

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبية

دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة ميناء مستغانم.

إشراف الاستاذ:

- طاري عبد القادر.

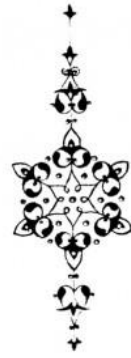
إعداد الطالبين:

- عمامرة عبد الله.

- بن جيلالي أبو القاسم.

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيساً	مقراد عبد الله	أستاذ محاضر "ب"	مستغانم
مشرفاً	طاري عبد القادر	أستاذ متعاقد	مستغانم
مناقشاً	مسيبي نبيلة	استاذة متعاقدة	مستغانم

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الشكر والتقدير

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا
نبي بعد... .

لا يسعنا في هذا المقام الا ان نتوجه بخالص
الشكر لله عز وجل الذي أمدنا بالصبر والايمن
والقوة، وأكرمنا بنعم لا تعد ولا تحصى... .

من باب العرفان بالفضل نتقدم بجزيل الشكر
والامتنان لأستاذنا الفاضل "طاري عبد القادر"
لقبوله الإشراف، وعلى ما قدمه لنا من نصائح
وتوجيهات وإرشادات، لقد كان نعم المرشد.
جزاه الله خير عن كل خير... .

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ "

فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ " الآية (105) من سورة التوبة.

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك،
ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك " الله عز وجل "
الحمد لله وحده الذي لا يدوم غيره والصلاة والسلام على من لا نبي بعده...
نهدي ثمرة جهدي هذا وحصاد مشواري إلى كل من يحمل هذه المذكرة بين كفيه ويمد بصره
على عنوانها ويتصفح أوراقها...

أولى الناس بالشُّكر هما الأبوان الكريمان، لما لهما من الفضل ما يبلغ عنان السماء؛
فوجودهما سبب للنجاة والفلاح في الدنيا والآخرة.
إلى من أفضلها على نفسي، فلقد ضحَّت من أجلي ولم تدَّخر جهدًا في سبيل إسعادي على
الدَّوام أُمِّي الغالية مجاهر خيرة أطال الله في عُمرها.
إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المُستنير، فلقد كان له الفضل الأوَّل في بلوغي التعليم العالي
والذي الحبيب تواتي أطال الله في عمره.
إلى إخوتي وأخواتي الذين أعتد عليهم في كل كبيرة وصغيرة.
إلى من كان العون الدائم والسند لي أصدقائي
إلى أساتذتي بكلية.....إلى كل هؤلاء أهدى لكم بحث تخرجي.

عمارة عبد الله

إهداء

وُجد الإنسان على وجه البسيطة، ولم يعيش بمعزل عن باقي البشر، وفي جميع مراحل الحياة،
يُوجد أناس يستحقُّون مِنَّا الشُّكر

إلى من وضعتني على طريق الحياة... وجعلتني رابط الجأش... وراعتني حتى صرت كبيرة... أمي
الغالية مشة نصيرة أطل الله في عُمرها.

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي... ولم يبخل عني بشيء... إلى الذي رباني وأرادني أن أبلغ
المعالي.... والذي محمد أطل الله في عُمره.

إلى إخوتي وأخواتي... من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب.....

إلى أصدقائي الأعزاء.....

إلى أساتذتي في كلية....

أهدي لكم بحث تخرجي...

بن جيلالي أبو القاسم

الفهرس

الفهرس

الشكر والتقدير

الإهداء

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة عامة

الفصل الاول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والأداء في المؤسسة

تمهيد

مبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي، نشأته وتطور مفهومه؛

المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم التدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: /ساسيات التدقيق الداخلي.&

المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي وخدماته .

المطلب الرابع: معايير ومراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي والتقنيات المستعملة.

المبحث الثاني: ماهية الأداء، مؤشرات والعوامل المؤثرة فيه.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

المطلب الثاني: مؤشرات الأداء في المؤسسة .

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق

المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

خلاصة الفصل

الفصل الثاني: واقع التدقيق الداخلي بتحسين الأداء بالمؤسسة الجزائرية حالة ميناء مستغانم

تمهيد

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ميناء مستغانم واهدافها

المطلب الثاني: الحركة التجارية وصادرات وواردات ميناء مستغانم؛

المطلب الثالث: الحصيلة السنوية للنشاطات المينائية:

المبحث الثاني : واقع التجارة الخارجية على مستوى ميناء مستغانم

المطلب الأول: التسهيلات المينائية والإنشاءات المخصصة له

المطلب الثاني: تحديات الميناء والانعكاسات السلبية له

المطلب الثالث: امتيازات، أهداف و خصائص الميناء

المطلب الرابع : أهمية الميناء في تفعيل التجارة الخارجية

خلاصة الفصل

خاتمة عامة

قائمة المراجع

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

يعد التدقيق الداخلي من اهم الوسائل التي يعتمد عليها المديرون في اتخاذ القرارات المناسبة، وكذا الدولة في تحديد برامجها التنموية، وتمارس المحاسبة داخل المؤسسات من خلال قسم المحاسبة والمالية. لكن هناك اشخاص يمارسونها باستقلالية في المكتب الخاص بهم، من بينهم محافظ الحسابات الذي يعتبر من اهم المهن التي توفر للمؤسسة نوعا من الصدق والشرعية على القوائم المالية التي تقوم بإعدادها ومراقبة النظام الداخلي وترتكز اساس على الابلاغ عن الاخطاء او الغش. لكن التدقيق الداخلي يعمل على تحديد الأخطاء وتصويبها قبل مباشر المدقق الخارجي عمله. لهذا يعتبر المدقق الداخلي محور البداية في تبيان صدق القوائم المالية للمؤسسة.

قد أصبح من الضروري وجود المدقق الداخلي للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، بحيث أصبح المدقق الداخلي يلعب دورا مهما في الاوساط المالية والاقتصادية من خلال المصادقة على الحسابات واصدار التقارير النهائية. وعلى هذا الاساس يمكن طرح الاشكالية كما يلي: ما مدى اهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

تحت هذه الاشكالية تندرج الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي مهمة المدقق الداخلي؟
- ما دور المدقق الخارجي في مصدقية الكشوف المالية؟
- ما هي علاقة التدقيق الخارجي بأداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

للإجابة عن هذه الأسئلة نطرح الفرضيات التالية:

- ان استقلالية المدقق الداخلي تدعم مصدقيه القوائم المالية؛
- يقيم المدقق الداخلي نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق واساليب محاسبية؛
- تعتبر الكشوف المالية المرآة العاكسة للوضعية المالية للأطراف ذات المصالح وللمؤسسة.

اهمية البحث:

تمكن اهمية البحث بانه من اهم المواضيع النظرية التي تشمل كل من الجوانب العلمية والعملية، فهو يسعى الى تسليط الضوء على مهمة المدقق الداخلي كونه يعتبر الركيزة والاداة الاساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

اهداف البحث:

- بيان مدى استجابة مهنة المدقق الداخلي لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية؛
- ابراز الدور الذي يلعبه مدقق الداخلي في تقييم لنظام الرقابة الداخلية؛
- التعرف على مخرجات النظام المحاسبي المالي (القوائم المالية)، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزوي الاطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تسليط الضوء على ما هو مدروس نظريا بما هو موجود ميدانيا.

أسباب اختيار البحث: هناك أسباب عديدة أدت إلى اختيار هذا الموضوع نذكر منها ما يلي:

الاسباب موضوعية:

- اصبحت كل المؤسسات الجزائرية ملزمة بالتدقيق الداخلي والخارجي لتأكيد عمليتها قصد اخراج كشوف مالية تتميز بالمصداقية؛
- تعتبر دراسة المراجعة بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية؛
- محاولة الاطلاع أكثر على الواقع العلمي باعتبار ان مقياس المراجعة تم تناوله من الجانب النظري فقط دون الجانب التطبيقي.

الاسباب الذاتية:

- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- التعرف أكثر على عمل التدقيق الداخلي ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية؛
- اهمية الموضوع في الميدان العملي.

حدود الدراسة:

يتحدد اطار الدراسة في ميناء -مستغانم- وتزامنا مع تطبيق القوانين التشريعية حديثا من اجل تنظيم مهنة مدقق الحسابات في الجزائر و لعل اخرها القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 26 يوليو 2010.

المنهج المتبع:

استخدمنا المنهج الوصفي في الفصل الأول المرتبطة المفاهيم الساسية حول التدقيق الداخلي والأداء، بالإضافة الى المنهج التحليلي ودراسة الحالة لنكشف من خلالها الابعاد الحقيقية الميدانية للمدقق الداخلي خلال تدقيق مؤسسة اقتصادية.

هيكل البحث:

قمنا بتقسيم البحث الى فصلين بحيث تطرقنا في الفصل الاول الى المفاهيم الأساسية للتدقيق الداخلي والممثل في التعاريف المختلفة وخصائصه، كما تطرقنا الى الأداء . تعريفه وخصائصه والاطراف المستخدمة له وكذا دور التدقيق الداخلي في توفير المصداقية لها. اما في الفصل الثاني فقد خصصناه للدراسة الميدانية على مؤسسة ميناء مستغانم.

الدراسات السابقة:

1. دراسة بن يخلف امال تحت عنوان "المراجعة الخارجية في الجزائر" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر-3-2012، هدفت الدراسة الى عرض الاجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات وخصائص المراجعة الخارجية في الجزائر وتنظيمها وكذا حدود مهمة المراجع الخارجي ومنهجيته وتوصلت الدراسة الى أن تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يفصح عن درجة التحكم في العمليات التي تقوم بها الشركة و ان الشركة التي لا تراقب نفسها مألها الى الزوال، وأن عمل مراجعة الخارجي يعطي الصفة القانونية للعمليات المالية و المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة.
2. دراسة تواتي بلال تحت عنوان " دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة – دراسة حالة من خلال مكاتب الخبرة " مذكرة ماستر جامعة سطيف 2012، هدفت الدراسة الى التعرف على واقع الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومدى اعتماد المدققين على نظام الرقابة الداخلية اثناء ادائهم لمهامهم. بحيث توصلت الى أن لمحافظ الحسابات دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة فعالية تسيير المؤسسات.
3. دراسة مولاي نصيرة تحت عنوان دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية مذكرة لنيل شهادة الماستر غير منشورة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012، هدفت الدراسة الى ابراز ضرورة الملحة لتطوير دور و اداء المراجع الخارجي في ظل المؤسسات الافتراضية و التي تنشر بياناتها و معلوماتها المحاسبية على الشبكة المعلوماتية العالمية، والتأكيد على أهمية المراجع الخارجية و الدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي . في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، وكذا اثر الاصلاح المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية. وتوصلت الى أن المراجعة الخارجية هي عملية هادفة، تهدف الى ابداء راي في القوائم

المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعية مع ضرورة ايصال هذا الراي الى اطراف معنية، وان القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد , لا يختلف كثيرا عن القانون 08-91 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وحل المصنف الوطني و تقسيمه، حيث يقوم المراجع الخارجي في المؤسسة بوظيفة كمراجع فقط , و لا يتعدى حدود ذلك الى تصحيح الازطاء المحاسبية , بل يكتفي بالتبليغ عنها و لا القيام بتقديم اقتراحات للمؤسسة , انما دوره يكمن في اعطاء راي فني و محايد عن مدى صدق و دلالة القوائم المالية. ولا يتم التقيد في الجزائر بمعايير المراجعة الجزائرية فحسب بل يتم تطبيق المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ولا يعتبر ذلك مخالف توجب العقوبة.

4. دراسة اوصالح محمد، تحت عنوان " دور المراجعة المحاسبية في اضاء مصداقية على القوائم المالية" جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015، ولقد كانت الدراسة مبنية على جملة من الاهداف منها ابراز حتمية تطبيق المراجعة من قبل المؤسسة إذا ارادت ضمان البقاء والاستمرارية في الساحة الاقتصادية، تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية والاشارة الى وجود مصادر معلومات دقيقة بفضل وجود مراجعة خارجية دقيقة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة من اجل تنظيم الرقابة. حيث توصلت الى أن القوائم المالية تعتبر محور التقرير المالي والمراجعة تهدف الى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمنشأة والنتيجة المسجلة. في حين للمراجعة المحاسبية دور جوهري واساسي في التحقق من سلامة وصحة القوائم المالية المعدة من طرف الادارة.

الفصل الأول

مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي
والأداء في المؤسسة

تمهيد:

لقد شهد تدقيق الداخلي تطوراً ملحوظاً أدى إلى احتلاله أهمية خاصة في ترشيد القرارات، حيث أنه وسيلة لمراقبة أعمال المديرين، نلجأ إليه مختلف الهيئات التي تستخدم الكشوف المالية. بحيث تهدف لإبداء رأي فني محايد حول صدق الحسابات التي تتضمنها الكشوف المالية.

تعرض الإدارة الكشوف المالية بصورة عادلة تتضمن مسؤولية الاحتفاظ على نظام رقابة داخلي خاص، كما يقوم مدقق الداخلي بإبداء رأيه حولها استناداً على المعايير المذكورة لتأكد بأن الكشوف المالية تعكس المركز المالي وأداء المؤسسة وكذا تدفقاتها النقدية.

هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل الذي يجمع بين مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والأداء

بالمؤسسة حيث ستكون دراستنا وفق التقسيم التالي:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي، نشأته وتطور مفهومه؛
- المبحث الثاني: ماهية الأداء، مؤشرات والعوامل المؤثرة فيه.
- المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم التدقيق الداخلي.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات. والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على ان حكومات القدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات، وكان المدقق وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد ان كلمة " تدقيق "

" Auditing " مشتقة من كلمة يونانية " Audir " والتي معناها استماع او يستمع.

ان ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن خامس عشر أدى الى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى الى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.¹

وترجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي الى انشاء معهد المدققين الداخليين. في الولايات المتحدة الامريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ نشأته في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة.²

ثانياً: التطور القانوني للتدقيق الداخلي:

1- قانون ساربينز أوكسلي-Oxley soxsarbanes : هو قانون امريكي يوجع

الى الشركات ان تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية.

تمت المصادقة على هذا القانون من طرف الكونغرس الأمريكي بتاريخ 29 اوت 2002 كرد فعل على شركتي enron و wordes ذلك بهدف إعادة الثقة للأسواق المالية وحماية المستثمرين وزيادة الشفافية المالية.

