعمل مؤهلاته الأكاديمية والعلمية للقيام بهذه المهمة ولكن المحاسب القانوني سيفقد بعض استقلاليته و أعتقد أن الجمعيات المهنية العالمية سوف تمنع إعطاء بعض الاستشارات من العميل تحت التدقيق.¹

المبحث الرابع: التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

¹ رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سابق، ص 22-23.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي في أداء عملية التدقيق

أدى المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي إلى تزايد الاهتمام من جانب المنظمة والمدققين الخارجيين بما يمكن أن يقوم به التدقيق الداخلي لمساعدة المدقق الخارجي في محاولة لتخفيض نطاق عمل التدقيق الخارجي وذلك للمساعدة على تجنب أكبر قدر ممكن من تكاليف التدقيق الخارجي، ومن المهام التي يمكن أن يقوم بها المراجعون الداخليون لمساعدة المدقق الخارجي ما يلي:

- قيام المدققين الداخليين بزيادة الفروع التي لا يتمكن المدقق الخارجي من زيارتها.
- قيام المدققين الداخليين بتدقيق تفصيلي لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل مثل: النقدية، المخزون، قد يعهد إليهم أيضا بتحليل التغير في الحسابات.
- مكن أحيانا الاستعانة ببعض المدققين الداخليين لخدمة المدقق الخارجي في فترة عمله عن طريق قيامه بإعداد القوائم والكشوف والتحليلات التي يحتاجها.
- مكن تنسيق برامج التدقيق الداخلي باشتراك المدقق الخارجي في إعدادها بشكل يمنع التكرار في العمل.
- وزيادة في دعم العلاقة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين تعتبر فكرة استخدام الملف المشترك أداة نافعة تساعد في تحقيق التعاون وتبادل المعلومات بين كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، ويحتوي الملف المشترك على ما يلي: خرائط تدفق النظم، سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، برامج وأوراق عمل التدقيق، التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف والتغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.

يواجه المدقق الخارجي في الوقت الحاضر العديد من المشاكل التي تؤثر تأثيرا كبيرا على إمكانية تطبيق برنامج التدقيق بالكفاية والجودة المطلوبة ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي أدت إلى وجود هذه المشاكل في عاملين

رئيسيين هما:¹

- التشغيل الإلكتروني للبيانات :

¹ جهان عبد المعز الجمال ، مرجع سابق ، ص ص. 450 – 451.

أدى الاستخدام المتزايد لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى ظهور مشاكل خاصة بالرقابة على نظم التشغيل نتيجة للتقدم والتطور السريع في عالم الحسابات الإلكترونية مع عدم تطور نظم وإجراءات الرقابة بما يتلاءم مع النظم الحديثة للتشغيل الإلكتروني للبيانات.

وحتى يتمكن المدقق الخارجي من إبداء رأيه ينبغي أن يحصل على مستوى معين من الخبرة والممارسة في مجال الحسابات الإلكترونية حتى يستطيع أن يتفهم عناصر مكونات نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات بما يتلاءم مع التطورات في نظم المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر.

- الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي

ترجع أسباب الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي إلى ما يلي:

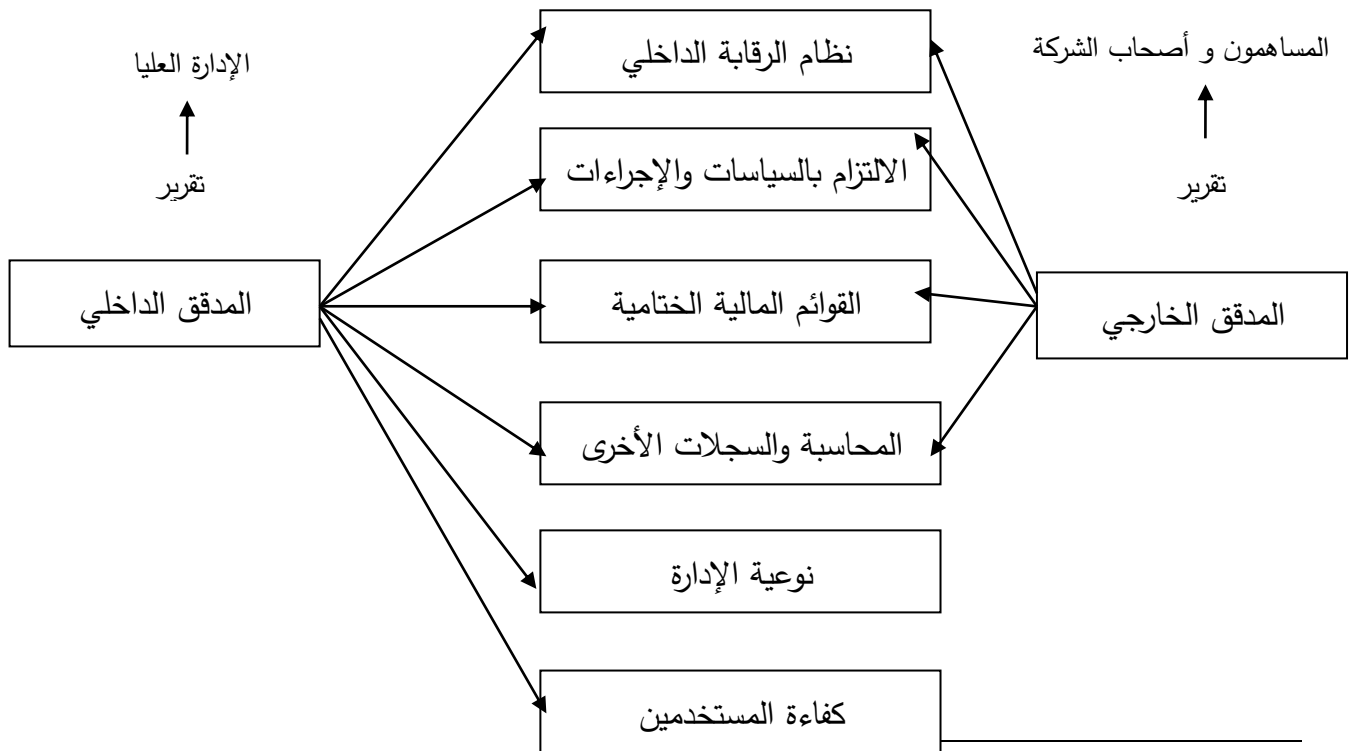
- كبر حجم الشركات محل الفحص والتدقيق.
- زيادة درجة تعقيد وانتشار تشغيل العمليات المحاسبية من أماكن متفرقة باستخدام الحسابات الإلكترونية.
- إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب التدقيق مثل: تكاليف مواجهة الدعاوى القضائية والخسائر الأدبية والمادية التي يمكن أن تلحق بهم بسبب فقد الشهرة وسوء السمعة .
- ويؤكد استمرار وجود كل من عاملي التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية والارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي إلى الحاجة الملحة إلى ضرورة إيجاد حل للمشاكل المترتبة عليها، وفي هذا الصدد يمكن أن يكون التدقيق الداخلي هي الأمل المتاح للتخفيف من الآثار السلبية إن لم يكن التغلب على المشاكل المترتبة على استمرار وجود هذين العاملين.

وإذا كان التدقيق الداخلي محل اهتمام الشركة من جانب والتدقيق الخارجي من جانب آخر، فإن التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يحقق الفوائد التالية:

- زيادة ودعم التدريب للمدققين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.

- اطمئنان المدقق الخارجي إلى دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية من خلال دقة وفعالية نظام التدقيق الداخلي.
 - مساعدة المدققين الخارجيين على تركيز جهودهم على العمليات التي تتطلب جهدا خاصا.
 - تحسين جودة أداء عملية التدقيق حيث إن المدقق الداخلي أفضل معرفة بالعميل ونظامه المحاسبي خصوصا في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
 - تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الاستعاضة المباشرة لعمل المدقق الداخلي محل عمل المدقق الخارجي سينجم عنها وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي الأمر الذي سيؤدي بدوره إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق ومن ثم تحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.
 - تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة المرضية .
 - تحليل عدد الأخطاء المحتمل حدوثها كنتيجة للتدقيق المستمر التي يقوم بها المدقق الداخلي.¹
- يوضح الشكل التالي مجالات التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

شكل رقم (03) مجالات التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي



¹ جهان عبد المعز الجمال ، مرجع سابق ، ص 452.

كفاءة المستشارين الخارجيين

المصدر: رغدة إبراهيم المدهون، (العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2014، ص252.

المطلب الثاني: المفهوم العام للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أولاً: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في:

- من خلال دقة وفعالية نظام التدقيق الداخلي، يطمئن المدقق الخارجي من فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق قدر أكبر من رضا العميل.
- التقييم الشامل لخطر التدقيق، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها.

- تخطيط عملية التدقيق الخارجي وتحديد طبيعة توقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.
- زيادة ودعم التدريب وللتأهيل للمدققين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل التدقيق الداخلي وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
- يحصل المدقق الداخلي إلى فهم أفضل المعايير التدقيق وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.
- ² عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 212.
- تفيد عملية تقييم المدقق الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة التدقيق الداخلي في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.¹

ثانياً: العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل

يمكن بيان أهم تلك العوامل في الآتي:²

- درجة الاستقلال التي يتمتع بها الطرفين: إن عدم وجود استقلال كامل للمدقق الداخلي يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي لها يتمتع باستقلالية كاملة.
- إن اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أداؤها، فإن المدقق الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه وتدقيقه.
- إن وجود المدقق الداخلي كموظف داخل الشركة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية الشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختياري

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، (التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 96.

² عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 212.

وليس الشامل، والذي يمكنه من خلاله الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام.

- الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي، ويعود لأسباب عديدة منها كبر حجم الشركات محل التدقيق، إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب التدقيق مثل تكاليف مواجهة الدعاوي القضائية.... الخ.

