

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : محاسبة مالية تخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة عمومية إقتصادية
دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تحت إشراف الأستاذ :

مرحوم محمد الحبيب

مقدمة من طرف الطلبة :

مسعودي براهيم

لعثماني فريد

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	عبد القادر بادن	أستاذ محاضراً	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضراً	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مناقشا	علاء الدين مرحوم	أستاذ مشرف	جامعة عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية : 2021_2022

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : محاسبة مالية تخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة عمومية إقتصادية

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة : تحت إشراف الأستاذ :

مرحوم عبد الحبيب

مسعودي براهيم

لعثماني فريد

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	عبد القادر بادن	أستاذ محاضراً	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضراً	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مناقشا	علاء الدين مرحوم	أستاذ مشرف	جامعة عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية : 2021_2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الاهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على سيدنا وحبينا المصطفى

ﷺ .

أهدي ثمرة نجاحي هذه التي كانت طريقها طويلة محفوفة بالشقاء أولا الى روح خالتي
الطاهرة التي تركت فراغا كبيرا في قلوبنا منذ رحيلها رحمها الله .

كما أهدي عملي المتواضع هذا الى من تعب وعمل وخاض معارك الحياة بدون ملل
من أجلنا ومن أجل سعادتنا "أبي الغالي" حفظه الله ورعاه.

والى من سهرت الليالي بجاني ومن ربّت وكبرت طفل البارحة الذي بات خريج الجامعة اليوم
ومن جعل الله الجنة تحت قدميها "أمي العزيزة" أطال الله في عمرها.

والى حبيبي ورفيق دربي ومن وقف دائما بجاني "أخي" حفظه الله راجيا من الله أن يؤنسه
في غربته ويفرح عنه ويسهل له في أموره.

والى كل أحبتي وكل عائلتي صغيرهم وكبيرهم وكل من ساعدني بدعاء أو كلمة والى كل الأصدقاء.

مسعودي براهم

الاهداء

قال تعالى

الهي لا يطيب الليل الا بشكرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك ..
ولا تطيب اللحظات الا بذكرك .. ولا تطيب الاخرة الا بعفوك ..
ولا تطيب الجنة الا برويتك

الله ﷻ

الى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. الى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد ﷺ

الى من كلله الله بالهيبة والوقار .. الى من علمني العطاء بدون انتظار .. الى من أحمل اسمه
بكل افتخار .. أرجو من الله يرحمك ويتقبلك من الشهداء وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها

اليوم وفي الغد والى الأبد

والدي العزيز .. رحمه الله

الى ملاكي في الحياة .. الى معنى الحب والى معنى الحنان والتفاني .. الى بسمه الحياة وسر الوجود

الى من كان دعائها سرنجاعي وحنانها بلسم جراحي الى أغلى الحبايب .. امي الغالية

لعثماني فريد



شكرو عرفان

الحمد لله والشكر لله الذي بتوفيقه تتم الأعمال شكرا خالصا يليق بجلاله وعظيم

سلطانه والذي قال في كتابه الكريم بعد بسم الله الرحمن الرحيم

"وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ"

نتقدم بجزيل شكرنا وخالص امتناننا الى كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل المتواضع

ونخص بذكرنا كل من

الدكتور مرحوم عبد الحبيب الذي أشرف على هذه المذكرة والذي نكن له كل الاحترام

والتقدير والذي لم يبخل علينا في مد يد العون وعلل نصائحه وتوجيهاته سواء كمشرف

أو أستاذ لنا .