لقد كان للقانون تأثير كبير في دعم التدقيق الداخلي، وهو ما يظهر في الفقرة 404 منه

(تقييم الأداء للرقابة الداخلية) والتي تنص على وجود تقديم تقرير سنوي عن الرقابة الداخلية للإدارة

وفعاليتهما وهذا يعتبر من صلاحيات التدقيق الداخلي حسب التعاريف التي أعطيت له.³

¹ الهاشمي حمزة، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسير، مستغانم، 2016، ص:6.

² خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص:30.

³ <https://ar.m.wikipedia.org>

2- قانون الحماية المالية- (ISF) Loi sur la sécurité financière

على غرار قانون SOX بالولايات المتحدة الأمريكية، تمت المصادقة على ISF في فرنسا من طرف الجمعية الوطنية بتاريخ 1 أوت 2003، يلزم رئيس مجلس الإدارة أو الرقابة في شركات المساهمة وفقاً للفقرة 117 من القانون وبإعداد تقرير يقدم أمام الجمعية العمومية حول شروط عمل المجلس وكذا إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها.¹

ثالثاً: تعريف التدقيق الداخلي.

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه عبارة عن "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات واحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج الى المستخدمين المعنيين".²

التدقيق بمعناه المهني يعني "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وابداء الراي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".³

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معقل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".⁴

ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعاً للأهداف المتوخاة منها:⁵

- تقديم نوعية المعلومات أي تشكيل راي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.

- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

التعريف الحديث للتدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي نشاط مستقل، تأكيدى، استشاري

وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسة".⁶

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، طبعة 2، دار المسيرة، عمان، 2009، ص:13

² امين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص:18.

³ احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص:7

⁴ الهاشمي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص:8

⁵ احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:10

⁶ يعي سعدي وأ لخصر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، سنة 05،

2012، ص:192.

ويعتبر هذا التعريف تطوراً هاماً في تعريف التدقيق الداخلي التي يصدرها المعهد منذ 1947 بصفة شبه دورية، وهذا التعريف الذي سنعتمد عليه في دراستنا لدور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات. من خلال التعريف السابقة نلاحظ ان التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، وموضوعي، يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة وجد لتحسين وازدادة قيمة للعمليات في المؤسسة. وهو يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها يساهم هذا النشاط من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم في تقويم وتحسن فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

حيث ان التدقيق الداخلي هو نوع من الانضباط الإداري الذي تم تطويره منذ الحرب العالمية الثانية وهو نشاط يرتكز أساساً على الأمور المالية المحاسبية الى ان وصل لكامل المستويات التشغيلية. ان ازدياد حجم اللامركزية بالمنظمات زاد من تعقيد الأنشطة والعمليات مما ولد الحاجة لإيجاد وسائل مراقبة أدت لنمو التدقيق الداخلي. ويشمل نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة.¹

رابعاً: أنواع التدقيق الداخلي. ومن اهم انواعه كالتالي:

- 1- التدقيق الداخلي المالي: وهو يعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:
 - تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة.
 - اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن التدقيق.
 - التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام الجرد الفعلي للأصول والمخزونات الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.²
- 2- التدقيق الداخلي التشغيلي: ويطلق عليه أيضاً التدقيق الإداري، والتدقيق الوظيفي وجميعها تشير لوصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف الى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة او نشاط معين، وعلى اختلاف المصطلحات يشير التدقيق التشغيلي الى الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع بهدف اعلام الإدارة إذا كانت العمليات المخططة قد نفذت وفق السياسات والخطط المتعلقة بالأهداف، كما يتضمن أيضاً تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة.³

¹<https://sotor.com> علم المحاسبة.....

² زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 89.

³ مفتاح صالح، معارف فريدة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والافق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 55، سكيكدة، الجزائر، يومين 11 و 12 أكتوبر 2010،

وفضلاً عن وجود نوع آخر للتدقيق الداخلي وهو التدقيق الشامل المتعلق بالإدارات الحكومية وانشطتها المختلفة، ويشمل هذا النوع التدقيق المالي والقانوني، وتدقيق الكفاءة والاقتصاد، وتدقيق الأداء.

3- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة: وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق من وجهة نظر الباحث عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.¹

المطلب الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.

أولاً. فروض ومهام التدقيق الداخلي

1- فروض التدقيق الداخلي: يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق فيما يلي:

1-1 فرض استقلال المدقق: قيام المدقق بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز ويعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والقائمين بتجهيز المعلومات المالية.

2-1 فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: حتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم مجموعة من المعايير مثل:

➤ الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

➤ البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

➤ القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

1-3 فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم.

¹ <https://www.starshams.com>

1-4 فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: أي ثبات الإدارة في مبادئها وأنها رشيده في تصرفاتها. اما إذا اتضح المدقق ان الإدارة تميل الى التلاعب او اضعاف نظام الرقابة فانه من المفترض ان يكون حريص في الفترات المستقبلية.

1-5 فرض الصدق في محتويات التقرير: حيث يتطلب من المدقق ان يتحقق من:

- تطبيق المنشأة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وبثبات.
- ان المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.¹

2- مهام التدقيق الداخلي: قد كانت مهام التدقيق الداخلي في الفترات السابقة تركز على الاحداث المالية والمحاسبية ومن ثم اتسعت مهامه لتشمل تحديد المخاطر التي يمكن ان تؤثر سلباً على أداء المنشأة وكذلك الى التأكد من ان الإجراءات والعمليات التي تقوم بها المنشأة تتم وفق القواعد الموضوعية لها²

وتتعدد مهام واختصاصات إدارة التدقيق الداخلي كما يلي:

- رفع تقارير التدقيق الداخلي للإدارة العليا حول الأنشطة المختلفة، ومتابعة تنفيذ التوصيات.
- تقييم المخاطر التي قد تواجه المنشأة بصفة دورية.
- قياس كفاءة الأساليب والإجراءات المتبعة، ومدى مساهمتها في تحقيق اهداف المنشأة.
- تقييم مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات الموضوعية.
- التقرير عن الأداء العام للمنشأة واقسامها ومدى تنفيذها للخطط المرسومة.
- التحقق من دقة وصحة العمليات والمعاملات المالية عن طريق فحص الوثائق المحاسبية.³

ثانياً: مبادئ التدقيق الداخلي: على الرغم من أن المصطلحات التي تم اختيارها لصياغة المبادئ المعروفة لمزاوي مهنة التدقيق الداخلي الا ان معهد المدققين الداخليين العالمي قد قدم شرحاً إضافية للمبادئ جوهرها ما يلي:

1- النزاهة: النزاهة هي أولى قواعد الاخلاقيات الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي حيث حددت قواعد الاخلاقيات الحد الأدنى لمتطلبات السلوك الأخلاقي، والنزاهة هي القاعدة الأساسية لباقي المبادئ فالموضوعية والسرية والكفاءة تعتمد على النزاهة. كما ان النزاهة تظهر من خلال الراي الذي يقدم من قبل التدقيق الداخلي خلال مهام التدقيق ومن خلال النتائج والتوصيات أيضاً.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 20-21

² Kagermann, et, al: 2008, p: 4

³ فاطمة احمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2016، ص: 21-

- 2- إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: الكفاءة هي أيضا أحد قواعد الاخلاقيات، فعلى المدقق الداخلي ان تتوفر لديه المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة وعليه ان يطور كفاءته باستمرار. اما العناية المهنية اللازمة فهي معنية بتطبيق المعارف والخبرات كما ان العناية المهنية المناسبة تتضمن توفير الاشراف واتباع الإجراءات المعتمدة.
- 3- ان يكون موضوعيا ومتحررا من أي تأثيرات غير مناسبة: هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ الأول فالموضوعية هي سلوك ذهني غير متحيز بحيث لا يتم الاعتماد في اصدار الأحكام على الآخرين وهي تتأثر بالاستقلالية والتي تعني تحرر التدقيق الداخلي من الظروف التي تمنعه من تأدية مهامه. فالموضوعية تعزز بالدع التي يحصل عليه التدقيق الداخلي والاستقلالية تعزز من خلال إجراءات واضحة للتدقيق الداخلي.
- 4- ان يكون متوافقا مع استراتيجيات واهداف ومخاطر المؤسسة: هذا المبدأ هو أكثر المبادئ تأثيرا بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي لإضافة قيمة فلا بد ان تكون خطط التدقيق متسقة مع ما تطمح له المؤسسة.
- 5- ان يكون في المركز الوظيفي المناسب ويمتلك الموارد الكافية: يعتبر هذا المبدأ أيضا مؤثرا في إضافة القيمة وهو داعم للمبادئ الأخرى فلا يمكن المحافظة على النزاهة والاستقلالية والموضوعية دون ان يكون التدقيق الداخلي في المركز الوظيفي المناسب ويتوفر لديه الموارد الكافية لتأدية مهامه.
- 6- اظهار الجودة والتحسين المستمر: هذا المبدأ معني بالمحافظة على فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي فلا بد من توفر إجراءات متسقة مع إجراءات المؤسسة وتتوافق مع إطار الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولا بد من وضع برنامج لتوكيد وتحسين الجودة ووضع مؤشرات أداء.
- 7- التواصل بشكل فعال: أهمية هذا المبدأ تكمن في الاخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة عند التواصل معهم، كما انه لا بد من ان يتم التواصل بهدف التوعية عن التدقيق الداخلي مما يؤثر على زيادة فعاليته ولا بد من وضع خطة تواصل بهدف تعزيز دور التدقيق الداخلي.
- 8- تقديم توكيد مرتكز على المخاطر: هذا المبدأ يعتبر الدور الأساسي للتدقيق الداخلي ولا بد للتدقيق الداخلي ان يؤدي اغلب وقته لتحقيق هذا المبدأ فلا بد من تطوير خطة تدقيق بنية على المخاطر مع الاخذ بعين الاعتبار إطار المخاطر الذي تبنته المؤسسة.
- 9- ذوبصيرة ومبادرة وذو نظرة مستقبلية: يجب ان لا يعتمد التدقيق الداخلي على المعلومات التاريخية فقد لتقديم توكيد وانما يجب ان يتمتع بنظرة مستقبلية ويكون مبادر حتى يكون عضو فعال ومؤثر في قيادة التغيير.

10- يدعم تطوير وتحسين المؤسسة: هذا المبدأ هو الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي والذي طالب به تعريف التدقيق الداخلي وهو اهم ما يجب ان تتميز به تقارير التدقيق الداخلي وهي القيمة الحقيقية التي يقدمها التدقيق الداخلي.¹

ثالثا: منهجية التدقيق الداخلي: يجب على وظيفة التدقيق الداخلي اتباع خطوات عمل واتباع المنهجية السليمة، التي تتمثل في:

1. مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي: في هذه المرحلة يتبنى المدقق وضعية المراقب، حيث يقوم بتحليل المهمة للتعرف على الإجراءات المطبقة والأشخاص المعنيين بموضوع الامر بمهمة التدقيق، ليقوم بتحضير ميدان المهمة، وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية:
 1. الامر بالمهمة: قبل البدء في مرحلة التحضير على المدقق ان يقدم للأطراف المعنية بمهمة التدقيق الوثيقة التي تسمح بانطلاق أي مهمة تدقيق، هذه الوثيقة تعتبر بمثابة تفويض من الإدارة العامة موجهة الى فريق التدقيق والذي يحمل صيغة الاعلام.²
 2. التعرف والتقارب: تعد المرحلة الأهم لان المدقق من خلالها يمكنه التعرف على المصلحة المدققة وعملياتها من اجل فهم أعمق للمعلومات والتفسيرات التي سيتم البحث عنها، كما يمكنه ان يفهم نطاق وظيفة التدقيق من اجل إيجاد حلول ملائمة.
 3. تحديد المخاطر: حسب المعيار Ai 2010 الذي يتضمن تطبيق هذه المرحلة حيث يلزم المدقق الداخلي بإجراء تقييم اولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه ويجب ان تعكس اهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم، ومن اجل تحديد أمثل لهذه المخاطر يستخدم المدقق جدول المخاطر وهو كالتالي:

جدول (1): يوضح تحديد المخاطر.

العملية .	الأهداف .	المخاطر .	التقييم .	نظام الرقابة الداخلية .	الملاحظة .
استقبال البضائع .	الامن .	الضياع والتلف .	متوسط، ضعيف .	معايير الاستلام والتخزين،	بدون .

Source : Jacques renard, théorie et Pratique de l'audit interne, 7^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2010, P239

4- تحديد الأهداف: يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي او المخطط للمهمة، حيث يقوم المدقق الداخلي بتحديد أسس تحقيق مهمته ونطاقها، كما يعرض الأهداف التي يسعى الى تحقيقها، ويعرف مواقع الخطر المحددة سابقا والتي على ضوءها يتم تحدد نطاق المهمة، كما يتضمن هذا التقرير مقترح المدقق لمجالات

¹ أيمن عبد الرحيم، مجلة التدقيق الداخلي الأردنية، ال عدد9 ايلول / سبتمبر 2019، ص: 13-14.

² Madeline Cidre, Audit interne-quelle valeur ajoutée à l'entreprise - école supérieure d'assurance, 2012, p :32

تدخه من حيث مجال العمل الوظيفي والعمل الجغرافي، وهو قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الآخر الطالب لها.

II. مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: بعد ان ينتهي المدقق الداخلي من عملية التحضير لمهمة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وادلة الاثبات، بما يمكنه من تحقيق اهداف هذه المهمة،¹ وتتمثل هذه الخطوات في المراحل الآتية:

1- اجتماع الافتتاح: يتم عقد الاجتماع في المكان الذي ستم فيه مهمة التدقيق بين المدقق والمسؤولين عن النشاط محل التدقيق، ويكون بهدف شرح طبيعة المهمة، أسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.²

2- برنامج التدقيق: وثيقة داخلية في مصلحة التدقيق الداخلي يضم تقسيم اعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق الداخلي وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، كما يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة، ويعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية.³

3- العمل الميداني: في هذه المرحلة يقو فريق التدقيق بإجراء الاختبارات الازمة بمساعدة أدوات

خاصة نذكر منها:

✓ الملاحظة الشاملة. التي تسمح بفهم مختلف طرق العمل وإبراز الوضعيات غير المتوقعة مع

ملاحظة مواطن الاخطار المحددة في المراحل السابقة من اجل ضمان نوعية النتائج.

✓ ورقة ابراز وتحليل المشاكل FRAP: تعتبر الوثيقة الأكثر استخداما فهي موجهة الى اقسام

النشاطات المدققة من اجل اخبارهم بالمشاكل الملاحظة وطريقة حلها، حيث تنقسم الى خمسة

أجزاء (المشاكل، الاثباتات، الأسباب، النتائج، التوصيات)، وهي ضرورية عند تحرير التقرير.