المطلب الثالث: أوجه التكامل

إن أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي واسعة، وما يزيداها هو الثقة المتبادلة بينهما والمعرفة الكاملة والإمكانيات التي يؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون البناء بينهما وبالتالي تضافر الجهد المبذول لتحقيق أهداف كل منهما بكفاءة وفاعلية بما يعود بالفائدة على الشركة.¹

وفيما يلي عرض وبيان لأوجه التكامل:

أولاً: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي:

- التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة المشروع سواء كانت هذه التقارير مالية أو انتقادية أو تصحيحية الإجراءات المتابعة، تفيد المدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية مدى فعالية قسم التدقيق الداخلي في تحسين و احكام تلك النظم.

- يمكن لإدارة التدقيق الداخلي بما لها من خبرة و دراية بعمليات المشروع و أساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال، وتقديم الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق.²

- أن وجود مدقق داخلي أو إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي و مالها من تأثير في تحسين طرق العمل و تدعيم نظام الرقابة الداخلية، يؤدي إلى اطمئنان المدقق الخارجي، و بالتالي تخفيض نطاق اختباره اعتمادا على أعمال المدقق الخارجي.

¹ خلف عبد الله الوريدات، التدقيق بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص283.

² Schneider, A., The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2009, Vol(13), No(04), P41.

- في عمليات الجرد خصوصا الشركات ذات الفروع قد يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع هذه الفروع أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد لهذا يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة مع إقرار للمدقق الخارجي بقيامه بعمليات الجرد و أن تلك العمليات كانت صحيحة من حيث الإجراءات أو النتائج.

و لكن هناك حدود على اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي و تتمثل في¹:

◀ مدى خبرة وكفاءة رئيس التدقيق الداخلي.

◀ مدى كفاية التدقيق الداخلي.

◀ مستوى الإدارة المسؤول عنها رئيس إدارة التدقيق الداخلي.

ثانيا: اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي

إن جوانب اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي متعددة لعل أهمها يتمثل في الآتي :

- لتحقيق أعلى درجات الفعالية من عملية التدقيق في التغطية الأشمل للأنشطة المالية للشركة، فإن المدقق الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المدقق الخارجي ، ليتأكد أن أعمال التدقيق الداخلي للأنشطة المالية للشركة تكمل عمل و جهود المدقق الخارجي، و ليس هناك ازدواجية بينهما، كما قد يهدف المدقق الداخلي من وراء هذا التنسيق إلى تحديد كلفة أعمال التدقيق التي من الممكن توفيرها.

- يستفيد المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي يكون الأخير في الغالب أكثر تأثرا و خبرة، و ذلك نتيجة للمؤشرات التالية:²

◀ أن العاملين لدى المدقق الخارجي على درجة عالية من التأهيل العلمي و العملي.

◀ أن لدى المدقق الخارجي مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر و تصميم النظم.

◀ أن لديه متخصصين في تدقيق صناعات، بالإضافة إلى الخبرات التقنية.

¹ حمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 268.
² أحمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41-42)، مارس، 2000، ص 11.

◀ أنه يعمل وفقا لمعايير دولية عالية الجودة.

◀ أن لديه خبرة واسعة في التدقيق الداخلي.

◀ أنه يستخدم نظم معلومات متطورة.

◀ أن لديه أدبيات مهنية عريقة و متوارثة في مجال المهنة.

فمن خلال قيام المدقق الداخلي بالتعاون مع المدقق الخارجي أثناء تنفيذه لمهام التدقيق الخارج، و بالتالي الاستفادة منها في رفع كفاءته و خبرته في مجال تدقيقه الداخلي للشركة.

- عندما يقوم المدقق الخارجي بتنفيذ أعمال تدقيقه، فان من ضمن تلك الأعمال هو تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، لتحديد مدى فاعليتها و كفاءتها في تنفيذ مهامها، و من خلال هذه التقييم يتم إبراز أي جوانب قصور قد تظهر في مجال عملها، و اقتراح المعالجات المناسبة. و بالتالي فان عملية التقييم هذه تفيد المدقق الداخلي في تطوير وتحسين عمله باستمرار.

- إن تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة، حيث أن قيام المدقق الخارجي بتنفيذ إجراءات تدقيقه باستقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصراحة و وضوح في مدى سلامة و صحة نظام الرقابة الداخلية، و مدى ملائمة السياسات و الإجراءات المتبعة، و بالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في إظهار الجوانب التي يكون قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح، أما بسبب محدودية استقلاليته أو غيرها من الأسباب.

- إضفاء الصفة القانونية و الثقة في القوائم المالية للشركة، حيث لا يكفي تدقيق القوائم المالية للشركة و المصادقة عليها من قبل المدقق الداخلي في الشركة لإكسابها الصفة القانونية و الثقة، إلا إذا قام بتدقيقها و صادق عليها مدقق خارجي مستقل، خاصة إذا كانت معدة الأطراف خارجية مثل البنوك من اجل الاقتراض أو للجمهور من اجل إصدار أسهم أو سندات جديدة.¹

¹ أحمد شقير، مرجع سابق، ص 11.

- كما يستفيد المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم أهداف التدقيق الخارجي، و فهم معايير المحاسبة و معايير التدقيق الدولية و أي إصدارات أو تعديلات جديدة فيها، الأمر الذي يمكنه بان يكون أكثر تخصصا، على سبيل المثال قد يحدث أثناء مناقشة ميزانية الشركة من قبل المدقق الداخلي و المدقق الخارجي اعتراض المدقق الخارجي على طريقة عرض أصول الشركة في الميزانية، لان ذلك مخالف لما نصت عليه المعايير المحاسبية في هذا الجانب، مثل هذا لاشك يساعد المدقق الداخلي على تعزيز فهمه للمعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق.

- قد يطلب مجلس الإدارة من المدقق الداخلي تقييم أداء المدقق الخارجي، لتحقيق غرض ما يسعى إليه مجلس الإدارة من وراء ذلك التقييم، و في هذه الحالة لن يكون المدقق الداخلي قادرا على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله و عمل المدقق الخارجي، وإيجاد قاعدة وأسلوب للاتصال مع المدقق الخارجي. و لذلك ينبغي على المدقق الداخلي أن يتبنى أسلوبا محددًا للاتصال مع المدقق الخارجي ، فيما يتعلق بأمور محددة قد يتعين على المدقق الخارجي بحثها مع مجلس إدارة الشركة، من أجل الحصول على فهم عام لهذه الأمور قبل بحثها مع مجلس إدارة الشركة، من هذه الأمور :

◀ نقاط الضعف الهامة في نظام الرقابة الداخلية .

◀ الأخطاء والمخالفات.

◀ التقديرات المحاسبية الهامة.

◀ التعديلات الهامة الناتجة عن أعمال التدقيق.

◀ الصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي في عمله.

- في بعض الأحيان قد يحصل خلاف بين المدقق الداخلي و الإدارة المالية في الشركة، بشأن مدى سلامة تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية من قبل الإدارة للشركة، و قد لا يصل الطرفين إلى اتفاق لحل هذا الخلاف، ففي مثل هذه الحالة قد يقرر الطرفين الرجوع إلى المدقق الخارجي للفصل بينهما في هذا الخلاف. كما أن المدقق الداخلي

قد يعتمد على المدقق الخارجي كمرجع لمساعدته في حل أي إشكالية قد تواجهه أثناء تنفيذه لمهامه، خصوصا إذا كان المدقق الخارجي أكثر تأهيلا و خبرة في مجال التدقيق.¹

المطلب الرابع: وسائل تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

إن أوجه التكامل والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي واسعة ومتوفرة وهذا التكامل يحقق من خلال تظافر مجموعة من وسائل تتمثل في:²

(1) الاحتياجات الدورية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من أجل مناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك : إن الهدف من هذه الاجتماعات هو تنسيق عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والتأكد من تغطية التدقيق لكل أنشطة الشركة، ومنع ازدواجية العمل وتبادل المعلومات أو الأمور التي قد تكتشف لهما أثناء تنفيذهما لمهامهما ولها تأثير مهم على الآخر.

كما يجب جدولة تلك الاجتماعات أثناء عملية التدقيق، لضمان التنسيق الأفضل الأعمال التدقيق الاستكمال الكفاء لها وفي الوقت المناسب، ولتحديد ما إذا كانت نتائج عملية التدقيق المؤداة تتطلب تسويات في نطاق العمل المخطط .

(2) إطلاع كل منهما على برامج التدقيق وأوراق عمل آخر: تعتبر هذه الوسيلة من أهم وسائل تحقيق التكامل بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي، حيث من خلال هذه الوسيلة يستطيع كل منهما معرفة أساليب وإجراءات ونطاق عمل الآخر، وكذلك معرفة مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع بها الطرف الآخر، وعلى ضوء ذلك يقوم الطرفين بتنسيق أعمالهما، وبالتالي الاطمئنان إلى أن تغطية التدقيق الشامل، واتخاذ كل طرف قراره بمدى اعتماده على عمل الآخر.

ولضمان فعالية التكامل من خلال هذه الوسيلة، فإنه لا بد من الحصول قناعة وقبول معقول لبرامج تدقيق وأوراق عمل المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي، وكذلك حصول قناعة وقبول معقول لبرامج تدقيق وأوراق

¹ حمد شقير ، مرجع سابق ، ص 11.

² 1 عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزقي سوافرجي، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 272-273.

عمل المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي، وكذلك حصول قناعة وقبول معقول لبرامج تدقيق وأوراق عمل المدقق الخارجي من قبل المدقق الداخلي.

(3) تبادل التقارير ورسائل الإدارة : من خلال هذه الوسائل يتمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من تعديل نطاق عمله اعتمادا على تقرير الآخر، إضافة إلى ذلك فإن المدقق الداخلي يحتاج إلى مهام وقبول لرسائل إدارة الشركة المرسله إلى المدقق الخارجي، حيث تساعد المواضيع التي تم مناقشتها في رسائل إدارة المدقق الداخلي في تخطيط المجالات موضع الاهتمام العمل المدقق الداخلي في الفترة القادمة، وبعد فحص رسائل الإدارة والبدء في أي عمل تصحيحي مطلوب بواسطة أعضاء الإدارة ومجلس الإدارة، يجب على المدقق الداخلي التأكد من أن العمل التصحيحي قد تم القيام به.

(4) تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة: من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من إجراء اتصالات وتنسيق ناجحين بينهما، وتحقيق تكامل فعال بين أعمالهما، الأمر الذي ينعكس تنفيذهما بكفاءة وفاعلية، وبالتالي تحقيق أفضل النتائج الممكنة للشركة.