4- التأشير على التوصيات: بعد اعداد وتصنيف أوراق ابراز وتحليل المشاكل يقوم فريق التدقيق

من التأكد من صحة اتساق الملاحظات قبل تأشيرها، والتأكد من ان المشاكل التي تم تحديدها هي حقيقية

ويمكن ان تضر بالمصلحة المدققة او المؤسسة ثم التأكد من ان المخاطر المحددة سيتم تصحيحها كليا

ونوعيا من اجل تفادي المفاجآت غير السارة، ليقوم بعدها فريق التدقيق بالتأشير على التوصيات.⁴

¹ عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010ن ص: 67-68.

² Madelin Cidre, op-cite, p 38

³ عبد السلام عبد الله سعيد، مرجع سبق ذكره، ص: 68

⁴ Madeline Cidre, op- cite, p41-44

III. : التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي: تعد المرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق مهمة التدقيق

الداخلي حيث ينتهي حضور فريق التدقيق في ميدان المهمة وهي الأخرى تضم المراحل التالية:

1- التقرير الأولي للتدقيق: يتم اعداد هذا التقرير من خلال أوراق ابراز وتحليل المشاكل التي تم اعدادها اثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي اكتشفها المدققين اثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس التقرير النهائي.

2- الاجتماع الختامي: المشاركون في هذا الاجتماع هم أنفسهم المشاركين في الاجتماع الافتتاحي، حيث يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا اليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة الى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخلون الأشخاص المدققة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها.

3- التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل يتم اعداد التقرير في صورته النهائية، ويتم ارساله الى اهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق، ويجب ان يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، ويتع اعداده وتقديمه في الوقت المناسب.¹

4- متابعة تنفيذ التوصيات: المتابعة ضرورية وخاصة لأنه من الطبيعي ان يود المدققون قياس تأثير وفعالية الحلول التي اقترحوها خصوصا من اجل إثراء ملفاتهم عند عمليات التدقيق المقبلة.²

رابعا: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

(1) أهمية التدقيق الداخلي: لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم

المؤسسات والشركات وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كمنشآت تقييمي للتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها ووقائي من خلال تدقيق الاحداث والوقائع الماضية، وإنشائي يشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.³

كما يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة

وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث ان القيام بعملية التدقيق يجب ان تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعريف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف:⁴

¹ عبد السلام عبد الله سعيد، مرجع سبق ذكره، ص: 69

² Madeline Cidre, op – cite, p50

³ خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره: 63

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره: 19-20

- 1-1 إدارة المنشأة: يساعدها في اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية، كما يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار الى المنشأة.
- 2-1 المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: في حالة طلب المنشأة لقرض معين او تمويل او مشروع فان تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ القرار منح القرض او عدمه على القوائم المالية المدققة.
- 3-1 الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب منح القروض والدعم لبعض النشاطات.
- (2) أهداف التدقيق الداخلي: يتميز التدقيق الداخلي بمجموعة من الأهداف نذكرها كالآتي:
- الحفاظ على رقابة صارمة: أحد الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي هو الحفاظ على رقابة صارمة على جميع أنشطة المنظمة، تحتاج الإدارة الى تأكيد صحة السجلات المالية وكفاءة عمليات الشركة، ويساعد التدقيق الداخلي في انشاء كليهما.
 - خلق نظام محاسبة ممتاز: يحافظ التدقيق الداخلي على فحص دقيق للغاية لنظام المحاسبة للمؤسسة، حيث يقوم بفحص كل شيء من القوائم الى المعاملات الى الدقة الرياضية.
 - مراجعة اعمال المؤسسة: الغرض من التدقيق الداخلي هو مراقبة الجوانب المالية والتشغيلية للأعمال التجارية، ويمكن للتدقيق الداخلي ان يشير الى الأخطاء ونقطة الضعف ونقاط القوة في العمل، وسيسمح هذا بمراجعة مستمرة لدلا من الانتظار حتى نهاية السنة.
 - ضمان حماية الأصول: في عملية التدقيق الداخلي هناك دائما تقييم للأصول والتحقق منها، كما انه هناك أيضا تحقق مادي من ملكية وحيازة مادة العرض.
 - وفي حالة المعاملات الخاصة مثل البيع او الشراء او إعادة تقييم الأصل، يتم أيضا تدقيق الاذن بذلك في التدقيق الداخلي مما يحمي الأصول بشكل كامل.
 - رصد الأخطاء وتصحيحها: في التدقيق المالي سيتمكن المقق من تحديد ما إذا كانت هناك اية أخطاء قد حدثت في السجلات المالية، ولكن هذا يحدث فقط في نهاية السنة المالية ثم تصحح الأخطاء بعد ذلك، ولكن في حالة التدقيق الداخلي يتم رصد الأخطاء فور حدوثها وتصحيحها على الفور.
 - كشف محاولات الاحتيال: في حالة وجود تدقيق داخلي في الشركة، يصبح اكتشاف الاحتيال أسهل بكثير، وهذا يرجع الى وجود فحص على مدار العام على الموظفين من خلال عمليات التدقيق الداخلي، لذا تقل احتمالية قيام الموظف بمحاولة الاحتيال في وجود مدقق داخلي.¹

¹التدقيق,,, <https://www.fostcoo.com>

المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي وخدماته.

أولاً: وظائف التدقيق الداخلي.

يهدف التدقيق الداخلي الى التأكد من صحة وسلامة ومصداقية الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى

فعالية الأنظمة التسييرية القائمة في المؤسسة وهذا لا يكون الا من خلال القيام بالوظائف وهي كالتالي:

أ- الفحص: يشمل الفحص السجلات والدفاتر المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وأيضا يقوم المدقق الداخلي بزيارة الفروع المختلفة للمؤسسة، وكما يمتد الفحص والتحقق من التقارير المستخرجة من سجلات المشروع، حيث تعتمد الإدارة الى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات التي تكون سليمة إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة ومن امثلة الفحص نجد قيام المدقق بمقارنة ارقام التقارير بالمعلومات المستخرجة منها والتأكد من القيود المسجلة.

ب- التقييم: ان فحص السجلات المحاسبية والتقارير يمنح للمدقق الداخلي القدرة للحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وعلى هذا يستطيع ان يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة عليه، من خلال التقييم يستطيع المدقق الداخلي ان يوفر للإدارة ما يلي:

- المحافظة على مواردها من الضياع او الإهمال او السرقة.
- مراقبة جميع الخطوات التشغيلية وتقييم الكفاية المحاسبية.
- تقييم العمل لجميع الإدارات،
- ج- مراقبة التنفيذ: ان تكون السياسات الموضوعة والإجراءات التنظيمية والرقابية ذات قيمة الا إذا اتبعت فعلا، وعلى هذا فان من أغراض التدقيق الداخلي مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة ويكون هذا من خلال ملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من ان العمل قد تم كما هو مرسوم.¹

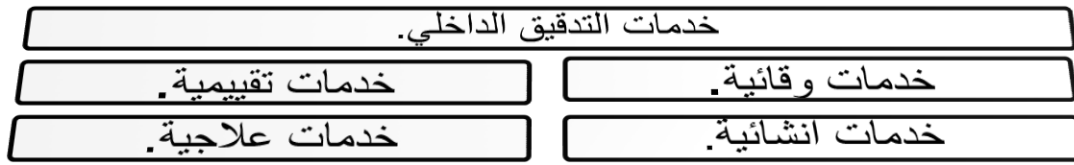
ثانياً: خدمات التدقيق الداخلي.

يوجد هناك عدة خدمات للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة من أهمها ما يلي:

- خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة او الاختلاس او الاسراف، وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها او تغييرها دون مبرر.

¹ عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص: 218-220

- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب الإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية النظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون معاً في ذلك من تيسير لمهمة كل منهما.
 - خدمات انشائية. وتتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية او مالية او فنية.
 - خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفتها او التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أي أخطاء او علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع.¹
- الشكل (1): يوضح خدمات التدقيق الداخلي.



المصدر: من اعداد الطالبين

المطلب الرابع: معايير ومراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي والتقنيات المستعملة.

الفرع الأول: معايير التدقيق الداخلي.

تمثل المعايير إطار عام يحكم وظيفة التدقيق، تهدف الى وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة التدقيق الداخلي، كما تحدد مسؤولية وسلطة التدقيق الداخلي في المؤسسة، بحيث تنقسم معايير التدقيق الداخلي الى:²

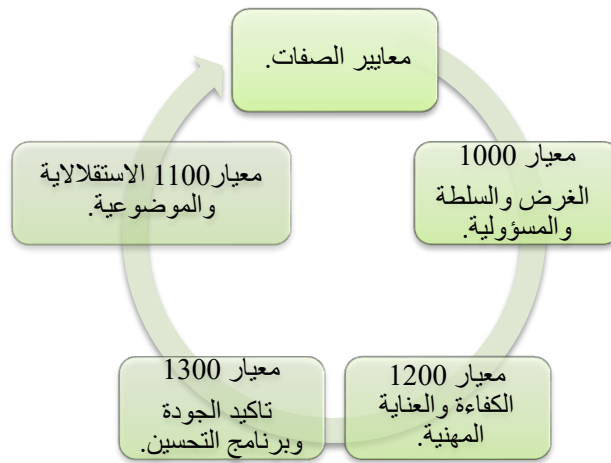
- أ- معايير الصفات **Normes de qualification**: تتناول سمات او خصائص المؤسسات والافراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتضم مجموعة من المعايير وتتمثل في
 - معيار 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية: ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق في وثيقة التدقيق بشكل رسمي بما ينسجم مع المعايير ويوافق عليه المجلس.

¹ محمد السيد سريرا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العمل، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2008، ص: 128-129

² أحمد حلبي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 35-46

- معيار 1100 الاستقلالية والموضوعية: ينبغي ان يكون التدقيق الداخلي نشاط مستقل، وان يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم، مما يسمح لهم بأداء عملهم على أكمل وجه دون أي تدخل من أي جهة كانت.
- معيار 1200 الكفاءة والعناية المهنية: ينبغي ان تؤدي المهام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة، حيث يجب ان يتوفر في المدققين الداخليين المعرفة والمهارة اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم والتي تساعدهم في اكتشاف اعمال الغش والتدليس كما يجب عليهم بذل العناية المهنية اللازمة كأن يراعي المدقق استخدام أدوات التدقيق بمساعدة الحاسب وتقنيات تحليل البيانات الأخرى.
- معيار 1300 تأكيد الجودة وبرنامج التحسين: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق العمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرنامج التحسين لكافة أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة استمرار فعاليتها، حيث تتضمن هذه البرامج التقييم الدوري داخليا عن طريق الفحص المستمر لأداء أنشطة التدقيق الداخلي، وخارجيا من خلا فحص تأكيد الجودة مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات من طرف شخص مؤهل ومستقل.

شكل (2): يوضح معايير التدقيق الدولية الخاصة بالصفات.



المصدر: من اعداد الطالبين.

- ب- معيار الأداء Normes de fonctionnement : تصف هذه المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تضع معايير قياس أداء أنشطة التدقيق الداخلي وتمثل في:¹
- معيار 2000 إدارة أنشطة التدقيق الداخلي: على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 47-53

يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة من خلال وضع خطط نشاط التدقيق الداخلي التي تستند على تقييم المخاطر والتي تتم مرة كل سنة على الأقل، ووضع السياسات والإجراءات التي توجه نشاط التدقيق والعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية، ورفع التقارير الى مجلس الإدارة والإدارة العليا.

➤ معيار 2100 طبيعة العمل: ينبغي ان يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم والاسهام

في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والعمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم ومنضبط من خلال تولي نشاط التدقيق الداخلي مراقبة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة، والتحقق من ان نطاق اهداف العمليات والبرامج يتماشى مع اهداف المؤسسة.

➤ معيار 2200 التخطيط للمهمة: ينبغي على المدققين الداخليين تطوير وتسجيل

خطة مهمة لكل مهمة تشمل النطاق والاهداف والوقت وتوزيع الموارد من خلال مراعاة اعتبارات التخطيط، وتحديد الأهداف لكل مهمة وتوزيع الموارد الضرورية وتطوير برامج العمل لتحقيق اهداف مهمة.

➤ معيار 2300 أداء المهمة: ينبغي ان يعمل المدققين الداخليين على تحديد

وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق اهداف مهمة.

➤ معيار 2400 توصيل النتائج: ينبغي على المدققين الداخليين ان يوصلوا النتائج

المهمة.

➤ معيار 2500 مراقبة التقدم: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يضع

ويحافظ على نظام مراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة للتأكد من ان يتم تنفيذها بفعالية وان الإدارة العليا قبلت مخاطر عدم اتخاذ التدابير.

➤ معيار 2600 قرار قبول الإدارة للمخاطر: عند قبول الإدارة العليا مستوى من

المخاطر لا يعد مقبولاً للمؤسسة، فانه ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق مناقشة ذلك مع الإدارة وإذا لم يتم التوصل الى حل ينبغي على الرئيس التنفيذي والإدارة العليا رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة ليتولى حل النزاع وتتفرع عن هذه المعايير معايير أخرى وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول (2) يوضح معايير الأداء.

إدارة أنشطة التدقيق الداخلي.	2000
التخطيط.	2010
الاتصال والموافقة.	2020
إدارة الموارد.	2030
القواعد والإجراءات.	2040
التنسيق.	2050
رفع التقارير الى مجلس الإدارة والإدارة العليا.	2060
مسؤولية المنشأة في حالة اللجوء الى متعامل خارجي لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.	2070
طبيعة العمل.	2100
حوكمة المؤسسة (على التدقيق الداخلي تقييم نظام حوكمة المؤسسة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينه).	2110
إدارة المخاطر (يجب على المدققين التأكد من ان اهداف المنشأة منسجمة مع طبيعة مهمتها وتم تحديد المخاطر المعتبرة وتقييمها وان تكون طرق معالجتها منسجمة مع طبيعة المخاطر).	2120
الرقابة.	2130
التخطيط للمهمة.	2200
اعتبارات التخطيط.	2201
اهداف المهمة.	2210
نطاق المهمة.	2220
الموارد المخصصة للمهمة.	2230
برنامج عمل للمهمة.	2240
أداء المهمة.	2300
تحديد المعلومات.	2310
التحليل والتقييم.	2320
توثيق المعلومات.	2330
الإشراف على المهمة.	2340
توصيل النتائج.	2400
مضمون التوصيل.	2410
جودة التوصيل.	2420
الأخطاء والسهو.	2421
استعمال ملاحظة.	2430
الإفصاح عن عدم المطابقة.	2431
نشر النتائج.	2440
الآراء الشاملة.	2450
مراقبة إجراءات التطور.	2500
قرار قبول الإدارة للمخاطر.	2600

المصدر: خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص: 454-487.