ومن الأمثلة على تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ما يلي:

- يجب أن يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن أساليب وطرق ومصطلحات المدقق الخارجي مفهومة بدرجة كافية بواسطة المدققين الداخليين، لتمكين مدير التدقيق الداخلي من:

◀ تقييم عمل المدقق الخارجي بغرض الاعتماد عليه.

◀ التأكد من أن المدققين الداخليين والذين يؤدون عملا يحقق أهداف التدقيق الخارجي، يستطيعون

الاتصال بالتدقيق الخارجي بفعالية.

- يجب أن يوفر مدير التدقيق الداخلي معلومات كافية لتمكين المدققين الخارجيين من فهم أدوات وطرق ومصطلحات المدققين الداخليين، لتسهيل اعتمادهم على العمل المنجز بواسطة المدققين الداخليين.

بالإضافة إلى وسائل تحقيق التكامل سالفه الذكر، فإن هناك وسيلة أخرى نعتبرها هامة جدا في سبيل تعزيز وزيادة درجة التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي، هذه الوسيلة هي فكرة الملف المشترك. فمن خلالها يتمكن

المدقق الداخلي والخارجي من تنسيق أعمالهما بصورة أكثر فاعلية، بالإضافة إلى زيادة درجة اعتماد كل منهما على عمل الآخر، ويحتوي الملف المشترك على مايلي:

- ◀ خرائط تدفق النظم.
- ◀ سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية .
- ◀ برامج وأوراق عمل التدقيق.
- ◀ التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف، والتغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين¹.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل، تبين أن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي متكاملان ومحالات التعاون بينهما واسعة، يهتم المدقق الداخلي بالرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها وهذا ما يوفر للمدقق الخارجي القدرة على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه بسهولة وسرعة، عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي تجعل من وجود المدقق الخارجي ضرورية لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقع.

بات واضح أن تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أصبح يشكل دعم لتأهيل الأداء الرقابي سواء في المؤسسة أو من قبل الأطراف الخارجية، إذ لا ينبغي أن ننظر إلى التدقيق الداخلي على أنه متواطئ مع الإدارة بل ينبغي أن توظف هذه الوظيفة بالمعايير الكفيلة بترقيتها لخدمة الإدارة التوجيه التدقيق الخارجي لخدمة الأطراف التي تهمها آرائه بغية الاستفادة من تفعيل كل جوانب الإطار الرقابي.

¹ عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزقي سوافرجي، مرجع سابق، ص 273.

الفصل الثاني

مدخل إلى

النفقات العامة

مقدمة الفصل:

تطور مفهوم النفقات العامة بالتوازي مع تطور دور الدولة من الحيادية إلى التدخل في الحياة الاقتصادية. وبذلك تزايد الاهتمام بالنفقات العامة ليس فقط من حيث كمها، ولكن أيضا من حيث أهدافها و معايير تحديدها فأصبحت أداة فعالة في التأثير على الهيكلة الاقتصادية والاجتماعي و تحقيق التوازن المطلوب... وتعرف النفقات العامة على أنها مجموع الاعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية و التي توضع تحت تصرف الدوائر الوزارية.

فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية النفقات العامة.

المبحث الثاني: تنفيذ النفقات العامة

المبحث الثالث: آليات ترشيد النفقات العامة.

المبحث الأول: ماهية النفقات العامة

لكي تحقق الدولة أهداف المجتمع وإشباع حاجاته العامة تلجأ للإنفاق العام والذي يعتبر الأداة المالية الرئيسية في يدها.

المطلب الأول: تعريف وخصائص النفقات العامة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى عرض مختلف تعاريف النفقات العامة بالإضافة إلى خصائصها.

الفرع الأول: تعريف النفقات العامة

للنفقات العامة عدة تعاريف نذكر منها:

- النفقة العامة: "بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية أو أنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة"¹

- النفقة العامة: "أنها مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معين عام بقصد إشباع حاجة عامة"²

- النفقة العامة: "أنها مبالغ نقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها لإشباع الحاجات العامة"³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي:

النفقات العامة بمثابة مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة.

المطلب الثاني: خصائص النفقات العامة

1- استعمال مبلغ نقدي: أي أن الدولة عندما تقوم بالإنفاق، سواء من أجل شراء سلع أو خدمات أو من

أجل تقديم إعلانات للأفراد أو لبعض المشاريع الاقتصادية، فجميع صور الإنفاق هذه يجب أن تتم في

محمد عباس محرز. إقتصاديات المالية العامة. ديوان المطبوعات الجامعية. بن عكنون. الجزائر ص 65¹
 حسين مصطفى حسين. المالية العامة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر - طبعة 1995، ص 11²
 محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار الميسرة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن. ص 260³

شكل نقدي حتى تقوم انهما نفقة عامة، يستبعد من النفقات جميع الإعانات التي تقدمها الدولة في شكل عيني.

2- صدور النفقة من شخص معنوي عام: لكي تكون عامة يجب أن تصدر من شخص معنوي عام.

الذي ينظم قواعد القانون العام وعلاقته بغيره، ويتمتع بالشخصية القانونية المستقلة.

3- تحقيق مصلحة عامة أو نفع عام: إن هذا الركن هو نتيجة لفكرة إن المصالح العمومية لم تنشأ لتحقيق المصالح الشخصية وإنما لبلوغ غاية أسمى، و من جهة أخرى إن المال المنفق قد تم تحصيله و تحمل عبئه جميع الأفراد. فلا بد أن ينتفع به الجميع، فكما يكن العبء عام يجب أن يكون النفع عام¹

المطلب الثالث: قواعد النفقات العامة

نبحث في القواعد التي تحكم الإنفاق الحكومي، وهي ثلاث قواعد: المنفعة و الاقتصاد، الترخيص.

1- قاعدة المنفعة:

لا تقتصر فكرة المتأية من إنفاق الدولة على الإنتاجية الحدية و الدخل العائد منها، وإنما تتسع لتشمل ما يمكن أن تدره الأموال المنفقة على العاطلين عن العمل في صورة إعانات من منافع، كذلك الحال بالنسبة للأموال المنفقة بقصد إعادة توزيع الثروات والدخول و الأموال المنفقة على زيادة و تحسين نوعية الإنتاج.

2- قاعدة الاقتصاد:

وتتضمن تجنب التبذير في النفقات العامة لأن مبرر النفقة هو ما تحققه من منفعة اجتماعية، و لا تقوم المنفعة عن طرق اتفاق تبذيري كزيادة عدد الموظفين بشكل يفوق الحاجة لهم أو إجراء تنقلات غير ضرورية بينهم لغير دافع المصلحة العامة و الاتفاق الزائد على المظاهر في الدوائر الحكومية و يحتاج تجنب التبذير في الاتفاق العام إلى تعاون و تضافر جهود مختلفة و رقابة الرأي العام للكشف عن ذلك الى جانب الرقابة الإدارية و البرلمانية.

3- قاعدة الترخيص:

¹ محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 262

تعني النفقة تصرف هيئة عامة بأموال عامة و لهذا ينبغي أن تحصل على إذن من السلطة المختصة ذلك لأن الاتفاق على إشباع الحاجة العامة التي تحقق المنفعة لا يتم إلا بقانون.

كما أن ما يميز النفقة العامة عن النفقة الخاصة هي قاعدة الترخيص لأنها إما أن تخضع للبرلمان في النطاق المركزي و إما لإذن الهيئات المحلية المختصة إذا دخلت ضمن اختصاصها¹

المبحث الثاني: تنفيذ النفقات العامة

المطلب الأول: تقسيمات النفقات العمومية

هناك عدة تقسيمات للنفقات العمومية سواء كان من حيث استخدامها او من حيث الجهة التي تقوم بالاتفاق وارتأينا أن نتطرق لهذا التقسيم الشامل عن غيره.

أولاً: تقسيمات نظرية:

1- نفقات عادية و نفقات غير عادية.

أ) النفقات العادية:

هي التي تمويلها إيرادات الدولة العادية (الضرائب، مداخيل أملاك الدولة..) و تكرر بانتظام في الميزانية، مثل مرتبات الموظفين، و نفقات الصيانة..

ب) النفقات غير العادية:

وهي التي تمويلها من إيرادات غير عادية (القروض) و لا تكرر بانتظام في الميزانية، مثل نفقات إنشاء الطرق و نفقات مواجهة آثار الكوارث الطبيعية.

2- نفقات حقيقية و نفقات تحويلية:

أ- النفقات الحقيقية:

¹ فتحي أحمد دياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر و التوزيع الطبعة الأولى 2013م-1434هـ، ص: 69-70-71

هي تلك لمبالغ المالية التي تصرفها الدولة مقابل الحصول على سلع أو خدمات رؤوس أموال إنتاجية و يندرج في نطاقها: أجور الموظفين، نفقات التعليم و الصحة إلى جانب النفقات الاستثمارية و الرأسمالية.

ب-النفقات التحويلية:

لا تؤثر مباشرة في الانتاج القومي إنما تستهدف إعادة توزيع الدخل القومي و هي على ثلاث:

- نفقات تحويلية إجتماعية: و هي النفقات التي يراد منها نقل القدرة الشرائية من الأغنياء إلى الفقراء مثل الإعانات لإجتماعية و التأمينات الإجتماعية.
- نفقات تحويلية اقتصادية: إذا كانت النفقات التحويلية الاجتماعية تهدف إلى تحقيق توازن اجتماعي فإن النفقات التحويلية لأقتصادية مؤادها تحقيق توازن اقتصادي و من أمثلتها إعانات الاستثمار و الامتيازات الضريبية...
- نفقات تحويلية مالية: وهي نفقات التي تمثل فوائد الدين العام و استهلاكه، و تتجلى أهميتها الاقتصادية و الاجتماعية بما يسمح لها من توجيه الإنفاق العام في القنوات الإنتاجية من جهة و في المجالات الاجتماعية من جهة أخرى.

3 -نفقات إدارية و نفقات استثمارية:

أ-النفقات الإدارية:

و هي النفقات الضرورية لقيام أجهزة الدولة بمهامها المختلفة دون أن تمر أية ثروة للاقتصاد القومي، مثل أجور الموظفين، و نفقات الصيانة و شراء المواد المختلفة يطلق على هذه النفقات أيضا النفقات الجارية و تضم النفقات اللازمة للمحافظة على الأمن و النظام في الداخل و الخارج و العدالة و الأقسام السياسية، فتمثل نفقات وزار الداخلية و الخارجية ووزارة الدفاع و القضاء.

ب- النفقات الاستثمارية:

وهي النفقات التي تساهم في زيادة الإنتاج الوطني و التوسع الاقتصادي و هي تهدف إلى تنمية الدخل وزيادته كالمشروعات العامة، و تتخذ عدة أشكال منها:

- نفقات إنشاء المستشفيات و المدارس.
- نفقات تجهيز المؤسسة العامة ذات الطابع الصناعي و التجاري.
- نصيب الدولة في شركات الاقتصاد المختلط.
- نفقات إنشاء السدود و الجسور.
- نفقات دعم الاستثمار مثل: مصاريف المياه و الكهرباء و إنشاء الطرق المؤدية إلى مناطق الاستثمار.

3- نفقات الخدمات و نفقات تحويلية:

وهي تمثل تلخيصا للتقسيمات السابقة:

أ- نفقات الخدمات: وهي على وجهين:

- نفقات وظيفية: و تتمثل في المرتبات، مصاريف الصيانة الدورية للمباني العامة و مصاريف إدارية.
- نفقات رأسمالية و استثمارية: و تشمل نفقات الإنشاءات العامة و نفقات التجهيزات و المعدات و الآلات و نفقات مشروعات رأس المال الاجتماعية.

ب- نفقات تحويلية: و تنقسم إلى:

- نفقات تحويلية في صورة دخول: و تشمل الإعانات الاجتماعية و معاشات المسنين.
- نفقات تحويلية رأسمالية أو استثمارية غير مباشرة: و تشمل الإعانات الاقتصادية للمنتجين و دعم المشروعات الخاصة للأجهزة و المعدات.

ثانيا: تقسيمات النفقات العامة في التشريع الجزائي:

استنادا إلى القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جولية 1984 الخاص بقوانين المالية المعدل و المتمم يمكن تقسيم النفقات إلى نوعين: مصاريف التسيير، مصاريف الاستثمار (المواد من 24 إلى 42).

1- نفقات التسيير:

وتنقسم هذه النفقات إلى أربعة أبواب و كل باب يتكون من فقرات و كل فقرة تضم تسعة و تسعين فصلا، و عدد المواد التي يشملها الفصل غير محددة.

وينقسم البند إلى فروع وتوزع نفقات التسيير حسب الوزارات.

- **الباب الأول: أعباء الدين العمومي و النفقات المحسومة من الإيرادات و هي أعباء ممنوحة لتغطية أعباء الدين المالي و المعاشات و كذلك مختلف الأعباء المحسومة من الإيرادات.**
 - الفقرة الأولى: احتياط الدين
 - الفقرة الثانية: الدين الداخلي، الدين العائم
 - الفقرة الثالثة: الديون الخارجية
 - الفقرة الرابعة: الضمانات
 - الفقرة الخامسة: النفقات المحسومة من الإيرادات
- **الباب الثاني: تخصيصات السلطات العمومية وهي عبارة عن الإعتمادات الضرورية اللازمة لتسيير مصالح الوزارات من ناحية المستخدمين و الأجهزة و المعدات و العتاد.**
 - الفقرة الأولى: رواتب العمال
 - الفقرة الثانية: المعاشات و المنح العائلية
 - الفقرة الثالثة: المستخدمين و معدات تسيير المصالح

- الفقرة الرابعة: المستخدمين و أعمال الصيانة
- الفقرة الخامسة: المستخدمين إعانات التسيير
- الباب الثالث: النفقات الخاصة بوسائل المصالح
- الباب الرابع: التدخلات العمومية
- الفقرة الأولى: التدخلات العمومية الإدارية مثل إعانات المجموعة المحلية.
- الفقرة الثانية: الأنشطة الدولية مثل المساعدات التي تمنح للهيئات الدولية.
- الفقرة الثالثة: تشمل النشاط التربوي و الثقافي مثل تقديم المنح.
- الفقرة الرابعة: تشمل النشاط الاقتصادي و التشجيعات و التدخلات مثل الإعانات الاقتصادية.
- الفقرة الخامسة: الإعانات الاجتماعية: المساعدات و التضامن

2- نفقات التجهيز (الإستثمار):

هي نفقات توزع حسب القطاعات و فروع النشاط الاقتصادي و تنقسم بدورها إلى ثلاث أبواب هي:

- الإستثمارات المنفذة من قبل الدولة: و تشمل النفقات التي تستند إلى أملاك الدولة أو إلى أملاك المنظمات العمومية و شبه العمومية.
- إعانات الإستثمار و الممنوحة من قبل الدولة.
- النفقات الأخرى برأس المال¹

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العامة

نفرق عادة بين أربع مراحل في تنفيذ النفقات و هذا يستنتج من نص المادة 11 من قانون 15 أوت 1990 المتضمن للمحاسبة العمومية و الذي بنص على أن " عمليات النفقات تعني استعمال الإعتمادات المرخصة و هي تتحقق حسب الأعمال المعرفة في المواد المعرفة في المواد "19، 20، 21، 22" و هي:

¹ محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص، ص، ص: 262، 267، 261

1- الالتزام:

الالتزام هو الفعل الإرادي عن السلطة الإدارية من أجل استهداف عملية تنجز عنها نفقة و يخضع هذا الفعل الإرادي إلى تأشيرة المراقب المالي تنص المادة 19 من قانون 15 أوت 1990 على أن: "الالتزام هو الفعل الذي يلاحظ من خلاله عن نشوئه دين يقع على عاتق الدولة أي يجعل النفقة العمومية تنشأ قانوناً"¹

ومن خلال هذا التعريف يجب أن نميز بين التزامين هما:

- التزم قانوني: وهو يدل على الالتزام الذي يقع مستقبلاً على الخزينة العمومية، و يكون إما صريح أو ضمني و قد يكون مشروط أو غير مشروط و ينتج مثلاً من إبرام صفقة، اتفاقية...

- التزم محاسبي: فهو ترجمة للالتزام القانوني فهو يتحقق من الناحية المحاسبية و هو يهدف إلى "الحبس المحاسبي" للمبلغ المقابل للنفقات الناتجة على الالتزام القانوني فهو يتحقق من الناحية التطبيقية.

2- التصفية:

حسب المادة 20 من قانون 21/90 "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية، و تحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية".

فالتصفية هي عملية تحديد القيمة الصحيحة للنفقة، و التي تتم بتحديد مقدار المبلغ النقدي المستحق الدفع لصالح الدائن، على أساس الوثائق و المستندات التي من شأنها إثبات الدين.

ومرحلة التصفية تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين هما:

- مرحلة التصفية في حد ذاتها: ويتم فيها تقدير القيمة الصحيحة للدين الملتزم به.
- مرحلة إثبات الخدمة المقدمة: فيها تتحقق الإدارة ميدانياً من الاستلام الفعلي للسلع و الخدمات

موضوع الدفع.

¹ المادة 19 من قانون 15 أوت 1990

وتبدأ عملية التصفية عند استلام البضاعة المتعلقة بالنفقة¹.

3- الأمر بالدفع:

حسب المادة 21 من قانون 21-90: "يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات، الإجراء لبدي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية"².

و هو الفعل الذي يتم بموجبه محاسب الخزينة إطفاء دينه الذي أنشأته الدولة تجاه دائن حقيقي مقابل وصل مبرئ، غير أنه في حالة ما غدا لم يتمثل الدائن في غضون أربع سنوات أجل المطالبة بحقوقه فغن هذه الأخيرة تسقط باسم قاعدة "الانقضاء الرباعي".

ويتم في هذه المرحلة تحرير حوالة الدفع أو سند الأمر بالصرف، و الذي يعتبر بمثابة أمر بالدفع موجه للمحاسب العمومي"³.

المطلب الثالث: الأعوان المكلفين بالتنفيذ

حسب ما جاء به قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية هم الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون، و على الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ النفقة إلا أن القانون 21/90 لم يمنحه صفة عون مكلف بالتنفيذ بل أدمجه في الباب الخاص بالرقابة و من أجل إعطاء أكثر شرح سنتطرق لكل واحد منهما بالتفاصيل⁴

1- الأمرون بالصرف:

تعرف المادة 23 من قانون 21/90 الأمر بالصرف على أنه "يعد أمرا بالصرف كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات

¹ المادة 20 من 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية

² المادة 21 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية

³ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، مرجع سابق، ص،ص،ص: 103.102.101

⁴ علي زعدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر،

2005، ص،ص،ص،ص،ص، 131، 132، 143، 135، 144، ص،ص،ص،ص،ص

المشار إليها في المواد "21.20.19.17.16"

وهذه العمليات هي الالتزام، التصفية بالنسبة للنفقات.

وبناء على نص المادة 25 من القانون 21/90 والمادة 63 من المرسوم التنفيذي 313/91 فإن هناك أمر بالصرف رئيسي وأمر بالصرف ثانوي.

الأمرون بالصرف الرئيسيون أو الإبتدائيون:

حسب المادة 26 من القانون 21/90 هم:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و مسؤولي مجلس الأمة و مجلس الدولة.

- الوزراء و الولادة عندما يتصرفون لحساب الولاية.

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية في حالة تنفيذهم لميزانية البلدية.

- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

• الأمرون بالصرف الثانويون:

رؤساء المصالح الغير ممركرة المتواجدة على المستوى المحلي الذين يقومون بتسيير الإعتمادات المفوضة من طرف

الأمرون بالصرف الرئيسيون مثلا الوالي يعتبر أمر بالصرف رئيسي بالنسبة للولاية و في نفس الوقت أمر بالصرف

ثانوي بالنسبة لميزانية الدولة.

ويتم تعيينه بقرار وزاري الذي يقوم بدوره بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود إعتماداتهم¹.

2- المحاسبون العموميون:

المحاسب العمومي هو كل شخص طبيعي يعين بالقيام بالعمليات التالية:

¹ المادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال و السندات و القيم و الأشياء أو المواد الكلفة بحفظها و تداولها.