ج- معايير التنفيذ *les normes de mise en œuvre* : تحدد متطلبات لتطبيق معايير الصفات

ومعايير الأداء حسب نوعية الخدمة المقدمة، سواء كانت خدمات تأكيد او خدمات استشارية.

تشمل خدمات التأكيد تقييما موضوعيا للأدلة من طرف المدقق الداخلي لتقديم آراء او استنتاجات بشأن كيان او عملية او وظيفة او مسار او نظام او غيرها من الموضوعات. ويتم تحديد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد من قبل المدقق الداخلي. وبصفة عامة تشترك ثلاث أطراف في خدمات التأكيد:¹

1- الشخص او المجموعة التي هي في علاقة مباشرة بالكيان او بالعملية او بالوظيفة او بالمسار او بالنظام او غيرها من الموضوعات.

2- الشخص او المجموعة التي تقوم بإجراء هذا التقييم (أي المدقق الداخلي).

3- الشخص او المجموعة التي تستخدم هذا التقييم (أي المستخدم).

الخدمات الاستشارية هي خدمات ارشادية وتنفذ بصفة عامة بناء على طلب محدد من عميل المهمة. وتخضع طبيعة ونطاق المهمات الاستشارية للاتفاق من عميل المهمة: وتتضمن هذه الخدمات بصفة عامة طرفين وهما:

1- الشخص او المجموعة التي تقدم المشورة (أي المدقق الداخلي).

2- الشخص او المجموعة التي تبحث عن المشورة وتتلقاها (العميل).

وعند تنفيذ الخدمات الاستشارية ينبغي ان يحافظ المدقق الداخلي على الموضوعية ولا يضطلع باي مسؤولية تسييرية.

الفرع الثاني: مراحل مهمة التدقيق الداخلي.

هناك ثلاث مراحل أساسية للقيام بعملية التدقيق الداخلي وهي:²

مرحلة الدراسة: وهي المرحلة التي من خلالها يتم انجاز كافة الاعمال التحضيرية للأنشطة محل التدقيق. الامر بعملية التدقيق: وتتمثل في رسالة تتضمن توكيل من طرف الإدارة العامة الى التدقيق الداخلي، يحدد من خلاله المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالتدخل القريب للمدققين الداخليين.

تخطيط عملية التدقيق الداخلي: يقوم المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق، ويجب ان يكون التخطيط موثق ويتم من خلاله مجموعة من الخطوات التالية:

- تحديد اهداف ونطاق عمل المدقق الداخلي.

- الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل التدقيق مثل أوراق العمل، تدقيق في الفترات الماضية.

- تحديد الموارد اللازمة لأداء التدقيق.

¹ <https://ouditorabio.com>

² عبد الوهاب نصر وشحاته السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، ص: 501

- التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج ان تعرف معلومات حول عملية التدقيق الداخلي.
 - يجب ان يحدد مدير إدارة التدقيق الداخلي توقيت والكيفية ولمن سيتم تقدير تقارير ادارته.
- اعداد جدول تبيان نقاط القوة والضعف: ويتم من خلال هذا الجدول تقديم أي رأي المدقق حول تحليل مصادر القوة ومصادر الضعف بالنسبة لأهداف الرقابة الداخلية، وتقليل مخاطر التدقيق الداخلي بهدف تحضير تقرير التوجيه، تتوقف مخاطر التدقيق على تقدير كل من المخاطر الثلاثة التالية والتي تعتمد على الحكم المهني للمدقق الداخلي وهي: المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة الداخلية، مخاطر الكشف.
- تقرير التوجيه: ويتم من خلال توضيح اهداف التدقيق الى مسؤولي الأنشطة محل التدقيق وذلك انطلاقا من نتائج جدول تبيان نقاط القوة والضعف.
- مرحلة التنفيذ: وهي المرحلة التي يقوم فريق التدقيق الداخلي بالعمل ميدانيا وتشمل العناصر التالية:¹
- فحص وتقييم المعلومات: يقوم المدقق الداخلي بجمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات وذلك لتدعيم نتائج عملية التدقيق حيث:
- جمع المعلومات يجب ان يحكمه اهداف نطاق عملية التدقيق.
 - يجب ان تكون المعلومات كافية وتتميز بالكفاءة مناسبة ونافعة وان توفر أساس سليم للتواصل الى النتائج وتوصيات سليمة لعملية التدقيق.
 - الإجراءات بما فيها أساليب المعاينة يجب ان يتم تحديدها بشكل مسبق.
 - عملية جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها يجب ان تتم تحت اشراف المدقق الداخلي.
 - أوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق الداخلي يجب ان يتم اعدادها بواسطة المدقق الداخلي على ان يقوم مدير إدارة التدقيق الداخلي بفحصها.
- البحث عن الأدلة والاثبات: يقوم المدقق الداخلي بالبحث عن الأدلة الكافية من اجل اعطاء رأي فني محايد، اعتمادا على التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمدقق رايًا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من ابداء رأي فني محايد حول موضوع التدقيق.
- برنامج الفحص: وهو وثيقة داخلية لإدارة التدقيق موجهة لتحديد وتوزيع مهام فريق التدقيق، وتخطيط ومتابعة اعمال المدققين من اجل تحقيق الأهداف المتعلقة بتقرير التوجيه.

¹عبد الوهاب نصر وشحاته السيد، مرجع سبق ذكره، ص: 502

ورقة التغطية: وهي ورقة يتم اعدادها لفترة قبل وبعد نهاية المهام المحددة في برنامج التحقيق وذلك لأنه ربما تتغير او يتسع نطاق الإجراءات إذا كان هناك ضرورة لذلك، ويتضمن اهداف التدقيق شروط تنفيذ العمل والاستنتاجات بصورة واضحة ومفهومة.¹

الشكل (3) يوضح عناصر ورقة التغطية.

التدقيق حول	برنامج الفحص.	المحرر.
-------------------	---------------	---------

ورقة التغطية حول.	التعليمات.
الهدف.	
شروط تنفيذ العمل.	
النتائج.	
الاستنتاجات.	

Source : Pierre Schick, Mémento D’audit Interne méthode de conduite d’une mission, Dunod, France, 2007, p :10

ورقة اظهار وتحليل المشكل: وتتمثل في ورقة عمل تتشكل من عدة عناصر، يقوم المدقق بالبحث عن المشكل ومعاينة وشرح أسبابه ونتائجه، واقتراح الحلول. وتتكون ورقة اظهار وتحليل المشكل من العناصر التي يلخصها الشكل التالي:

شكل (4) يوضح ورقة اظهار وتحليل المشكل

ورقة اظهار وتحليل المشكل	
أوراق العمل:	وت ورقم:
المشكل:	
المعاينة:	
الأسباب:	
النتائج:	
الحلو المقترحة:	
اعداد:	المصادق عليه صالح ل
يوم:	يوم: يوم:

Source, Pierre Schick, Op. Cite, P : 108

المرحلة الختامية: يقوم المدقق في هذه المرحلة بجمع عناصر عمله من خلال أوراق العمل التي هي عبارة عن كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به والدليل على نتائج العناية المهنية اثناء عملية الفحص.

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص:52

هيكلية التقري: يقوم المدقق بإعداد تقرير مبدئي حول نتائج المراحل السابقة من اجل اعداد التقرير النهائي.

تقديم ملخص نهائي الى مسؤول الوحدة محل التدقيق: يقوم مسؤول عملية التدقيق الداخلي بتقديم ملخص حول عملية التدقيق الى مسؤول الوحدة محل التدقيق.

تقرير التدقيق: يقوم المدقق الداخلي بتوصيل نتائج عملية التدقيق الداخلي التي قام بها من خلال اعداد تقرير في شكل مكتوب، ويجب ان يكون موقعا، وذلك بعد الانتهاء من عملية الفحص.

- يجب ان يكون التقرير موضوعي، غير متحيز وان يكون خالي من أي تحريف.

- يجب ان يكون التقرير مفهوم، منطقي وان يحتوي على اقل قدر ممكن من اللغة

التقنية المتخصصة حتى يكون مفهوما لجميع العاملين، وان يحتوي على معلومات كافية لتدعيم الحقائق والاستنتاجات التي يشتمل عليها التقرير.

- ان الشكل الذي يكون عليه تقرير التدقيق الداخلي وكذلك محتويات هذا التقرير

تختلف بناء على طبيعة عملية التدقيق ذاتها ولكن هناك حد أدني مشترك في كافة أنواع التقارير وهو ضرورة احتوائها على هدف عملية التدقيق ونطاق الفحص وأخيرا النتائج التي توصل اليها.

- يمكن ان يحتوي التقرير على معلومات تمثل الخلفية للموضوع محل التدقيق ويمكن

ان يحتوي على ملخص لأمر معينة، مثل بعض المعلومات التفسيرية وبعض الاستنتاجات من تقارير تدقيق داخلي سابق¹

المتابعة: يجب ان يتابع المدقق الداخلي عملية التدقيق بعد اعداد تقريره النهائي عنها،

وذلك للتأكد من ان النتائج والتوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة اتجاهها، حيث يجب

ان يحدد المدقق الداخلي الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح أي نواحي الضعف، لذلك فان المدقق

الداخلي يجب ان يتأكد ان هذه الإجراءات التصحيحية قد حققت النتائج المرغوبة او ان الإدارة ومجلس

الإدارة قد اخذا في الحسبان الخطر المصاحب لتجاهل هذه الإجراءات التصحيحية وهناك عدد من

الأساليب لتحقيق متابعة فعالة على سبيل المثال الحصول او تلقي تعديلات بشكل دوري من الإدارة وذلك

للتعرف على المجهودات المبذولة لتصحيح أي أخطاء كانت موجودة عند اعداد التقارير للإدارة العليا عن

مدى الاستجابة لنتائج عملية التدقيق الداخلي.²

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره: ص: 53.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

الفرع الثالث: تقنيات التدقيق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي في عمله مجموعة من التقنيات التي يختارها بما يناسب الأهداف والاستنتاجات التي يريد التوصل إليها، ويمكن توزيع هذه التقنيات على ثلاث مقاربات وهي:¹

أولاً: أنواع التقنيات المستعملة:

- 1- تقنيات تستخدم في مقاربات شاملة وتمثل في العناصر التالية:
 - التحليل الاقتصادي المالي، حجم ونوع الصفقات، خرائط التدفق.
- 2- تقنيات مبنية على الاسئلة *approche par vérification* وتمثل في:
 - المقاربات (المقاربة البنكية والمقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي)
 - فحص ملفات الاعلام الالي (التأكد من صحة المعطيات)، المعاينة الإحصائية.

ثانياً: أدلة الاثبات: لقد عرفت المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق ادلة الاثبات بانها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل الى استنتاجات يبني على أساسها رايه المهني، ويجب ان تتصف هذه الأدلة بالكفاية أي القدر الكافي والملائمة أي ذات نوعية وموثوقة.

1- أنواع ادلة الاثبات: يمكن تقسيمها الى الأدلة التالية:

- الوجود الفعلي، المستندات والسجلات المؤيدة للعمليات.
- التقارير المعدة خارج المؤسسة.
- التقارير المعدة داخل المنشأة من قبل إدارة المنشأة.
- وجود نظام رقابة داخلي سليم.
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.²

2- الأساليب الفنية للحصول على الأدلة والقرائن:

- الجرد الفعلي، المراجعة المستندة، نظام المصادقات، التحليل المالي، نظام الاستفسار.
- المراجعة الحسابية المراجعة الانتقادية الربط والمقارنة بين المعلومات.
- فحص نظام الرقابة الداخلية، نظام الشهادات.³

ثالثاً: ملفات التدقيق الداخلي: ان الطابع الدائم لمهمة التدقيق تجعله ملزماً بمسك ملفين اساسين والمتمثلين في الملف الدائم والملف الجاري.¹

¹ Pierre schick, op cite, p :146,

² محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 132.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 182-183.

الملف الدائم: ان طريقة ترتيب مضمون الملف الدائم مرتبطة بخصائص المؤسسة محل التقييم وتشتمل على ما يلي:

عموميات حول المؤسسة محل المراجعة والوحدات المكونة لها.

- التنظيم العام، وثائق عامة.

الرقابة الداخلية: يجب ان يحتوي الملف الدائم بالنسبة لهذه النقطة على كل ما يسمح بتقدير درجة الثقة الخاصة بالرقابة الداخلية والمخاطر العامة (وصف الوظائف او المهام، قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق.....الخ)

معلومات محاسبية ومالية:

- المخطط والدليل المحاسبي المستعمل.

- الإجراءات المحاسبية، الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية.

- الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية، حجم المعلومات حسب الطبيعة.

- الحسابات السنوية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل.

معلومات قانونية، جبائية واجتماعية ومعلوماتية:

- عقد التأسيس والوثائق الأخرى ذات الطابع القانوني.

- قرار تعيين مراجعة الحسابات.

- قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي بحوزة كل واحد منهم.

- وثائق متعلقة بالنظام الجبائي والاجتماعي للشركة.

- محاضر المجالس والجمعيات، تقارير مراجعي الحسابات السابقون.

- الهيكل التنظيمي الخاص بالمعلوماتية، البرامج والوثائق المستعملة.

الملف الجاري: ان الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية المراجعة، ويشتمل على المعلومات التالية:

التنظيم والتخطيط للمهمة.

- البرنامج العام او الشامل.

- قائمة المتدخلين، موازنة الوقت ومتابعة الاعمال، تواريخ ومدة الزيارات ومكان التدخلات.

تقييم الرقابة الداخلية:

- وصف الأنظمة، الوثائق الخاصة بمراقبة الحسابات السنوية.

¹شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة اعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص: 54-56.

- خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية، نقاط القوة والضعف للأنظمة والاجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة محل المراجعة.
تحقيقات خاصة او قانونية:
- فحص الاتفاقيات، المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، قرارات مجلس الإدارة التي لها تأثير على حسابات السنة المالية.

المبحث الثاني : ماهية الأداء، مؤشرات والعوامل المؤثرة فيه.