- حركة حسابات الموجودات.

ويتم تعيين المحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطة و ينقسمون إلى صنفين

أيضا:

● المحاسبون العموميون الرئيسيون:

ورد ذكرهم في المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المتعلق بإجراءات المحاسبة العمومية هم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.

- أمين الخزينة على مستوى 48 ولاية

● المحاسبون العموميون الثانويون:

- قابض الضرائب و قابض أملاك الدولة و قابض الجمارك.

- أمين الخزينة البلدي و أمين خزينة المؤسسات الصحية

- محافظ الرهون.¹

المبحث الثالث : آليات ترشيد النفقات العامة

المقصود بترشيد النفاق العام هو أن يتم توجيه النفقات توجيها سليما لتحقيق أهدافها على أحسن وجه دون

إساءة استعمالها أو تبذيرها في أغراض غير المنفعة العامة.

¹ المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المتعلق بإجراءات المحاسبة العمومية

المطلب الأول : ضوابط النفقة العامة وأسباب تزايدها

الفرع الأول : ضوابط النفقة العامة

لكي تحقق النفقة أكبر منفعة اجتماعية ممكنة يجب أن تخضع لضوابط هي:

- قبل الإنفاق العام من الضروري وضع دراسة شاملة و مسح عام للوصول إلى أولويات الإنفاق العام عند أفراد المجتمع لتحقيق أكبر قدر من الإشباع للحاجات و الخدمات.

- الابتعاد ما أمكن عن النفقات الغير الناتجة التي يكون إنتاجياتها ضعيفة، و كذا المشاريع المظهرية التي لا تشبع حاجات المجتمع.

- توزيع النفقات العامة توزيعاً عادلاً بين مختلف مدن و مناطق الدولة حتى يتم الاستفادة منها بشكل عادل و عام.

- ضرورة فرض رقابة فعالة على كل عمليات الإنفاق وذلك للتأكد من صرفها في المجالات المخصص لها.

- ضرورة تقييم أداء المصاحب للإنفاق العام في مؤسسات الدولة.

- ضرورة تلاقي التعارض الحاصل في تأدية الخدمات العامة بوظيفة التنسيق الإداري و مثال ذلك ما يحدث بعد إتمام تعبيد الطرق من قيام شركات توزيع الكهرباء أو الصرف الصحي أو المياه بإعادة الهيئة¹.

الفرع الثاني: أسباب تزايد النفقات العامة

أصبحت من الظواهر المعروفة بالنسبة لمالية الدولة و بمختلف الدول و ذلك نتيجة تطور دور الدولة و ازدياد درجة تدخلها في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، و من أهم هذه الأسباب ما يلي:

¹ سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، مكتبة زين الحقوقية و الأدبية، لبنان، الطبعة الأولى 2015، ص،ص،ص: 81، 82، 83.

1. الأسباب الإدارية:

أدى زيادة عدد الوزارات و الإدارات الجديدة و نشوء الكثير من المرافق العامة إلى زيادة عدد موظفيها وارتفاع تكاليف تسييرها و بالتالي زيادة النفقات العامة و تؤدي الزيادة في عدد الموظفين في الإدارات إلى تدهور الإدارة الحكومية و تعدد و تعقيد إجراءاتها بالإضافة إلى التبذير و الإسراف الذي هو من سمات الإدارة التي كثيرا ما تضعف كفاءة أجهزة الرقابة عليها.

2. الأسباب المالية:

أدى تطور مفهوم النفقة العامة إلى زيادة حجم النفقات العامة، وأصبحت إيجابية و إنتاجية للنشاط الحكومي و بررت أهميتها في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة، فتقضي الضرورة بزيادة نفقات الدولة في أوقات الأزمات لتعويض النقص في الانفاق الخاصة للمحافظة على مستوى معين من العمالة.

3. الأسباب الاجتماعية:

كان من نتائج تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية إن تعددت وظائفها وازداد حجم نفقاتها و اتسع نطاق نشاطها الاجتماعي.

4. الأسباب العسكرية:

تعد الأسباب العسكرية من أهم الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة و التي دفع هذه النفقات باتجاه التزايد المستمر، و النفقات الحربية (نفقات الدفاع) هي من أهم فقرات النفقات الحكومية و قد درج بعض الاقتصاديين و الماليين على دراسة هذه الأسباب ضمن الأسباب السياسية، ولكن نظرا لطبيعتها الخاصة، و استقلالها و تحديدا في ضوء اعتبارات اقتصادية و اجتماعية و سياسية و إستراتيجية، كان لها هذه الفقرة الخاصة لها.¹

فتحي أحمد زياب عواد، مرجع سابق، ص، ص، ص: 87، 88، 89.

5. الأسباب الاقتصادية:

كزيادة الثورة وما يترتب عنها من زيادة إيرادات الضرائب مما يفسح المجال للإنفاق العام، كما أن التوسع في إنشاء المشروعات العامة ينتج عنه صرف مبالغ كبيرة، بالإضافة إلى المنافسة الاقتصادية و الدعم المالي لبعض الصناعات الوطنية.

6. الأسباب السياسية:

كانتشار مبادئ الحرية ونمو دور الدولة و مسؤوليتها، كما يؤثر سوء الأخلاق السياسية ونقص الشعور بالمسؤولية لدى القائمين على الجهاز الإداري على زيادة النفقات العامة بفعل اتساع دائرة التبذير و الاختلاس وسوء استعمال الأملاك العامة¹.

المطلب الثاني: مفهوم وأهداف ترشيد النفقات العمومية

أولاً: مفهوم ترشيد النفقات العامة

يقصد به الاستخدام الأمثل و التوجيه الأنسب للنفقات، نحو أفضل البدائل الإنفاقية التي تعظم الفائدة للإنسان الذي يقوم بالإنفاق، وتقلل الخسارة و التضحية بالفرصة البديلة أمام الإنسان (الفرد العادي، المنظمات الخاصة، الحكومات...)، و أن الإنفاق العام و ترشيده هي مسائل ترتبط بمدى إتباع الأجهزة الحكومية لأساليب الرشد و العقلانية في توزيع برامجها الإنفاقية، على نحو يحقق أفضل الاستخدامات و أثرها مردوداً و فعالية و إشباعاً للحاجات العامة.

ثانياً: أهداف ترشيد النفقات العامة

¹ خالد شحادة الخطيب، أمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، دمشق، الطبعة الثالثة 2007، ص: 87

يهدف ترشيد النفقات إلى تحقيق ما يلي:

- رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانات المتاحة.
- تحسين طرق الإنتاج الحالية، وتطوير نظم الإدارة والرقابة، وإدخال الأساليب التقنية.
- خفض عجز الموازنة والسيطرة على التضخم والمديونية وتجنب مخاطرها.
- مراجعة هيكلية للمصروفات وذلك بتقليص حجم المصروفات التي لا تحقق مردودية كبيرة.
- محاربة الإسراف والتبذير و كافة مظاهر و أشكال سوء استعمال السلطة و المال العام.
- الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة و الصعبة و المتغيرة محليا وعالميا.¹

المطلب الثالث: عوامل نجاح عملية ترشيد النفقات العامة

يتوقف نجاح عملية ترشيد النفقات العامة على عديد العوامل، نوردتها في ما يأتي:

1. تحديد الأهداف بدقة:

بمعنى تحديد أهداف واضحة ودقيقة للبرامج الحكومية، سواء كانت أهداف طويلة او متوسطة الأجل.

2. تحديد الأولويات:

في ظل محدودية الموارد، سيتعين على منظومة التخطيط العمومية تحديد المشاريع و البرامج وفق سلم الأولويات حسب درجة إشباعها لحاجات الأفراد الأكثر إلحاحا.

3. القياس الدوري لبرامج الإنفاق العام:

بمعنى تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات و الأجهزة الحكومية عند قيامها بتنفيذ البرامج والمشاريع الموكلة إليها.

¹ بن كيلول حمزة، دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية من رسالة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016، تاريخ الإطلاع 2019/05/13، dspace.univ-msila.dz، ص: 10، ص: 09

4. عدالة النفاق العام ومدى تأثيره لمصلحة الفئات الأضعف:

ينبغي على الدولة أن تسعى إلى تحقيق أكبر درجة ممكنة من العدالة في توزيع المنافع و الخدمات الناتجة عن النفقات العامة، و العدالة لا تعني التساوي في توزيع المنافع بين فئات المجتمع.

5. تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة:

من أجل التأكد من بلوغ النتائج المرجوة من النفقات العامة وفقا للخطة التي تم وضعها.¹

بلعائل عياش- نوي سميحة، آليات ترشيد النفاق العام من اجل تحقيق التنمية البشرية المستدامة في الجزائر، جامعة سطيف، 2001-2014.ص:

5،6¹

خاتمة الفصل:

من خلال تعرضنا للفصل الثاني تبين لنا ان النفقات العامومية هي مبلغ نقدي يخرج من الخدمة المالية لشخص معنوي عام قصد إشباع الحاجة العامة و لها قواعد تضبطها وتقسيمات متعددة و أسباب تؤدي إلى زيادتها باستمرار مما يتطلب اعتماد مبدأ الترشيد في النفقات العمومية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

على مستوى ميناء

-مستغانم-

مقدمة الفصل الثالث:

إن مؤسسة ميناء مستغانم تشرف على مجموعة من المهام التي تشكل حلقة لوجيستكية تساهم في حركة معتبرة للبضائع و المسافرين خاصة وأن للميناء وزن تاريخي هام بالولاية فهو يشكل قطب تجاري بامتياز و يساهم في حركة التنمية من خلال تأمين وصول البضائع و المسافرين والقيام بالأعمال التجارية وبالتالي هذه المؤسسة لها اعتبار هام في الولاية، من خلال دراستنا لموضوع دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية المؤسسة من الناحية النظرية والعملية حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق الداخلي وأيضا تحقيق فعالية الأداء ، وذلك من خلال دراستنا للمؤسسة محل تربيصنا، لذا سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى مبحثين وهما كالآتي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم .

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم .

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.

يعتبر ميناء مستغانم احد الموانئ الجزائرية التي لها دور في تحريك التبادل التجاري و تساهم في النقل البحري، سيتم التعريف بهذا الميناء و شرح مبسط لنشاته واهم منشآته وخصائصه وأهدافه المسطرة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم.