يعتبر الأداء من أهم الموضوعات التي تحدد درجة تطور و تنظيم الاقتصاد بصفة عامة، و تطوير وزيادة كفاءة المنظمات بصفة خاصة. حيث من خلاله تتشكل الركائز الأساسية لأي مجتمع أو منظمة والتي يؤمن لها انطلاقة نحو الحضارة و الرفاهية.

هذه الحقائق أثبتتها تجارب المنظمات في الدول المتقدمة و بدأت الدول النامية في التركيز عليه بغية تحقيق معدلات أعلى للنمو في المستويات الإنتاجية وزيادة نسب الانتفاع من طاقة إنتاجية متاحة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

الفرع الأول: تعريف الأداء

يشير الأداء إلى "درجة تحقيق و إتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة. و غالبا ما يحدث لبس و تداخل بين الأداء و الجهد. فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء فيقاس على أساس النتائج التي حققها الفرد"⁽¹⁾.

يعتبر مفهوم الأداء "هو ما يبذله كل من يعمل بالمؤسسة من منظمين و مديرين و مهندسين"⁽²⁾.

أما تعريف يوحنا عبد آل آدم و سليمان اللوزي على أنه "مرحلة من مراحل الرقابة الفعالة لكونها عملية مقارنة الأداء بما هو مخطط للتأكد عن مدى تحقيق الأهداف المرسومة. و لأجل تحديد الانحرافات و معالجتها سواء قبل تحقق الانحراف، أو بعده باستخدام أفضل السبل العلمية لعناصر الإنتاج، لتحقيق الأهداف على كفاءة ممكنة. وكذلك تعتبر عملية قياس كفاءة الأداء برنامج عمل لترشيد ورفع كفاءة العاملين و نظام المعلومات للتخطيط و الإدارة و تحديد المكافآت".

أما الأستاذ لمين علوطي، فقد عرف الأداء: "بأنه محاولة تحقيق تلك الأهداف المنتظرة مع تخفيض الموارد المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف، و يشتمل مفهومي الفعالية و هي الوصول إلى الأهداف المرجوة و النجاعة، وهي تخفيض الموارد المستخدمة".

⁽¹⁾ راوية حسن، إدارة الموارد البشرية، رؤية مستقبلية، الدار الجامعية، مصر، طبعة 2001، ص: 209.

⁽²⁾ وسيلة حمداوي إدارة الموارد البشرية، مديرية النشر لجامعة قالمة، الجزائر، 2004، ص 143.

عرف محمد سعيد أنور سلطان الأداء "مكون رئيسي لنظرية التوقع، ويجب الاهتمام بالتحديد بالعلاقة أو الصلة بين الجهد المبذول و الأداء من ناحية، والعلاقة بين الأداء و العوائد من ناحية أخرى. بمعنى أن جهودهم تقودهم إلى الأداء المطلوب، وأن هذا الأداء يسمح لهم بالحصول على العوائد المرغوبة.

الفرع الثاني: محددات الأداء

إن الأداء الوظيفي هو الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات و إدراك الدور و المهام. ويعني هذا أن الأداء في موقف يمكن أن ينظر إليه على أنه نتاج العلاقة المتداخلة بين كل من⁽¹⁾:

1. الجهد.

2. القدرات.

3. إدراك الدور (المهام).

يشير الجهد إلى الناتج من حصول الفرد لأداء مهمة، ويعبر عن درجة حماس الفرد لأداء عمله. و بقدر ما يزيد العامل من جهده، بقدر ما يعبر و يعكس درجة دافعيته لأداء العمل.

أما القدرات فهي الخصائص الشخصية لأداء الوظيفة. لا تتغير أو تنقلب هذه القدرات عبر فترة زمنية قصيرة.

يشير إدراك الدور أو المهمة إلى الاتجاه الذي يعتمد الفرد أنه من الضروري توجيه جهوده في العمل من خلاله، وتقوم الأنشطة و السلوك الذي يعتقد الفرد بأهميتها في أداء مهامه بتعريف إدراك الأمور. و لتحقيق مستوى

مرضي من الأداء، لابد من وجود حد أدنى من الاتقان في كل محددات الأداء.

بمعنى أن الأفراد عندما يبذلون جهود فائقة يكون لديهم قدرات متفوقة ولكنهم لا يفهمون

أدوارهم. لن يكون مقبولاً من وجهة نظر الآخرين. فبالرغم من بذل الجهود الكبيرة في العمل، فإن هذا العمل لن يكون موجهاً في الطريق الصحيح. وبنفس الطريقة، فإن الفرد الذي يعمل بجهد كبير و يفهم عمله و لكن تنقصه القدرات، فعادة ما يقيم مستوى أدائه كأداء منخفض. و هنا احتمال أخير و هو أن الفرد قد يكون لديه القدرات اللازمة و الفهم اللازم الدور الذي يقوم به، ولكنه كسول و لا يبذل جهداً كبيراً في العمل فيكون أداء مثل هذا الفرد أيضاً منخفضاً.

$$\text{الأداء} = \text{الدافعية} \times \text{القدرة} \times \text{الإدراك}$$

⁽¹⁾ محمد سعيد أنور سلطان، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، طبعة 2003، ص 292.

المطلب الثاني: مؤشرات الأداء في المؤسسة .

إن مقاييس الأداء تختلف من هدف إلى آخر، ومن توجه استراتيجي إلى آخر، ويعتمد تقويم أداء المؤسسة على الجهة صاحبة المصلحة في ذلك الأداء. ويمكن تصنيف الجهات ذات المصلحة المباشرة في أداء المؤسسة على الوجه التالي⁽¹⁾

1. المساهمون.
2. الموظفون.
3. المجتمع.

و لكل فئة من هذه الفئات مقاييس محددة لأداء المؤسسة تحقق عادة مصالحهم من وجهة نظرهم. وقد وضع عالم الإدارة الشهير Peter drucker مجموعة من أهداف الأداء المنظمي التي من الممكن أن تستخدم كمعايير لقياس أداء المؤسسة في الجوانب المختلفة، وعلى الوجه التالي:

1. الموقف التنافسي في أسواق المؤسسة.
2. الإبداع في مجال التكنولوجيا.
3. استخدام موارد المؤسسة المالية و المادية.
4. الإنتاجية.
5. الربحية.
6. تطوير القوى البشرية الإدارية
7. المسؤولية الاجتماعية.

8. مقياس الربحية: يعتبر العائد على استثمار أهم مقاييس الأداء في مجال الربحية الربحية، ويستخدم لقياس أداء المؤسسة و فروعها المختلفة في مجال تحقيق أهدافها الربحية. و يحسب العائد على الاستثمار بقسمة الربح الصافي قبل الضريبة على مجموع الموجودات، ويتمتع هذا القياس بمجموعة مهمة من نقاط القوة. إلا أنه يعاني من مجموعة من نقاط الضعف.

نقاط القوة:

- يعد العائد على الاستثمار القيمة الأكثر تأثيرا بكل ما يجري في المؤسسة.
- يقيس كفاءة الإدارة في استخدام موجودات لمنظمة توليد الأرباح، ويعتبر أيضا مؤشرا أعلى دقة الدراسات الاستثمارية في المؤسسة.

⁽¹⁾ أحمد الفطامين، التخطيط الاستراتيجي، الإدارة الإستراتيجية، دار مجدلاوي، عمان، الطبعة 1، 2006، ص 153 – 155.

(2) يوحنا عبد آل آدم، سليمان اللوزي، دراسة الجدوى الاقتصادية و تقييم كفاءة أداء المنظمات، دار ميسرة، مصر، طبعة 2005، ص:34.

- يعتبر العائد على الاستثمار قاسما مشتركا من الممكن مقارنته بالعديد من المؤشرات الأدائية في الجوانب المختلفة من عمل المؤسسة.
- يشجع الإدارة على الاستخدام الأكفأ لموجوداتها.

نقاط الضعف:

- يعتبر العائد على الاستثمار حساسا لسياسة الاستهلاك المستخدمة في المؤسسة.
- يعتبر العائد على الاستثمار حساسا للقيمة السوقية للموجودات، حيث أن المصانع القديمة المستهلكة أكثر تميل إلى أن يكون العائد على الاستثمار كبيرا.
- يعتبر العائد على الاستثمار على ما مضى و ما هو قائم الآن. إلا أنه عديم الفائدة كمؤشر لمحاسبتة مستقبلا، ومن المقاييس الأخرى للأداء العائد على السهم الواحد. و يعتبر مؤشر على الأداء للمنظمة في السوق المالي، أما العائد على المساهمين، فهو مقياس آخر على أداء المؤسسة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء¹

هناك مجموعة من العوامل المؤثرة على الأداء، بعضها عوامل داخلية، و البعض الآخر عوامل خارجية و تتمثل هذه العوامل مجتمعة "قوة دافعة" كبيرة تحدد المسار الاستراتيجي للمنظمة. وتعتبر دراسة هذه العوامل و تحليلها ضروري لتحقيق منهجية سليمة في تقييم الأداء، منها:

العوامل السياسية:

- وجود سياسات حاكمة أعمال المؤسسة.
- مدى ملائمة السياسات مع أعمال المؤسسة.
- طبيعة النظام السياسي في الدولة.
- المناخ السياسي العام و أثره على المؤسسة.

العامل الاقتصادي:

- الموارد الاقتصادية للمنظمة.
- الاقتصاد المحلي و الإقليمي و العالمي و آثاره على المؤسسة.
- النظام الاقتصادي للدولة و آثاره على المؤسسة.

العامل الاجتماعي:

- مصالح و قضايا و حاجات المؤسسة و المجتمع.
- مستوى الأخلاق و القيم و السلوك العام.
- توجهات المجتمع و نمط حياته و طبيعة إنسانيته.
- طبيعة العلاقات الإنسانية و المجتمعية.

¹ - ملين علوطي، تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات و تأثيرها على تحسين الأداء الاقتصادي المؤسسي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2001/2002، ص: 143.

العامل التكنولوجي:

- مدى المواكبة للتقدم التقني.
- أثر التقنية على أداء المؤسسة.
- مدى الاهتمام في توظيف التقنية لحياة أفضل.
- مدى توفر التقنية الحديثة في السوق.

العامل البيئي:

- طبيعة المناخ و البيئة الداخلية للمنظمة.
- نوعية السياسات و القيم و المعايير للمنظمة.
- الموقع الجغرافي و الاستراتيجي للمنظمة.
- المجال الذي تتحرك فيه المؤسسة¹.

يجب أن يأخذ المسؤولين في اعتبارهم عن تقييم الأداء لمنظمة ما تشغيل عدة عوامل قد تؤثر في الأداء ومن بينها ما يلي¹:

1. الاختلاف الموجود والملاحظ في حجم العمل قد يؤثر على الأداء ، فالمؤسسة التي تعالج حجما كبيرا من العمل قد تحتاج إلى موارد لكل وحدة أقل مما تحتاج إليه أخرى لديها حجم أقل من نفس العمل .
2. وجود أو عدم وجود الأعمال المتأخرة قد يؤثر في معدل الإنتاج ، إذ أن القدر الضئيل من الأعمال غير المنجزة يعتبر بصفة عامة أمرا عاديا، بل ومتطلبا لتأمين تدفق العمل المستمر للعاملين في المؤسسة. ويختلف الحجم المرغوب من المتأخرات، إذ يتوقف عليه ثبات انسياب العمل وكمية ودرجة التقلبات فيه. ويسبب النقص في العمل المتاح وقت الانتظار لدى العاملين انخفاضاً في معدل الإنتاج على النقيض، فإن كثرة العمل المتأخر عن المعتاد يمكن أن يسبب تعجلاً ومعدلاً أعلى للإنتاج .
3. مثل هذا المعدل المتعجل قد لا يمكن تحقيقه دائماً و يتولد عنه انخفاض في نوعية المنتج النهائي.
4. التحسينات الإجرائية و التنظيمية ذات أثر مباشر على الأداء يتوقف معدل الإنتاج على عدة عوامل منها ملائمة الترتيبات التنظيمية والإجراءات. فالتعديل التنظيمي مثلا الذي يغير من تدفق و تتابع العمل عادة ما يترتب عليه تغييرا في معدل الإنجاز، و ميكنة العملية اليدوية يترتب عنه ارتفاعا واضحا في معدل الإنتاج وبالمثل، فإن اختصار خطوات العمل في عملية ما يقلل من الموارد المطلوبة لإنهاء وحدة العمل .
5. الأداء في العمليات المتماثلة قد يتباين بحسب الموقع الجغرافي للوحدات من جراء الظروف المحلية، فقد تتباين معدلات الإنتاج بسبب الظروف المحلية حتى و لو أدى نفس النشاط في مواطن مختلفة بنفس درجة الكفاءة.

1 عبد المحسن توفيق محمد -تقييم الأداء - دار النهضة العربية- مطبعة الإخوة الأشقاء-القاهرة/1998 ص 03

6. نوعية وحدة العمل التام قد تقضي إلى معدلات مختلفة للإنتاج فمعدلات الأداء كمية بطبيعتها وقد تحتوي على عدة متغيرات عن نوعية العمل المنجز. وقد تظهر عملية ما مثلاً معدلاً جيداً للإنتاج لكنها من الناحية النوعية قد تكون ذات أداء رديء.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بأداء المؤسسة الاقتصادية.

نص معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لسنة 1999 على أن التدقيق الداخلي هو نشاط محايد وموضوعي كما هو استشاري ومطمئن، حيث يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها وذلك بإصداره للتقرير حول الرقابة الداخلية فمن مهام التدقيق الداخلي الأساسية تقييم نظام الرقابة الداخلية واعلام مجلس الإدارة بكل النقائص وهذا نتيجة لاستقلاليتها (التدقيق الداخلي) وتباعتها لمجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق مما سمح بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

1- علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة.

عرف (Monks and Minow) مجلس الإدارة بأنه¹: " حلقة الوصل بين أولئك الذين يقدمون راس المال وأولئك الذين يستخدمون هذا المورد في خلق القيمة." كما تعتبر مسؤولية مجلس الإدارة مبداً من مبادئ حوكمة الشركات ومن الأطراف الأساسية لها، حيث ينبغي على مجلس الإدارة أن يحافظ على المستوى المطلوب من الاستقلالية في اتخاذ القرارات التي من شأنها تحقيق أهداف الشركة ومساهمتها، يوجد هناك نوعين من الأعضاء داخل مجالس إدارة الشركات هما الأعضاء التنفيذيون والأعضاء غير التنفيذيين، فالأعضاء التنفيذيون هم الذين يكونون متفرغون في الإدارة التنفيذية للشركة ويشاركون في الأعمال اليومية لها لنا لهم من خبرة ومعرفة بطبيعة عمل الشركة، أما الأعضاء غير التنفيذيون هم من خارج الشركة يتمثل دورهم في الترشيد والرقابة على القرارات التي يصدرها الأعضاء التنفيذيون.