يقع ميناء مستغانم EPM في الجهة الشرقية لخليج أرزيو لأنه كان خليجا صخريا يمتد بين الرأس البحري لصلامندر و الرأس البحري لخروبة استخدمه القراصنة لاقتسام الغنائم و من هنا سميت المدينة مستغانم في سنة 1848 م ، أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 م ليصل امتداده إلى 325 م بحلول سنة 1881م. نشأت المؤسسة في إطار الإصلاح للنظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982 و في شهر جانفي 2004 تم إنشاء مؤسسة تسيير موانئ و ملاحه صيد مستغانم في حقيببة شركة تسيير مساهمات الدولة " الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم EPM . ولدت هذه المؤسسة بموجب انعقاد مجلس الحكومة في 13 أوت 2003 المكرس لبحث تسيير موانئ و ملاجئ الصيد .بمقتضى القرار رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003 عن مجلس مساهمات الدولة -الشكل القانوني للمؤسسة ميناء مستغانم يقدم الميناء نوعين من الخدمات:

الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري ،وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء اقتصادية /شركة ذات أسهم SPA/EMP/EPE مستغانم وهي مؤسسة عمومية أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ أوت 1882 .في 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها حول الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية ، حيث تم تحويلها عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع إجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية /شركة تسيير B ذات أسهم

رأس مالها 1 5 00.000.000 دج تحت حيازة كاملة لشركة 88 وتخضع للقانون التجاري والمدني ومساهمات الدولة "الموانئ"، تحمل السجل التجاري 01.

طبقا لأحكام القوانين 01-88 و 03-88 و 04-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للرسوم 101-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 1988. سبتمبر 28 بتاريخ الصادر 88-177 والمرسوم 1988 ماي 16 بتاريخ 88-119.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

- استثمار وتطوير ميناء مستغانم .
- استغلال الآلات والإنشاءات المينائية .
- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة التحديث للبنى المينائية الفوقية .
- إعداد برامج صيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع شركاء الآخرين .
- مباشرة عملية الشحن والتفريغ المينائية .
- مزاولة عملية القطر، القيادة، الإرساء وغيرها .
- القيام بكل عمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

ويحتوي ميناء مستغانم على:

- 1- كاسرة الأمواج: بطول 1830 م.
- 2- المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م .
- 3- الأحواض: وتتكون من حوضين :

- الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر بـ 14 هكتار وعمق يتراوح بين 77.6 م و 17.8 م 2-3 .

- الحوض الثاني: بمساحة مائية تقدر بـ 16 هكتار وعمق يتراوح بين 95.6 م و 22.8 م.

4- الأرصفة: تحتوي على 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1296 متر خطي مقسمة كما يلي :

- الرصيف الشمالي الشرقي: 117 متر خطي (المحطة 0).

- الرصيف الغربي: 412 متر خطي (المحطة 1، 2 و 3).

الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة 8 و 9).

رصيف الاستقلال: 270 متر خطي (المحطة 4 و 5).

الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 و 7).

-أرضية التخزين: بمساحة 430.44 م .

-مرآب السيارات: بمساحة 000.24 م .

-مرآب الحاويات: بمساحة 15 000 م وقدرة المعالجة 15 000 حاوية سنويا .

-المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 7 455 م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية .

-طرق والمواصلات: وتتكون من:

الطريق الأرضي: 4 855 متر خطي.

السكة الحديدية: 3 747 متر خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل

الحبوب، الأنابيب المعدنية....).

المطلب الثاني: أهداف وخصائص ميناء مستغانم.

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق أهدافها المسطرة، نذكر منها ما يلي:

-تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر.

-تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاية عالية).

-تسيير أمالك الدولة .

-تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم .

-استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية .

-تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين .

-تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية .

-تحسين أداء وزيادة طاقة الموانئ البحرية .

_ تحسين طبيعة العلاقات الداخلية والخارجية للبلاد .

_ تنمية وتطوير خدمات النقل بكافة أشكالها طبقا لمتطلبات المنظمة وحركة المجتمع.

-تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو.....الخ.

تتميز مؤسسة ميناء مستغانم بـ:

-موقع جيو استراتيجي هام .

-وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية.

- محطات رسو متخصصة لمعالجة الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزيت .

- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة .

- حماية جيدة للبضائع .

-تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني .

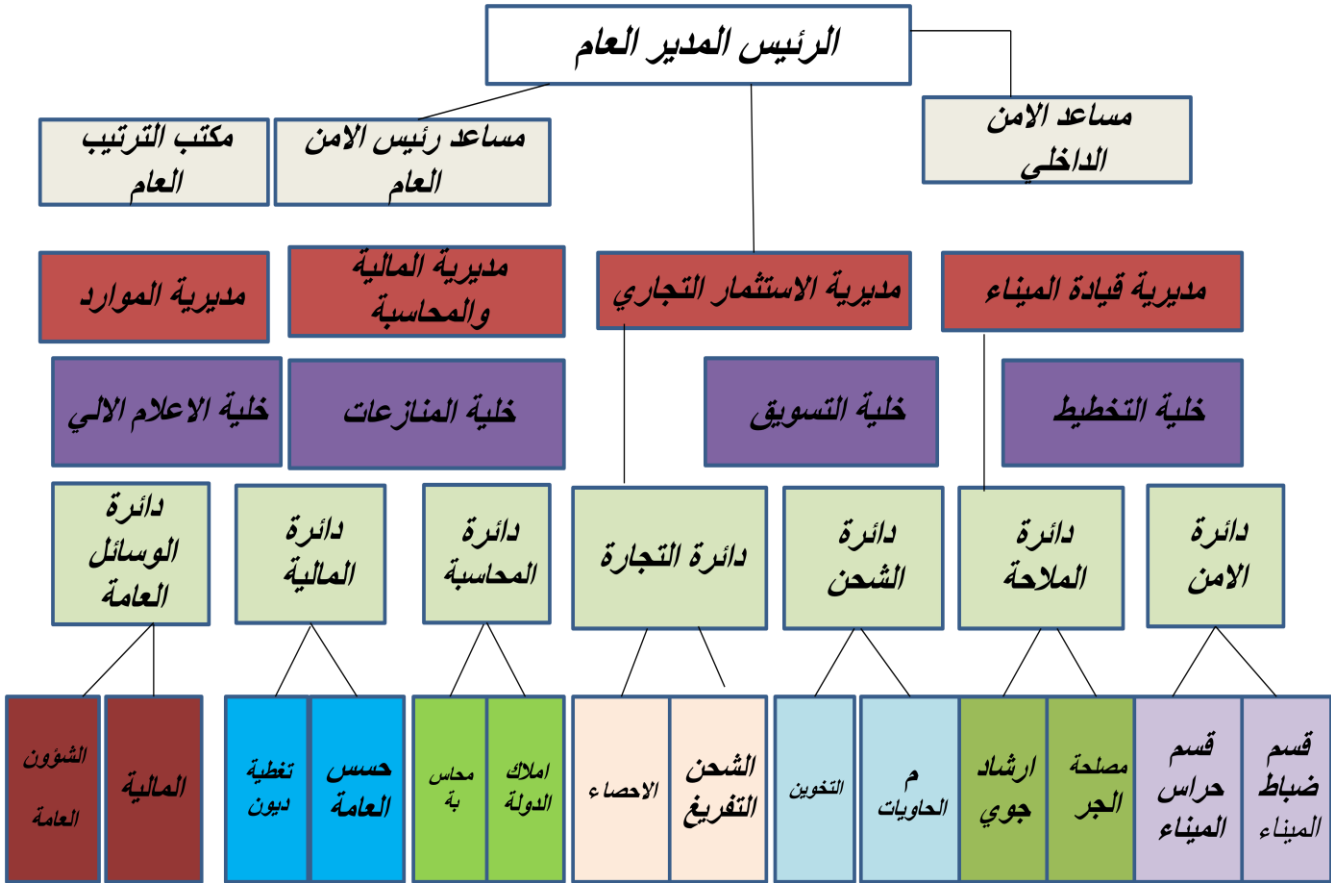
-بني فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين .

-إطارات وعمال مهينون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ .

-ساعات عمل متواصلة : 24 سا و 7 أيام /7 أيام.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم:

الشكل (4): الهيكل التنظيمي العام لميناء مستغانم.



المصدر: خلية التدقيق الداخلي لميناء مستغانم 2019.

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم :

-المديرية العامة وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهل الحسن للمؤسسة، وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليها وتتكون من:

1-1 مدير عام: وهو الممثل القانوني الوحيد للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه في هيكل المؤسسة .

1-2 مساعد مدير العام: ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة في كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

1-3 التدقيق الداخلي: هي على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد واحترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2-مديرية الموارد البشرية: تهتم بتنظيم والتنسيق والمراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة .

3-مديرية المالية والمحاسبة: وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمسك الدفاتر التجارية المبنية للنشاط التجاري.

4- مديرية الأشغال والصيانة: وهي مديرية مختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للتسيير الحسن للعمل، والمتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء هياكل النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد سلامة العمال .

5- مديرية الاستثمار البحري: وتقوم هذه المديرية بـ:

-تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع(الشحن،التفريغ،والتخزين).

- تسيير أملاك الدولة المينائية .

-تسيير الإنشاءات المتخصصة

- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفاعلية داخل المؤسسة.

6- مديرية الأمن المينائية: تقوم بتأمين حركة الملاحة (دخول سفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها لآخر)

وتأمين الحدود المينائية.

7- مديرية إنجاز شارة القيادة: تعطي أمر بدخول السفن للميناء.

المطلب الثالث : التسهيلات المينائية والإنشاءات المخصصة له .

1- التسهيلات المينائية:

- إرشاد السفن: تؤمنه ل 24 سا/24سا مديرية القيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة وزورقي إرساء .
- قطر السفن:تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة ISSER ذات قوة 7100 حصان.

2- الإنشاءات المتخصصة:

محطة الزيت نفظال: أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524 م ،وهي مجهزة بثالث

أوعية (أحواض) ذات سعة 4700 طن وقدرة المعالجة 30 000 طن سنويا من الزيت .

صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المنهي للحبوب: أنشأ سنة 1986 على مساحة 6 640 م سعتها 000

30 طن ،وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب /ساعة لكل منهما.

صومعة السكر: أنشأت سنة 1971 على مساحة 5 697 م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 16 000 كن من السكر غير الموظب و قدرة العبور إلى 150 000 طن سنويا .

-التحديات:

يواجه الميناء عدة تحديات تتمثل في:

-محدودية عمق الأرصفة ب 22.8 م .

-مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري (157 زورق صيد حيث 43 خارج الولاية) ما أدى إلى تعطيل (04محطات إرساء من جملة عشرة) .

-عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04): طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين.

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص	مساحة التخزين الحالية	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص
10	1296 م	1500 م	204 م	44430 م	200000 م	155570 م

المصدر: خلية التدقيق بمؤسسة ميناء مستغانم 14/05/2019.

الانعكاسات السلبية : وتتمثل في:

-طول المكوث أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ .

-تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن إضافية .

-صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل .

-اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري وكذا أنشطة المحطة البحرية لنقل المسافرين.

امتيازات وخصائص الميناء :

بوجود ميناء مستغانم في منطقة فلاحية بين وهران ، أرزيو والجزائر العاصمة، فهو يعتبر من جهة منفذا طبيعيا لعدة ولايات: مستغانم، شلف، غليزان، معسكر، تيارت، تيسمسيلت، سعيدة،، ومن جهة أخرى يعتبر ملتقى أهم الطرق المؤدية إلى الجنوب الجزائري الاغواط، غرداية، بشار،كذلك فإن ميناء مستغانم يقع في محور تتقاطع فيه أهم شبكات المواصلات (طرق معبدة وسكك حديدية) من وإلى مختلف مناطق الوطن والتي تعتبر شريانا حيويا لتنمية المشاريع الصناعية والتجارية فهو موصول بشبكة السكك الحديدية عن طريق السكة الحديدية مستغانم –المحمدية (محطة الفرز) كما أنه يوفر إمكانية الوصل بالشبكة الحديدية مع ولاية تيارت دون المرور بالمحمدية بما يضعه في اتصال مباشر مع منطقتة الخلفية (الجنوب والجنوب الغربي للجزائر إلى غاية تمناست) وهذا من أجل نقل مختلف السلع والتجهيزات الموجهة إلى الشركات الوطنية والأجنبية المتخصصة في التنقيب عن البترول التي تنشط في الجنوب الجزائري.

ومن الامتيازات الأخرى التي تميز ميناء مستغانم وجود شبكة طريق بطول 4 885 متر خطي داخل الميناء تربطه مباشرة بالطرق الوطنية لشرق وغرب و جنوب الجزائر وهذا دون المرور بوسط مدينة مستغانم.

الأداء الجيد والمتواصل للخدمات المينائية من حيث الإنتاجية، المردودية ، معدلات الشحن والتفريغ، قصر مدة المكوث في الميناء والمحافظة الجيدة على البضائع يفسر اختيار ميناء مستغانم من قبل عدد كبير من المتعاملين الاقتصاديين ومجهزي السفن من مختلف الجنسيات.

المبحث الثاني : التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم .

يلعب التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا أساسيا، حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في المعلومات ذات الثقة والتي تساعد في ترشيد أداء المؤسسة . فإن وظيفة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عند أدائه لمهامه.

المطلب الأول: التعرف على المؤسسة.

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي بمؤسسة ميناء مستغانم مدقق يقوم بتدقيق جميع الوظائف والعمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة، ونظرا لكبر حجم مؤسسة ميناء مستغانم وتنوع نشاطاتها، يتم اقتراح تدعيم خلية التدقيق في المؤسسة بمدقق محاسبي ومالي، ومدقق الأداء ، وذلك من أجل تسهيل وتفعيل عمليات التدقيق التي تكتسي أهمية بالغة في تحقيق فعالية أداء والسير الحسن للمؤسسة.

إن مرحلة التعرف على المؤسسة هي مرحلة يقوم فيها المدقق الداخلي بجمع كل الوثائق والحقائق التجارية، القانونية، الضريبية والتقنية والاجتماعية، ليتمكن من إصدار حكمه على النتائج النهائية لهذه المؤسسة، والتي تتمثل في القوائم الخاصة بمؤسسة ميناء مستغانم المالية، ولقيام المدقق الداخلي بهذه المرحلة عليا التركيز على النقاط التالية:

1. مكانة المؤسسة في السوق.
2. استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العامة في هذا القطاع.
3. القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع التي تنشط فيه.
4. معرفة التطور التاريخي للمؤسسة والهيكل والقواعد القانونية التي تخضع لها مؤسسة ميناء مستغانم.

5. التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع القيام بمقابلات معهم ومع من سيعمل معهم أكثر من غيرهم عند أدائه للمهمة.

6. القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة.

7. التعرف على السياسات العامة للمؤسسة (الاستراتيجيات والأفاق المستقبلية).

بعد أن يمر المدقق الداخلي على كل المراحل المذكورة والتعرف على المؤسسة التي يعمل فيها، يبدأ بتنفيذ مهامه في المؤسسة، حيث يقوم بإعداد الملف الدائم حيث يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس المدى البعيد، ويشمل الملف الدائم على: القوائم المالية لثلاث سنوات السابقة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، القانون التأسيسي للمؤسسة وتقارير المدققين الخارجيين السابقة وغيرها، وبعد إعداد الملف الدائم، يكون قد علم بكل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة "zones de risque" والتي من شأنها أن تخلق مناطق الخطر بالنسبة للمؤسسة.

المطلب الثاني : فحص وتقييم نظام التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم .

يلعب التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دوراً أساسياً، حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في المعلومات ذات الثقة والتي تساعد في ترشيد أداء المؤسسة.

ويتم تقييم إجراءات نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من خلال خمسة خطوات ، وهي كالاتي:

(1) يقوم المدقق الداخلي بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.

(2) يحاول المدقق الداخلي فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختيارات، أي يتأكد من فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه، الفهم لمختلف العمليات.

(3) بعد أن يتعرف المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية ، يصبح بإمكانه أن يقدم تقييم أولي لهذا النظام

Evaluation préliminaire du contrôle interne وهذا من خلال استخراج ميدانيا لنقاط القوة ونقاط

الضعف، ويتم استعمال في هذه المرحلة في اغلب الأحيان الاستمارات المغلقة، وهي الاستمارات التي تتضمن إجابات عليها إما "نعم" أو "لا" ، وعليه يمكن للمدقق الداخلي من خلال هذه المرحلة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه، وذلك من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

(4) يقوم المدقق الداخلي بما يسمى باختبارات الاستمرارية Test de permanence ، و تعتبر اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى فهي تسمح للمدقق الداخلي أن يكون على يقين بان الإجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل.

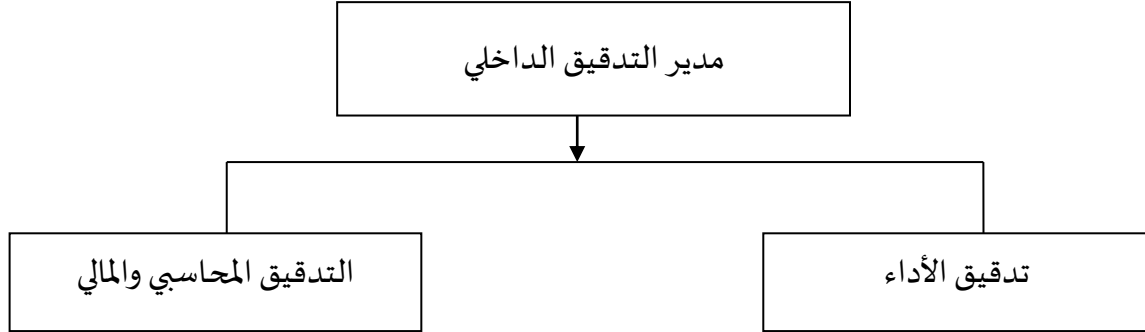
(5) يقوم المدقق الداخلي بالتقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية Evaluation définitive du contrôle interne من خلال الوقوف على نقاط ضعف الرقابة الداخلية لمؤسسة ميناء مستغانم وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية. يقدم المدقق الداخلي حوصلة شاملة Document de synthèse مبينا من خلاله أثار النتائج المتوصل إليها على المعلومات المالية. وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق الداخلي إلى إدارة المؤسسة.

مقاييس التقييم:

- (1) الانتهاء من مهام التدقيق المحاسبي والمالي في الوقت المناسب.
 - (2) تقديم توصيات بناءة.
 - (3) الامتثال للقوانين وأخلاقيات المهنة.
- نظرا لتعدد الأنشطة والوظائف بمؤسسة ميناء مستغانم، ومن أجل فحص وتقييم جودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف المؤسسة، يتم اقتراح وظيفة تدقيق الأداء تابعة للهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي.

الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء:

الشكل (5): يوضح الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء.



المصدر: خلية التدقيق بمؤسسة ميناء مستغانم، 16-05-2019.

تنظيم العمل:

- فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وفقا لسياسات الخطط، القوانين، اللوائح والإجراءات.
- التحقق من أن السياسات والإجراءات تتناسب مع معايير الأداء، الاستخدام الكفاء والاقتصادي للموارد وتحقيق الأهداف المسطرة.
- اكتشاف نقاط القوة والضعف من النظم الفرعية وإجراءات العمليات وتحديد أسبابها، تقييم نتائجها وتقديم اقتراحات أو توصيات لتصحيحها.
- تقييم درجة تنظيم البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات داخل المؤسسة من خلال ضمان الفصل مع التحليل والبرمجة، إدخال البيانات، مراقبة البيانات والحفاظ وتخزين البيانات.
- تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية لأجهزة الإعلام الآلي عن طريق التحقق من إنشاء وثائق كاملة لجميع البرامج، تغيير البرامج خاضع لفحص وإذن وإنشاء وصيانة أدلة كاملة من العمليات لتوجيه العمال وغيرهم من المشاركين في هذا النظام.
- بعد الانتهاء من هذه المراحل، يقوم مدقق الأداء بتقديم تقريره إلى مدير التدقيق الداخلي.