تكون علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق التابعة له أي لا تكون مباشرة في أغلب الأحيان وفي حالة عدم وجود لجنة التدقيق فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن ينظر إلى المهام التي تكفل استقلال وكفاءة التدقيق الداخلي.

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط النزاهة المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007، ص: 102

يعد مجلس الإدارة الهيئة العامة التي تحكم المؤسسة، وهم من يمثلون المساهمون وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي تتأكد عندما يقوم هذا الأخير ب:

بالمصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي.

المصادقة على مخطط التدقيق الداخلي القائم على المقاربة بالمخاطر.

المصادقة على ميزانية الموارد التقديرية للتدقيق الداخلي.

المصادقة على قرارات تعيين او إزالة مسؤول التدقيق الداخلي.¹

2- علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق:

تعرف لجنة التدقيق: تعتبر لجنة التدقيق على المستوى الدولي على انها لجنة تابعة لمجلس الإدارة وهي المسؤولة عن الاشراف على عملية اعداد التقارير المالية واختيار عضو لجنة التدقيق المستقل واستلام نتائج التدقيق على الصعيدين الداخلي والخارجي.

كما عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين 1992 لجنة التدقيق " بانها لجنة مكونة من مدراء المؤسسة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج التدقيق وكذلك الرقابة الداخلية للمؤسسة. وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر".²

لجنة التدقيق هي: " لجنة دائما منبثقة من مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة، وتجتمع معظم لجان التدقيق كل ربع سنة، ويجب ان يكون لها خط اتصال مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمسائلة".³

دور لجنة التدقيق: ويتمثل دور لجنة التدقيق في:

عملية التدقيق الخارجي:

- تحديد أجور المدقق الخارجي ومدى الاحتفاظ بها.
- النظر في خطط التدقيق الداخلي ومراجعة خطاب الارتباط واي شروط خاصة به

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص: 76

² عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، جوان 2017، ص: 243

³ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 171

- الموافقة على خطط المراجعة الخارجية التي تكون مكتملة لكافة الجوانب الخاصة بخطة المراجعة للشركة.

القوائم المالية:

- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجونها المساهمون وباقي المستخدمين.
- التوصية بان يوافق المجلس على القوائم المالية.
- النظر فيما إذا كان هناك مجال للتحريف في القوائم المالية.
- ضمان معالجة جميع الأمور التي تم اثارها من جانب المراجعة الداخلية او الخارجية.
- ان تعمل على مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا.

نظام الرقابة الداخلية:

- النظر في كفاية نظام الرقابة الداخلية، وتقديم تقرير لجنة عن فعالية المراجعة الداخلية.
 - الحصول على تقرير يبين الخسائر من مجلس الإدارة او الإدارة التنفيذية.
 - تقارير خاصة عن أي انتهاك للرقابة الداخلية يؤثر على القوائم المالية.
 - تقرير من الإدارة التنفيذية عن الإجراءات الرئيسية المصممة لتقديم رقابة داخلية فعالة.
- التدقيق الخارجي: المراجعة الداخلية تتولى شان التدقيق الداخلي كما يلي:**
- الاشراف عن أنشطة المراجعة الداخلية وتنظيمها.
 - مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع المراجع الداخلية او الإدارة حسب ما هو ملائم.
 - ضمان ان المراجعة الداخلية تعمل وفقاً للمعايير المهنية.
 - الموافقة على استراتيجية المراجعة الداخلية وخطتها السنوية للمراجعة والتغيرات التي تحدث.
- إدارة المخاطر: من اجل تحقيق اهداف المنظمة تسعى إدارة المخاطر الى وجود نظام فعال لإدارة المخاطر ودعم أوجه الرقابة وكذلك التأكد من:**

- التحديث المستمر لإدارة المخاطر من اجل انعكاس الوضع الحالي والتغيرات الجارية التي تطرأ.
- وجود هياكل مناسبة وترتيبات معينة ومتاحة لضمان إدارة فعالة للمخاطر.
- توفر سجلات معدة للمخاطر كما يوجد هناك تقارير الى التنفيذيين من اجل تمكينهم من رصد تنفيذ الاستراتيجية المتبعة في إدارة المخاطر.
- تواجد الوعي التدريبي وتطوير مستمر ومتواصل للعاملين.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر. حسب¹ Jaques Renard، يطلب المعيار " 2120 من التدقيق الداخلي تقييم المخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، ومنه يلاحظ التركيز على فكرة المخاطر، لهذا فان التدقيق الداخلي ويرتكز على تقييم:

- نجاعة وصدق المعلومات المالية التشغيلية.
- كفاءة ومردودية المعلومات.
- احترام او الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود. وهذه كلها تدخل ضمن إطار اهداف الرقابة الداخلية، وهذا يعني ان اجراء عملية تقييم المخاطر يؤدي في نفس الوقت الى فحص نوعية الرقابة الداخلية للمؤسسة. وللقيام بهذه المهمة على أحسن وجه يجب توفر شرطين أساسيين وهما:

- يجب ان يحظى التدقيق الداخلي داخل المؤسسة بسطات معترف بها في اعلى الهرم.
 - يجب توفر التدقيق الداخلي على مهارات كبيرة للقيام بالتحاليل اللازمة وتقديم مساهمة بناءة.
- ويرى Hermanson and Rittenberg ان وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمها الى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق هذه التوصيات بالأمور التالية:²

- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص.
- المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية.
- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافها.
- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.

حسب Richard Chambers رئيس معهد المدققين الداخليين فانه يرى بان الحوكمة الجيدة يجب ان تتحقق من خلال عنصرين أساسيين هما³: نظام رقابة داخلي جيد وإدارة استراتيجية المخاطر. أولاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

¹ Jaque renard, op cite, p:449

² يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص: 57

³ Ziani abdelhak, le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algérienne, thèse doctorat en science économique, université aboubaker belkaid Tlemcen, 2013-2014

تعريف الرقابة الداخلية: عرفتها لجنة COSO كما يلي: يقصد بالرقابة الداخلية كل الإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والاحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية. ويمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استعمال عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاءة الإنتاجية. ويمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية من خلال التعاريف السابقة كالآتي:¹

- حماية المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
- التأكد من الدقة المحاسبية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر.
- المحافظة على مستوى الأداء الجاري، واكتشاف أي انحرافات عن هذا المستوى.
- الكشف عن أي تغيير مفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف.
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة.
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات.
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها.
- التدريب والعلاقات الإنسانية.
- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.

مكونات الرقابة الداخلية: يوجد هناك خمس مكونات للرقابة الداخلية وتتمثل في:

جدول (3) يبين مكونات الرقابة الداخلية.

الموقف العمومي للمدراء وادراكم وافعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية واهميته في المنشأة.	بيئة الرقابة.
السياسات والإجراءات التي تعتمد عليها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق أهداف المنشأة الخاصة.	نشاطات الرقابة.
افساح المجال لأنظمة الرقابة الداخلية من أجل تقييم المخاطر التي تواجه الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية.	تقييم المخاطر.
تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى كل من يحتاجها داخل الشركة وذلك بشكل إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية.	المعلومات والاتصالات.
تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة تم مراجعتها مباشرة مع تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عملية المراقبة.	مراقبة النظام.

المصدر: عطا الله احمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الراجحة للنشر والتوزيع عمان،

2009، ص 56-58

¹ احمد حلبي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 81

أقسام الرقابة الداخلية: تنقسم الرقابة الداخلي الى ثلاثة أنواع وهي كالآتي:
 الرقابة المحاسبية¹: تمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها ويتم تحقيق هذا النوع من المراقبة عن طريق العناصر التالية:

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.
 - وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط المشروع.
 - وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها.
 - وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع وممتلكاته.
 - وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولة عن أصول المشروع من نتائج الجرد الفعلي للأصول.
 - وضع نظام لأعداد موازين مراجعة بشكل دوري.
 - وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة.
- الرقابة الإدارية²: تمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المنشأة، وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة لتحقيق كفاءة استخدام مورد او ممتلكات المنشأة استخداما امثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المنشأة والعاملين فيها بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على المنظمة لأعمال وأنشطة المنشأة من جهة أخرى.
- ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال العناصر التالية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمنشأة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والاقسام مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المنشأة لضمان جاء بها في إجراءات وخطوات.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المنشأة بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية.

الضبط الداخلي: يتحقق الضبط الداخلي بمجموعة من القواعد وتتمثل في:³

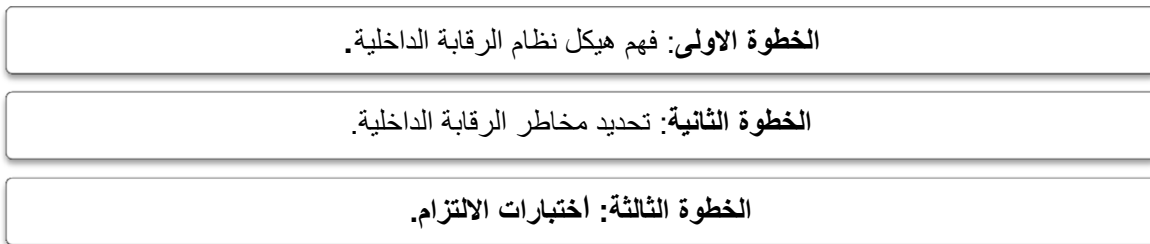
¹ محمد السيد سريرا، مرجع سبق ذكره، ص: 80

² محمد السيد سريرا، مرجع سبق ذكره، ص: 81-82

³ د خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص: 125

- لا ينبغي ان يكون شخص معين مسؤولاً عن عملية معينة بالكامل من بدايتها الى نهايتها وذلك لاكتشاف الأخطاء والتقرير عنها إذا تم في فصل العملية بين شخصين او أكثر.
 - اجراء الجرد المادي للأصول بواسطة اشخاص محايدين.
 - ينبغي تناوب الافراد على الوظيفة المعينة او العمل المعين كلما كان ذلك ممكنا عمليا.
 - ان لا يعهد لأي فرد بأعمال تزيد عن مسؤولياته بقدر ما هو مسموح به في الخريطة التنظيمية.
 - فصل الأصل عن السجل الذي يسجل تحركات الأصل، كالنقدية والبضاعة والأوراق المالية.
 - اعتمادية تدفق العمل، بمعنى ان انتهاء من مهمة أحد الافراد تكون بمثابة إشارة لبدء لمهمة فرد اخر وبحيث يقوم الفرد بالفحص والتحقق من عمل اخر.
- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية: من اجل دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق بالخطوات المذكورة في الشكل التالي:

شكل (5) يبرز خطوات تقييم الرقابة الداخلية.



المصدر من اعداد الطالبين بالاعتماد على غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره.

ثانياً: إدارة المخاطر.

تتضمن حوكمة الشركات الإجراءات والأنشطة التي يقوم بها ممثلو أصحاب المصالح بالتنظيم وذلك بغرض الرقابة على المخاطر وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر: حيث يساهم نشاط التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال:

- وضع وتبليغ القيم والاهداف. ورصد تحقيقها
 - ضمان القيام بالمسؤوليات والحفاظ على القيم..
- تعريف المخاطر: عرفت المخاطر بانها حالة من عدم التأكد، فهي احتمال لحدوث ظروف او احداث من شأنها ان يكون لها تأثير على اهداف المنشأة ويشمل ذلك إمكانية حدوث خسارة او رب، أي حوث اخلاف

عن النتيجة المرجوة او المخطط لها، ويرتبط تحقق الخطر او حدوثه بعنصرين هما احتمال وقوع الحدث المسبب للخطر، والاثار او العواقب التي ستترتب على وقوع هذا الحدث.¹

وعرفها طارق عبد العال حماد على انها " حالة يكون فيها إمكانية ان يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة والمتوقعة ".²

من هذه التعاريف يمكن ان نعرف المخاطر على انها توقع حدوث ظرف غير محتسب، من الممكن ان يؤثر على تحقيق اهداف المنشأة وعدم بلوغ النتيجة المراد الوصول اليها.

إدارة المخاطر Risk management: لقد كان الظهور الأول لمصطلح إدارة المخاطر يعود الى الخمسينات من القرن الماضي، وظهر تحت مسمى " إدارة المخاطر ومشاريع الاعمال "، وتبلور رسمياً كإدارة المخاطر عام 1963.

تعريف: عرفت إدارة المخاطر من طرف معهد إدارة المخاطر على انها " الجزء الأساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي شركة فهي الإجراءات التي تتبعها الشركات بشكل منظم لمواجهة الأخطاء الصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محافظة كل نشاط".

وقد عرفت لجنة إدارة المخاطر على انها: " تحديد وتحليل والسيطرة الاقتصادية على هذه المخاطر التي تهدد الأصول او القدرة الإيرادية للمشروع".

مسؤوليات إدارة المخاطر على الشركات.³

- وضع السياسات اللازمة لتطبيق مبادئ إدارة المخاطر، والالتزام بالضوابط الداخلية والعمليات الرامية الى تحديد ومعالجة المخاطر التي تواجه الشركة.
- انشاء إطار متكامل لإدارة المخاطر لقياس وإدارة كافة جوانب المخاطر. وتشمل هذه المخاطر: مخاطر السيولة والملاءة المالية.
- التأكد من ان جميع الموظفين يدركون تماما المخاطر داخل بيئة عملهم ومسؤولياتهم الشخصية.
- وضع وإصدار سياسات وإجراءات ومبادئ وتوجهات إدارية لضمان تقسيم جميع المخاطر اللازمة التي تنفذ داخل الشركة او الإدارة بالتنسيق مع مستشارين محددين عند الضرورة.
- تنفيذ ورصد أي مخاطرة محددة عن طريق التدابير الرقابية.
- التأكد من رفد جميع الموظفين بالمعلومات اللازمة والتدريب والخبرة لتمكينهم من الاضطلاع الفعال لممارسات مهام إدارة المخاطر.

¹ شادي صالح بجميري، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010-2011، ص: 21

² طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 16

³ <https://www.unioniverst.org>

- تقديم تقارير منتظمة بالمعلومات ذات الصلة، بما في ذلك التوصيات المقدمة الى الرئيس التنفيذي ومجلس الإدارة التي تدعم الإدارة الفعالة للمخاطر.

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي¹

في الآونة الأخيرة ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، زادت أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فقد أصدر معهد المدققين القانونيين الأمريكي قائمة معايير التدقيق رقم (65) التي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أصدر قائمة معايير التدقيق رقم (55) التي تلزم المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية، حيث ان التدقيق الداخلي يعتبر جزءاً من الرقابة الداخلية.

يعتبر عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فعالية تدقيقية وان اختلفا في النطاق والاهداف، حيث لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما بل الأصل ان تتغلب الصبغة التكاملية على عملهما، حيث ان مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون والتنسيق بينهما وهذا ما يقتضيه المعيار الدولي رقم 610 بعنوان (استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي) حيث أشار المعيار الى انه يجب على المدقق الخارجي ان يراعي فعالية التدقيق الداخلي وتأثيراته ان وجدت على إجراءات التدقيق الخارجي ويشمل ذلك مراعاة مكانة المدقق الداخلي في التنظيم ومدى العمل المتاح للمدقق الداخلي ووجهة نظر الإدارة حول توصياته وكذلك الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي

¹ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مع دراسة تطبيقية، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 1، المجلد رقم 45، يناير 2008

خلاصة الفصل.

بعد دراستنا لهذا الفصل المتعلق بالتدقيق الداخلي واسهاماته في تحين الأداء بالمؤسسة، نستنتج ان التدقيق الداخلي قديم النشأة. حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي كآلية رقابية في المؤسسة، فهو عبارة عن فحص مهني شامل للدفاتر المحاسبية بغية ابداء الراي حول مصداقيتها، كما يعمل على إضافة القيمة للمنشأة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها عن طريق منحج منظم وصارم.

تمثل اسهامات التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في العلاقة التكاملية والتعاونية مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم إدارة المخاطر والعلاقة التكاملية مع التدقيق الخارجي.

الفصل الثاني

واقع التدقيق الداخلي ودوره في تحسين الأداء بالمؤسسة
الاقتصادية الجزائرية، حالة ميناء بمستغانم

تمهيد:

نظرا لأهمية موضوع هذه الدراسة واتساعها، وبعد ان تناولنا الجانب النظري كان لابد من إسقاطه على الواقع. فقمنا بإجراء دراسة ميدانية بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم توصل اليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير الى دور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تعزيز موثوقية القوائم المحاسبية والتاثير ايجابي والفعال في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل، الذي يعتمد على المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية، وكذلك بهدف اختبار صحة ا وخطا الفروض التي يقوم عليها البحث.

علما أن دور ميناء مستغانم يحتل مكانة هامة في المعاملات الاقتصادية وتطوير قطاع الصادرات. لذا وجب وجود مؤسسة اقتصادية تسيره وهي الموانئ التي تمثل المركز الذي يضمن السير الحسن الحركة البضائع وعليه تشكل أهمية بالغة ودور استراتيجي في نقل التجارة الى الخارج عبر الموانئ.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم EPM

- يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري. وفي هذا المبحث سنقوم بتعريف مؤسسة ميناء مستغانم:

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة ميناء مستغانم:

النظام القانوني للمؤسسة: مؤسسة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم

رأس المال الاجتماعي: 1500 000 000 دج تحت الحيازة الكاملة لمجمع الخدمات الميناءين "SERPORTS Spa تاريخ التأسيس: 14 أوت 1982 م بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982 م تاريخ استقلالية المؤسسة: 29 فيفري 1989 م.

المقر الاجتماعي: الطريق الرئيسي إلى صلا مندر ص ب: 131 مستغانم 27000

لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم : كان ميناء مستغانم خليجا صخريا حادا يمتد بين الرأس البحري لصلا مندر والرأس البحري لخروبة استخدمه القراصنة لاقتسام الغنائم، سمي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 بمرسى الغنائم، ومن هنا سميت مدينة مستغانم وفي سنة 1848، أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول سنة 1881.

انطلق أول مشروع لهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروع ذات منفعة عامة تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1980 و1904 وانتهت بميلاد أول حوض للميناء. | بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941، وتم إنشاء الحوض الثاني برصيف

طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955 وبداية 1959. - منذ ذلك الحين يتم تطوير الميناء بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزء أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية إذ

أنه يشجع استحداثه مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر الأروقة النقل المتعددة الأنماط.



مؤسسة تسير موانئ وملاجئ الصيد فرع مؤسسة ميناء مستغانم: في شهر جانفي 2004، تم إنشاء مؤسسة تسير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقيبة شركة تسير مساهمات الدولة " الموانئ " على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم، وولدت هذه المؤسسة بموجب انعقاد مجلس الحكومة في 13 أوت 2003 المكرس لبحث تسير الموانئ وملاجئ الصيد وبمقتضى القرار رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003 عن مجلس مساهمات الدولة الخاص بإسناد موانئ الصيد إلى شركة تسير مساهمات الدولة " الموانئ " وبمقتضى القرار رقم 05 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2003 المتعلق بتثمين وتطبيق القرار السابق وبمقتضى الاجتماع العام الاستثنائي لمؤسسة ميناء مستغانم المنعقد في 20 جانفي 2004 الخاص بإنشاء هذا الفرع الذي يسهر على تسير نشاط الصيد لميناء مستغانم ومينائي صلا مندر وسيدي لخضر.



الموقع الجغرافي : يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35 و 56° شمالا و خطي طول 200 و 205 شرقا .

قدرات استقبال ومعالجة البواخر

كاسرة الأمواج: بطول 1830 م.

المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م.

الأحواض:

- الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6.77 م و 8.17 م.

- الحوض الثاني: بمساحة مائية تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح ما بين 6.95 م و 8.17 م..

الأرصفت: تحتوي على 10 محطات رسوا 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 و 2 و 3).

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

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

- أرضية التخزين: بمساحة 430.44 م

- مراب السيارات: بمساحة 24.000 م

- مراب الحاويات: بمساحة 15000 م وقدرة المعالجة 15000 حاوية سنويا.

• المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 7455 م وتستخدم ثمانية مخازن لأغراض تجارية

• طرق والموصلات: وتتكون من ...

- الطريق الأرضي: 4855 متر خطي.

- السكة الحديدية: 3747 متر خطي كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية تستخدم مؤقتا لنقل

الحبوب، الأنابيب المعدنية).

4- مهام مؤسسة ميناء مستغانم:

- استثمار وتطوير ميناء مستغانم
- استغلال الآلات والإنشاءات المينائية
- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية
- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين
- مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية • مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها
- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية

أهداف ميناء مستغانم :

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

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

- كون الأذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين.

عدد العمال: لسنة 2019 = 693 عامل (دائم + مؤقت): - العمال الدائمون: 439 (24 امرأة + 415 رجلا)

والعمال المتعاقدون: 254 (2 امرأة + 252 رجلا) -. ينقسم عدد العمال الدائمين (439) من حيث التدرج في

المسؤوليات إلى 67 إطارا و 59 مسيرا و 313 منفذا..

وينقسم نفس العدد أيضا أي (439) من الناحية السوسيو مهنية إلى 220 عاملا منتجة و 50 عاملا تقنيا

و 169 إداريا.

المطلب الثاني: الحركة التجارية وصادرات وواردات ميناء مستغانم؛

1, الحركة التجارية: ابتداء من 2002 تراوح استيراد الحبوب عن طريق ميناء مستغانم بين 40000 طن

سنويا، والتي عولجت في مراكز متخصصة عبر تجهيزات مخازن الحبوب، أو بمركز عادي للاستقبال بمثل

ما بين 50 إلى 55% من النشاط العام، ويمكن أن يصل إلى أكثر من 60000 طن سنويا مستقبلا.

يحتل ميناء مستغانم المرتبة السادسة فيما يخص استيراد الحبوب من بين عشرة موانئ جزائرية، وهذا

راجع إلى تعامله مع تركيبية من الزبائن المتخصصين في استيراد هذه المادة ومن أهمهم:

- مجمع كنتوار المغرب - غليزان

- ش.، ق.م.م جديد مستغانم

- مؤسسة حبوب الغرب الجزائري

- ش.ذ.م.م سيم موزاية - الجزائر..

أما فيما يخص المنتوجات الحديدية في تمثل من 10 إلى 12 % من الحركة التجارية العامة، وتتكون بصفة

رئيسية من الأنابيب، الحديد، الحديد المستدير، الإسمنت المسلح، الماكينات إلخ.

يتعامل ميناء مستغانم مع العديد من المستوردين للمنتجات الحديدية، ومن أهمهم:

- مجمع بوتلجة مستغانم

- مؤسسة Edimco

- شركة Hydro aménagement بومرداس - الجزائر. -

- شركة Cosider Carmital مستغانم.

أما فيما يخص المواد الغذائية فهي تمثل من 14 إلى 16 % من الحركة التجارية العامة، وتتكون بصفة رئيسية من السكر، الموز، الحليب، اللحوم الحمراء، التبغ، زيت المائدة. الشاي، ... إلخ ويتعامل ميناء مستغانم في هذا المجال مع كل من:

- شركة استيراد الحليب الجاف الجزائر - وهران.
- منشآت أنيثرال مستغانم.
- ش.ذ.م.م دقدوق الإستيراد الموز
- ش.ذ.م.م CATM بوفاريك - الجزائر.

أما فيما يخص النشاطات المختلفة، فإن ميناء مستغانم أصبح معروفا بها بفضل حجم المنتجات و السلع المعالجة سنويا، أدوات السيارات، مقطورات، آلات متحركة، قطع غيار، طرود ثقيلة وخفيفة، خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية المتخصصة في التنقيب عن البترول بمناطق جنوب البلاد، وتمثل النشاطات المختلفة نسبة 8% من مجموع الحركة التجارية العامة.

2. صادرات و واردات ميناء مستغانم: تشمل صادرات ميناء مستغانم ما يلي:

- زيت قصب السكر..؛ الأسمت الأبيض.
- آلات مستعملة سابقا.
- الهليوم (ينقل على شكل غاز).
- مواد البناء؛ مواد كيمياوية.

أما عن واردات ميناء مستغانم في تشمل:

- الزفت.؛ الحبوب.؛ الآلات؛ الفواكه.
- السيارات والشاحنات.
- الأنابيب (قنوات المياه) - مواد فلاحية.
- مواد بناء؛ مواد بترولية.؛ معادن صلبة.؛ مواد كيميائية.؛ الأسمدة

المطلب الثالث: الحصيلة السنوية للنشاطات المينائية:

1. تجارة البضائع: الجدول رقم 01: يمثل حجم البضائع خلال الخمس سنوات الأخيرة.

السنة	2014	2015	2016	2017	2018
حجم البضائع(طن)	1188987	1050936	1292342	1525152	1454939

المصدر: خلية التدقيق بمؤسسة ميناء مستغانم 2021

خلال 2018 بلغ حجم المبادلات التجارية لميناء مستغانم مع مختلف المناطق الجغرافية في العالم استيرادا وتصديرا 1454 939 طنا مسجلا بذلك انخفاضا قدره 5% مقارنة بالسنة الفارطة.

2. التجارة بحسب عائلات المواد لسنة 2018

الجدول رقم 02: يمثل حجم الصادرات والواردات خلال سنة 2018.

عائلات المواد	حجم الواردات(طن)	حجم الصادرات(طن)	الحجم الإجمالي(طن)
المواد الفلاحية	345021	-	345 041
المواد الغذائية	3 586	-	3 586
لمواد الحديدية	143535	-	143535
معادن ومواد البناء	478282	-	478282
مواد بترولية	100854	-	100854
مواد كيميائية	12821	3647	478282
أسمدة	130848.	-	130848
صفقات خاصة	228621	7652	236273
المجموع	1443620	11319	1454939

المبحث الثاني: واقع التجارة الخارجية على مستوى ميناء مستغانم المطلب الأول: التسهيلات

المينائية والإنشاءات المخصصة له: • التسهيلات المينائية: :1- إرشاد السفن: تؤمنه 24/24 ساعة مديرية القيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة 2- قطر السفن: تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة ISSER ذات قوة 7100 حصان • الإنشاءات المخصصة:

1- وحدات استقبال وعبور الزفت:

- محطة الزفت نفضال: أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524 م وهي مجهزة بثالث أوعية أي أحواض ذات سعة 4700 طن و قدرة المعالجة 30000 طن سنويا من الزفت .
- Sarl Bitumes Ouest: مجهزة بحوضين ذات سعة إجمالية تقدر ب 5000 طن. - Sarl HA.C.E: السعة الإجمالية لكل وعاء تقدر ب 5000 طن.

2- وحدات استقبال و عبور الحبوب: - صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب UCA O.A.I.C: أنشئ سنة 1986 على مساحة 6640 م سعتها 30000 طن وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب / ساعة لكل منهما.

- Spa Comptoir du Maghreb : مجهزة بثلاثة صوامع ذات سعة إجمالية تقدر ب 18000 طن.

3- وحدات استقبال وعبور السكر الأحمر:

- صومعة السكر: أنشأت سنة 1971 على مساحة 5697 م من طرف شركة التسيير و التوزيع الغذائي أصبحت

تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر، وتصل سعة الاستقبال لديها إلى 16000 طن من السكر و قدرة العبور إلى 150000 طن سنويا.

المطلب الثاني: تحديات الميناء والانعكاسات السلبية له :

• التحديات : يواجه الميناء عدة تحديات تتمثل في : - محدودية عمق الأرصفة ب 22, 8 م. - غياب مراب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة . - مشكل التراوح بين النشاط التجاري والصيد البحري 157 زورق صيد حيث 43 خارج الولاية مما أدى إلى تعطيل 04محطات إرساء من جملة عشرة .
الانعكاسات السلبية: وتتمثل في:

- طول المكوث يؤدي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ .
- تخفيف ، حمولة الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن (Surcouts) إضافية .
- صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافة للشحن و النقل .
- اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري و كذا أنشطة المحطة البحرية النقل المسافرين .