علاقة مدقق الأداء مع الهياكل الأخرى:

➤ تقديم تقرير إلى مدير التدقيق الداخلي، وإعلامه بكل الصعوبات التي واجهها، مع تقديم اقتراحات من أجل التطوير.

➤ يعمل بالتنسيق والتعاون مع هياكل المؤسسة من أجل تطوير وتحسين العمل.

شروط العمل:

➤ حدة البصر والسمع، حالة بدنية جيدة (المهارات البدنية).

➤ العمل الجاد، الفكر التحليلي والتركيبي والقدرة على الاتصال والتنظيم (المهارات العقلية).

مؤهلات مدقق الأداء:

➤ مهندس دولة في الإعلام الآلي ونظام المعلومات والشبكات (التعليم العام).

➤ مناجمت، تسيير وإدارة قواعد البيانات، التدقيق الداخلي (التكوين المهني).

المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.

في هذه المرحلة يحدد المدقق الداخلي العمليات والمواطن الحساسة والتي تحتاج إلى تدقيق أكبر، مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختيار التقنيات والوسائل الملائمة.

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يعاد النظر في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف.

في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل دليلا مبدئيا على صحة الحسابات، لكنه غير كاف ولا بد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وفي هذه الحالة يكتفي المدقق بالتأكد من:

● التأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة Analytique Audit – قيام المدقق بالتدقيق التحليلي التي

تتم عن طريق طلبات validation de Tests تطورها من دورة على أخرى، وكذا القيام باختبارات

السريرية المصادقة التي يقدمها المدقق مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة، وعن طريق الفحص المادي لموجودات المؤسسة.

- عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ.
- أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله، وذلك ملا لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات، فإن على المدقق:
- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.
- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة وجود النظام.
- وتنجز هذه المرحلة في خطوتين، تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية والقيام باختبارات التطابق.

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم:

سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعني المدقق من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

السريرية والتطابق:

الهدف هنا اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف ما بين ما هو مسجل وما هو منفذ، ويسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق التحقق أولاً من مدى تجانس وتطابق المعلومات حول العمليات المنجزة.

وتتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الاطلاع على:

- موازين المراجعة.
- فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات الممركزة.

• محاضر اجتماعات إدارة المؤسسة.

• العقود التي قامت بإمضائها المؤسسة.

• الموازنات.... الخ.

كما يقوم المدقق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم بالتدقيق التحليلي للحسابات والذي يعتمد على طريقة المقارنة بين السنوات. أما الاختبارات السريانية للأرصدة والتسجيلات فتتم بالاعتماد على مصادر معينة نذكر منها:

• إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين (البنوك، الزبائن الموردين...) مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة .

• الوثائق الداخلية كالفواتير وسندات الاستلام والتسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال...الخ.

• إرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى (مصالح الرهن العقاري، المستخدمين، المحامين...) طلبا لمعلومات حول المؤسسة.

• المشاهدة الميدانية كمراقبة الاستثمارات في مواقعها، العد وتقييم الانحرافات، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده...الخ.

إعداد التقرير: وتعتبر المرحلة النهائية في مؤسسة ميناء مستغانم، وتعتبر ملخص نهائي لما قام به المدقق

الداخلي طيلة فترة تواجده بالمؤسسة، ويحمل هذا التقرير عرض لكل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق الداخلي فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير التدقيق، وبعد أن يتحصل المدقق على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق، فنميز بين: تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل

ومطول يشمل على دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق. لكن وبصفة عامة، فالتقرير يشكل وثيقة

رسمية ومصدرا للمعلومات ، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء.

ويوضح المدقق في التقرير ما يلي:

- تقييم نظام المراقبة الداخلية
- الكشف عن الأوضاع السائدة ، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليهما.
- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

ويبنى شكله عموما على النحو التالي:

- صفحة أو مستند الإرسال
- فهرس ، مقدمة ، خلاصة.
- نص التقرير حيث نجد فيه: عرض النتائج ، التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة
- الخاتمة ، خطة التحقيق والتدخلات والملاحق.

خلاصة:

التدقيق الداخلي يكتسي دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية وأهمية خاصة مكنتها من بلوغ موضع القيادة في بعض دول العالم، وذلك من خلال الخدمات التي يقدمها، ولقد أصبح للتدقيق الداخلي دور في تقييم إدارة مخاطر المؤسسة، الأمر الذي يجعل من المراقبة الداخلية مصدرا حيويا للإرشاد المستمر وفي تزويد مؤسسة ميناء مستغانم بالمعلومات والتقارير ، حيث أصبح التقييم والمراقبة الداخلية مصدرا استشاريا وتوجيهيا يساعد في تمل المسؤوليات وتقليل المخاطر إلى حدود مقبولة.

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم مع خير محاسبي متخصص في ميدان التدقيق الداخلي، يمكن أن نستنتج الآتي:

- التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ضروري وإلزامي.
 - مرافقة تدقيق الأداء للتدقيق الداخلي ومن أجل فحص وتقييم جودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف المؤسسة.
 - تمر عملية التدقيق الداخلي بمراحل عملية من الضروري أن يمر المدقق بها على مستوى المؤسسة.
 - يقدم المدقق الداخلي في الأخير تقرير نهائي يشمل جميع النتائج الذي تحصل عليها من خلال المراحل السابقة، وكذا تقديم التوصيات والاقتراحات.
 - يمثل التقرير محور هام والمركز المالي للمؤسسة وذلك لكشفه لعمليات الغش والتلاعب.
 - التدقيق الداخلي يساعد إدارة المؤسسة من اتخاذ قرارات أحسن في المستقبل.
- كما أنه من الضروري تكييف التدقيق الداخلي في الجزائر مع الواقع الدولي وذلك بغرض خلق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.

الخاتمة

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل، تبين أن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي متكاملان ومحالات التعاون بينهما واسعة، يهتم المدقق الداخلي بالرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها وهذا ما يوفر للمدقق الخارجي القدرة على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه بسهولة وسرعة، عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي تجعل من وجود المدقق الخارجي ضرورية لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقف.

بات واضح أن تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أصبح يشكل دعم لتأهيل الأداء الرقابي سواء في المؤسسة أو من قبل الأطراف الخارجية، إذ لا ينبغي أن ننظر إلى التدقيق الداخلي على أنه متواطئاً مع الإدارة بل ينبغي أن تؤطر هذه الوظيفة بالمعايير الكفيلة بتزويتها لخدمة الإدارة التوجيه التدقيق الخارجي لخدمة الأطراف التي تهتمها آرائه بغية الاستفادة من تفعيل كل جوانب الإطار الرقابي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ- الكتب :

- 1- بلعاطل عياش- نوي سميحة، آليات ترشيد الإنفاق العام من أجل تحقيق التنمية البشرية المستدامة في الجزائر ، جامعة سطيف، 2001
- 2 – حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، طبعة 1995.
- 3- خادش حادة الخطيب – أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، دمشق ، الطبعة الثالثة 2007
- 4- علي أنور العسكري ، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة الغير المشروعة مكتبة بستان المعرفة للنشر والطباعة ، كفر الدوار – الحدائق ، مصر ، الطبعة 2008
- 5 – علي زعدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2005
- 6 – عوف محمد الكفراوي ، الرابة المالية بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1993
- 7- فتحي أحمد دياب عواد ، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، 2013،
- 8- إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، داراليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2009،
- 9- ابراهيم طه عد الوهاب، المراجعة النظرية و الممارسة المهنية، مصر، 2004،
- 10- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري و النظم التطبيقية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2006،

11- ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008

12- هشام أحمد عطية، نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000

13- يوسف محمد جربوعن نظرية المحاسبة ، الوراقة للنشر و التوزيع، عمان، 2001

ب- المذكرات:

رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العالقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2014.

عبد السالم عبد الله سعيد ابو سرعة، (التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009-2010.

محد أحمد عبد الرزاق أبو حصيرة، (أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي دراسة حالة شركات الاتصالات العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2015.

سعد بن البار، (دور نظم المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2009-2010.

بوتيفان محزة، (الإفصاح المحاسبي حدوده وأثره على جودة المعلومة المحاسبية)، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2010.

بلقاسم عامر هاجر (دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية)، رسالة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2012-2013.

ج- المراجع باللغة الأجنبية:

1. Jaques Renard, Thoeirie et pratique de laudit interne. Les edition. Organisation. Paris, France, 1996
2. norme international pour la pratique professionnelle de l'audit interne, the institute of internal Auditors, 2015.
3. Porter,B,principles of external Auditing,John Wiley and sons, 1997.
4. Schneider, A., The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2009
5. Atef A. S. AL-Bawab, Importance of Using Computerized Accounting Information Systems and their Impact on Improving Quality of Accounting Information A Field Study, Zarqa Journal For Research and Studies in Humanities Volume 14, No 2, 2014.

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في ترشيد النفقات في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وبالضبط في مؤسسة ميناء مستغانم حيث تم القيام بإجراء عدة مقابلات مع المدقق الداخلي للمؤسسة، حيث عرف التدقيق المحاسبي خلال السنوات الأخيرة تطورا كبيرا فلم يعد تلك العملية المحدودة التي تقتصر على تدقيق القيود المحاسبية والقوائم المالية، بل وصل من ذلك حيث أصبح اليوم وظيفة لا يستغنى عنها، باعتباره وظيفة حيوية تقوم عليها جميع أنشطة المؤسسة.

وكان من أهم النتائج الدراسة أن التدقيق المحاسبي بالمؤسسة يتسم بالاستقلالية والموضوعية التامة وتم التوصل إلى أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الأداء، الأداء المالي، مؤسسة ميناء مستغانم

Abstract:

This study aims to know the role that accounting audit plays in rationalizing expenditures in economic institutions in Algeria, and specifically in Mostaganem Port Corporation, where several interviews were conducted with the institution's internal auditor. On auditing accounting entries and financial statements, and even reached from that, where today it has become an indispensable function, as it is a vital function upon which all the activities of the institution are based.

One of the most important results of the study was that the accounting audit of the institution is characterized by complete independence and objectivity, and it was concluded that the accounting audit contributes to improving the financial performance of the institution.

Keywords: accounting audit, performance, financial performance, Mostaganem Port Corporation