المطلب الثالث: امتيازات، أهداف وخصائص الميناء :

1) امتيازات الميناء : بوجود ميناء مستغانم في منطقة فلاحيه بين وهران ، أرزيو و الجزائر العاصمة ، فهو يعتبر من جهة منفذا طبيعيا لعدة ولايات : مستغانم ، شلف ، غليزان ، معسكر ، تيارت ، تسيمسيلت ، سعيدة و من جهة أخرى يعتبر ملتقى أهم الطرق المؤدية إلى الجنوب الجزائري الأغواط و غرداية ، وبشار .. كذلك فإن ميناء مستغانم يقع في محور تقاطع فيه أهم شبكات المواصلات طرق معبدة وسكك حديدية من والي مختلف مناطق الوطن و التي تعتبر شريانا حيويا لتنمية المشاريع الصناعية و التجارية فهو موصول بشبكة السكك الحديدية عن طريق مستغانم و المحمدية و كما انه يوفر إمكانية الوصل

بالشبكة الحديدية مع ولاية تيارت دون المرور بالمحمدية ، بما يضعه في اتصال مباشر مع منطقتيه الخلفية من اجل نقل مختلف السلع و التجهيزات الموجهة إلى الشركات الوطنية و الأجنبية المتخصصة في التنقيب عن البترول التي تنشط في الجنوب الجزائري . ومن الامتيازات الأخرى التي تميز بها ميناء مستغانم وجود شبكة طريق بطول 4885 متر خطي داخل الميناء تربطه مباشرة بالطرق الوطنية لشرق و غرب و جنوب الجزائر وهذا دون المرور بوسط مدينة مستغانم ..

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

(2) أهداف مؤسسة ميناء مستغانم : تسعى مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق أهدافها المسطرة نذكر منها مايلي :

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، السعر.
- تقديم تسهيلات حقيقية ووسائل عبور و معالجة وتخزين ذات كفاية عالية .
- تسير الاستثمار و تطوير ميناء مستغانم .
- استغلال الوسائل و التجهيزات المينائية
- تنفيذ أشغال الصيانة و التهيئة و خلق البنايات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين .
- تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية .
- تحسين أداء و زيادة طاقة الموانئ البحرية.
- تحسين طبيعة العلاقات الداخلية و الخارجية للبلاد .
- تنمية و تطوير خدمات النقل بكافة أشكالها طبقا لمتطلبات المنظمة و حركة المجتمع .
- تنفيذ عمليات الإرشاد والرسو..... الخ .

(3) خصائص ميناء مستغانم : تتميز مؤسسة ميناء مستغانم:

- موقع جيواستراتيجي هام .
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية. محطات رسو متخصصة لمعالجة الحبوب ، السكر، الخمور ، و ناقلات الزيت . قدرات تخزين مغطاة و غير مغطاة. حماية جيدة للبضائع ..

- تنوع طرق تسليم البضائع السكك الحديدية الطريق الأرضي عبر التراب الوطني.
- ني فوقية و تجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين.
- إطارات و عمال مهنيون و مدربون على عمليات الشحن والتفريغ.
- ساعات عمل متواصلة: 24 ساعة و 7 أيام /7 أيام

المطلب الرابع: أهمية الميناء في تفعيل التجارة الخارجية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية أحد أهم الوسائل في تفعيل التجارة الخارجية كما لها علاقة متبادلة مع الميناء، بحيث لا يمكننا إنكار أهمية البوابة الرئيسية لعمليات الشراء والتصدير أو الشحن والتفريغ فيه. لهذا تعتبر مؤسسة ميناء مستغانم، إحدى المؤسسات الرائدة في مجال التنمية الاقتصادية ومن اختصاصاتها نقل السلع والبضائع محليا ودوليا وعالميا، هذا ما يجعلها ترضي العملاء بخبرتها الواسعة. وعليه فان أهمية تطوير الميناء في مجال التجارة الخارجية يساعد كثيرا في تفعيل التبادل التجاري، إذ أصبحت الموانئ مركز لخدمات النقل والتجارة على العموم، ومن هذه الخدمات إعداد بيانات البضائع قبل وصول السفن وإصدار تقارير عن حركتها بالميناء، وتقارير الإجراءات الجمركية، كما أصبحت الموانئ مراكز للتصنيع والقيام بأنشطة القيمة المضافة والخدمات اللوجستية من أهم السمات التي يمكن أن تتوافر في الموانئ من اجل تطوير التجارة الخارجية هي:

- تلبية احتياجات مستخدمي الميناء بكفاءة عالية.
- السرعة في أداء الخدمات بتكلفة اقتصادية.
- ربط الموانئ المحورية، التي تستقبل سفن الحاويات العملاقة بخطوط ملاحية منتظمة الترددات للموانئ المجاورة،

التوصيل الحاويات الخاصة بها في التوقعات المحددة. ومنه يمكننا القول انه يوجد علاقة طردية بين التجارة الخارجية والميناء، إذ أصبح يوجد تداخل للأنشطة التي تشهد في عبور الفجوة بين المنتج والمستهلك بأقل تكلفة، وكذلك من بين الطفرة الهامة التي حدثت بالموانئ وظهور سفن الحاويات المتخصصة، مما زاد في تفعيل التجارة الخارجية وإنفاق المبالغ الاستثمارية ضخمة من طرف الميناء في إنشاء محطات الحاويات حتى يمكن التعامل مع هذه السفن " المحملة بالبضائع والتي هي أداة لتحرك المبادلات التجارية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا الميدانية على مؤسسة ميناء مستغانم وبناءا على التقرير المالي التي درسها المدقق الداخلي لا حظنا دور المدقق الداخلي في تنشيط حركة الميناء وتحسين الداء بالمؤسسة محل الدراسة. بحيث يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة حرص مسؤولي المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي. لأن القوائم المالية اليوم تمثل المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة. وتعمل على زيادة التجارة الخارجية. حيث ترتبط ارتباطا وثيقا بالمؤسسة المينائية التي تسعى إلى بذل الجهود الفعالة من اجل تسهيل الحركة الاقتصادية والاستغلال الأمثل في مجال نقل البضاعة، وهذا كله بتشجيع الصادرات وجلب الاستثمارات التي تتمثل في شراء وسائل المناورات بهدف فتح النشاطات التجارية للمتعاملين الاقتصاديين. ولهذا يجب العمل أيضا على تجاوز التحديات والعقبات من اجل تفعيل التجارة الخارجية، وانه بتطوير الموانئ تتطور المبادلات مع الدول الأجنبية مما يؤدي إلى تطور الاقتصاد، وهذا بإتباع الاستراتيجيات المينائية المواكبة للعصرنة والدول المتقدمة.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

نظرا لأهمية مهنة المدقق الداخلي بالنسبة للمؤسسة والدولة ككل. قمنا بدراسة كل من الإطار النظري الذي يضبط عمل المدقق الداخلي والإطار العملي المتكامل لتطبيق هذا العلم عمليا بحيث انه متكامل بذاته. وفي ظل التغيرات الجديدة في الاقتصاد أصبح من الضروري اعتماد مراجعة الحسابات كمهنة لكونها مهمة في خلق اعتقاد رشيد والثقة، بحيث يكمن دور المدقق الداخلي في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في الكشوف المالية. من خلال ابداء رأي منتظم حول صحة الحسابات السنوية واعطاء صورة وافية للحالة المالية للمؤسسة.

ونظرا لأهمية المدقق الداخلي قام المشروع الجزائري بتفويضه وتعيينه كممثل قانوني ومحاسبي مستقل على المؤسسات. ومن خلال الدراسة الميدانية استطعنا اختبار الفرضيات وكانت النتائج كما يلي:

الفرضية الأولى: ان استقلالية المدقق الداخلي تدعم مصدقيه القوائم المالية، حيث يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند اداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية اضاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية. أما الفرضية الثانية: يقيم المدقق الداخلي نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق واساليب محاسبية، يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة ان يقوم المدقق الداخلي بدراسة منظمة للنظام وعلى الرغم ان معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الاسئلة والحصول على اجوبة علمية من خلال طرق واساليب محاسبية.

في حين الفرضية الثالثة: التي تؤكد الدراسة على أن الكشوف المالية المرآة العاكسة للوضع المالي للأطراف ذات المصالح وللمؤسسة. والكشوف المالية هي نتاج للمحاسبة بعد معالجة العمليات المالية اليومية للمؤسسة وفق اسس وقواعد محددة والتي تقع على عاتق مسؤولية الادارة خلال أربع الاشهر الموالية لإقفال الحسابات. فهي تعطي الصورة الامامية والخلفية للمؤسسة اتجاه الاطراف ذات المصالح (داخلية وخارجية) خاصة في عملية اتخاذ القرار، كما تعتبر المادة الخام التي يبني عليها محافظ الحسابات رايه لإعداد التقرير المالي النهائي وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

وفي الأخير خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات مرهونا بالكشفوف المالية والتي هي نتاج لسياستها؛
- ضرورة وجود التدقيق بالداخلي في المؤسسة مهما كان نوع نشاطها. وبالتالي فالمدقق يعتبر الجوهر الأساسي في العملية المحاسبية.
- ان قيام المدقق الداخلي بمراجعة القوائم المالية تعزز الثقة والمصداقية بها؛
- الخطوات التي يتبعها المدقق الداخلي اثناء قيامه بعملية التدقيق هي مجموعة من اجراءات تمهيدية تتمثل في المعرفة العامة للمؤسسة قصد تكوين فكرة عنها، ثم نظام مراقبتها الداخلي وهو اهم مصدر في الحكم على صدق وصحة العمليات المالية واخيرا اعداد التقرير النهائي الذي يبين الوضعية المالية للمؤسسة.

ولالإحاطة بكل جوانب الموضوع نطرح بعض الاقتراحات:

بناء على النتائج التي تم الوصول اليها نقترح بعض النقاط التي نراها مناسبة للعمل بها مسبقا. حيث تهدف من خلالها الى ضرورة تدعيم اعمال التدقيق الداخلي وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعتبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية ويمكن ايجاز هذه الاقتراحات فيما يلي:

- ضرورة تدعيم استقلال التدقيق الداخلي لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية؛
- التحديد الواضح للدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال المدقق الداخلي؛
- وضع الاجراءات الازمة بهدف تفادي تأثير اداء خدمات غير المراجعة على استقلال المدقق الداخلي؛
- ضرورة اقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي؛
- توسيع مسؤولية المدقق الداخلي بهدف تمكين مستخدمي الكشفوف المالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة الكشفوف المالية للمؤسسة؛
- توظيف لجان خاصة تهتم بفحص الكشفوف المالية وتقارير محافظي الحسابات بغية التأكد من التزاماتهم بمعايير المهنية والقوانين المعمول بها والتي تطبق في تدقيق الكشفوف المالية؛
- اجبارية ايداع تقرير محافظي الحسابات لدى مصالح الضرائب من اجل زيادة موثوقية وتأكيدية الكشفوف المالية؛

افاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بعملية المراجعة التي يقوم بها المدقق الداخلي والتي اصبحت ضرورية لكل المؤسسات، حيث يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل. غير اننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة يمكن ان تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- الواقع المستقبلي لمهنة مدقق الداخلي في ظل اقتصاد العولمة؛
- فعالية تقرير المدقق الداخلي في توصيل رايه لمختلف مستخدميهم؛
- أثر نزاهة المدقق الداخلي في تحسين مصداقية الكشوف المالية؛
- أهمية إلزام المدقق الداخلي بتطبيق معايير التدقيق الدولية على عملية المراجعة.

واخيرا تأمل اننا وفقا في اختيار الموضوع وعرضه بالشكل الملائم الذي يحقق الغرض المعد من اجله.

قائمة المراجع

الكتب:

1. عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص:218-220
2. عبد المحسن توفيق محمد -تقييم الأداء - دار النهضة العربية-مطبعة الإخوة الأشقاء-القاهرة/1998
3. عبد الوهاب نصر وشحاته السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى
4. عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، جوان 2017،
5. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، طبعة 2، دار المسيرة، عمان، 2009،
6. أحمد الفطامين، التخطيط الاستراتيجي، الإدارة الإستراتيجية، دار مجدلاوي، عمان، الطبعة 1، 2006،
7. احمد حلبي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2000،
8. امين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2014،.
9. ايمن عبد الرحيم، مجلة التدقيق الداخلي الأردنية، ال عدد9 ايلول / سبتمبر 2019
10. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006،
11. راوية حسن، إدارة الموارد البشرية، رؤية مستقبلية، الدار الجامعية، مصر، طبعة 2001،
12. زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار اليا للناشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009،
13. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار اليا للناشر، الأردن، 2009.
14. سمير محمد الشاهد طارق عبد العال حماد، قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، بيروت اتحاد المصارف العربية 2000،
15. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية -اسس الاعداد والعرض والتحليل، مصر، اسكندرية، الدار الجامعة، 2002.
16. عبد الوهاب نصر علي، القياس والافصاح المحاسبي، الإسكندرية، مصر، الجزء الاول، الدار الجامعية، 2007.
17. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
18. نواف محمد عباس الرماحي، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، دار صفاء لمنشر والتوزيع، الاردن، ط 1، 2009.

الأطروحات والرسائل والمذكرات:

19. شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة اعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004،
20. فاطمة احمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2016،

21. لمن علوطي، تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات و تأثيرها على تحسين الأداء الاقتصادي المؤسسي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2001/2002
22. الهاشي حمزة، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، مستغانم، 2016
23. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الذكاء المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007
24. شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر 2009.
25. سالي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
26. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
27. بلال تواتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2012.
28. شادي صالح بيجمري، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010-2011.
29. عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010

المؤتمرات والملتقيات:

30. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مع دراسة تطبيقية، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 1، المجلد رقم 45، يناير 2008
31. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005
32. محمد السيد سريا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العمل، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2008
33. محمد سعيد أنور سلطان، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، طبعة 2003،
34. مفتاح صالح، معارفي فريدة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والافق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 55، سكيكدة، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010
35. وسيلة حمداوي إدارة الموارد البشرية، مديرية النشر لجامعة قالمة، الجزائر، 2004،
36. يحي سعيدي وأخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، سنة 05، 2012،

37. يوحنا عبد آل آدم، سليمان اللوزي، دراسة الجدوى الاقتصادية و تقييم كفاءة أداء المنظمات، دار ميسرة، مصر، طبعة 2005.
38. سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات، الملتقى الدولي النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 14.13 ديسمبر 2011.
39. هوارى سويسي، بدر الزمان حمقاني، مداخلة بعنوان، نموذج مقترح مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

المراسيم والقوانين:

40. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010.
41. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
42. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
43. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

باللغة الأجنبية:

44. Robert OBERT, **Révision et certification des comptes**, Dunod, Paris, 1995
45. Reda KHELASSI, **L'audit interne-audit opérationnel**, HOUMA, Alger, 2005.
46. J. E. Combes et M. C Labrousse Publi, **Audit Financier et Contrôle de Gestion**, Union éditions, 1997.
47. Samir merouani, **Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage**, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger 2007 .
48. Madeline Cidre, **Audit interne-quelle valeur ajoutée à l'entreprise -**, école supérieure d'assurance, 2012
49. Ziani abdelhak, **le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algérienne**, thèse doctorat en science économique, université aboubaker belkaid Tlemcen, 2013-2014