والى كل أساتذة جامعة عبد الحميد ابن باديس عامة وكلية العلوم الاقتصادية والتجارية

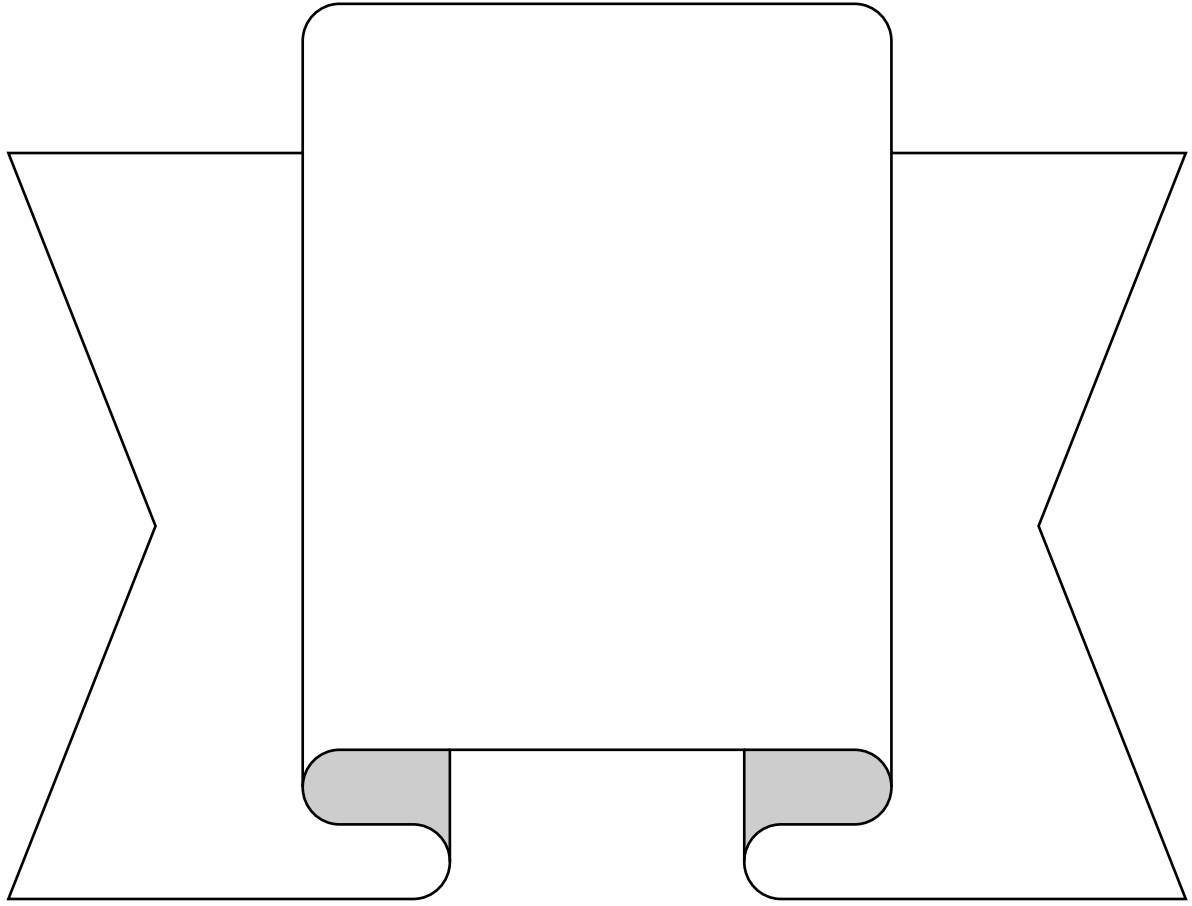
وعلوم التسيير خاصة على كل ما قدموه لنا من معارف واضافات .

كما نتقدم بشكرنا الجزيل لجميع موظفي مؤسسة ميناء مستغانم وخاصة لموظفي خلية

التدقيق في المؤسسة .

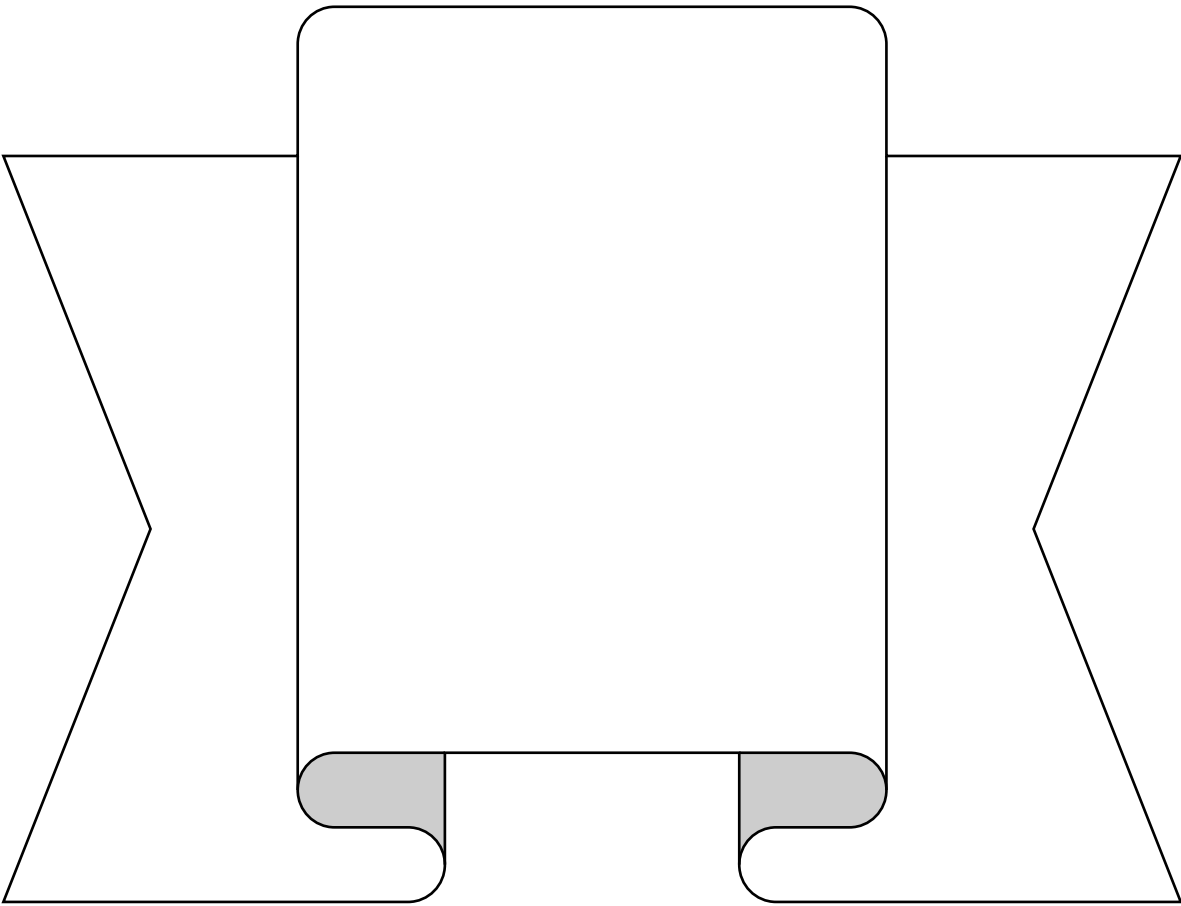
والى دفعة سنة 2017 ودفعة ماستر 2022 وخاصة لتخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة

التسيير مع تمنياتنا لهم بالنجاح .

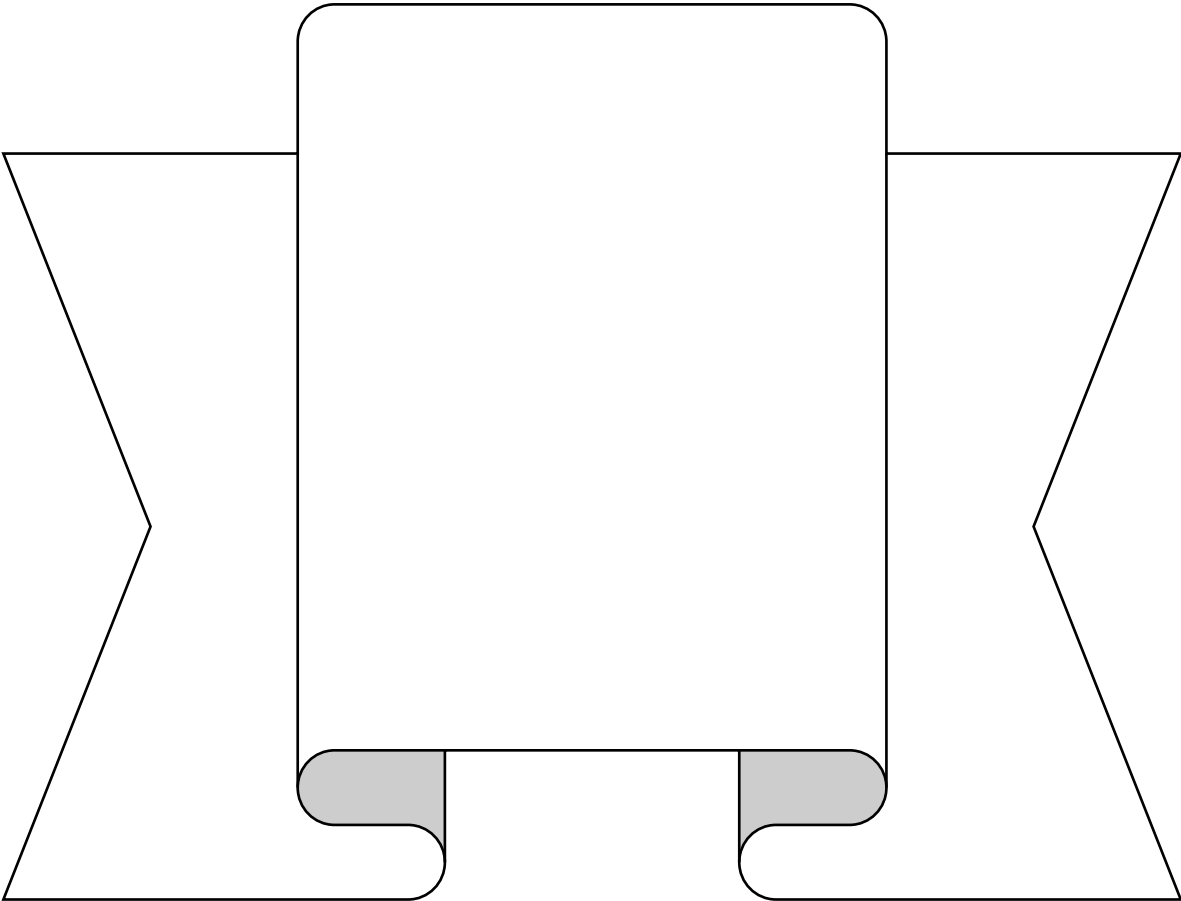


	البسملة
	الاهداء
	شكر وعرفان
	فهرس المحتويات
	قائمة الاشكال
	قائمة الجداول
	المقدمة العامة
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
03	المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي
03	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي
05	المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي
10	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
11	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره
12	المطلب الثاني: أركان وأهداف التدقيق الداخلي
15	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
18	المبحث الثالث: التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الدولية
18	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي الدولية
31	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي
33	المطلب الثالث: مبادئ وقواعد السلوك المهني
38	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة العمومية الاقتصادية
41	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية ومراحل تطورها
45	المطلب الثاني: أنواع المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصائصها
48	المطلب الثالث: أهداف ووظائف المؤسسة العمومية الاقتصادية

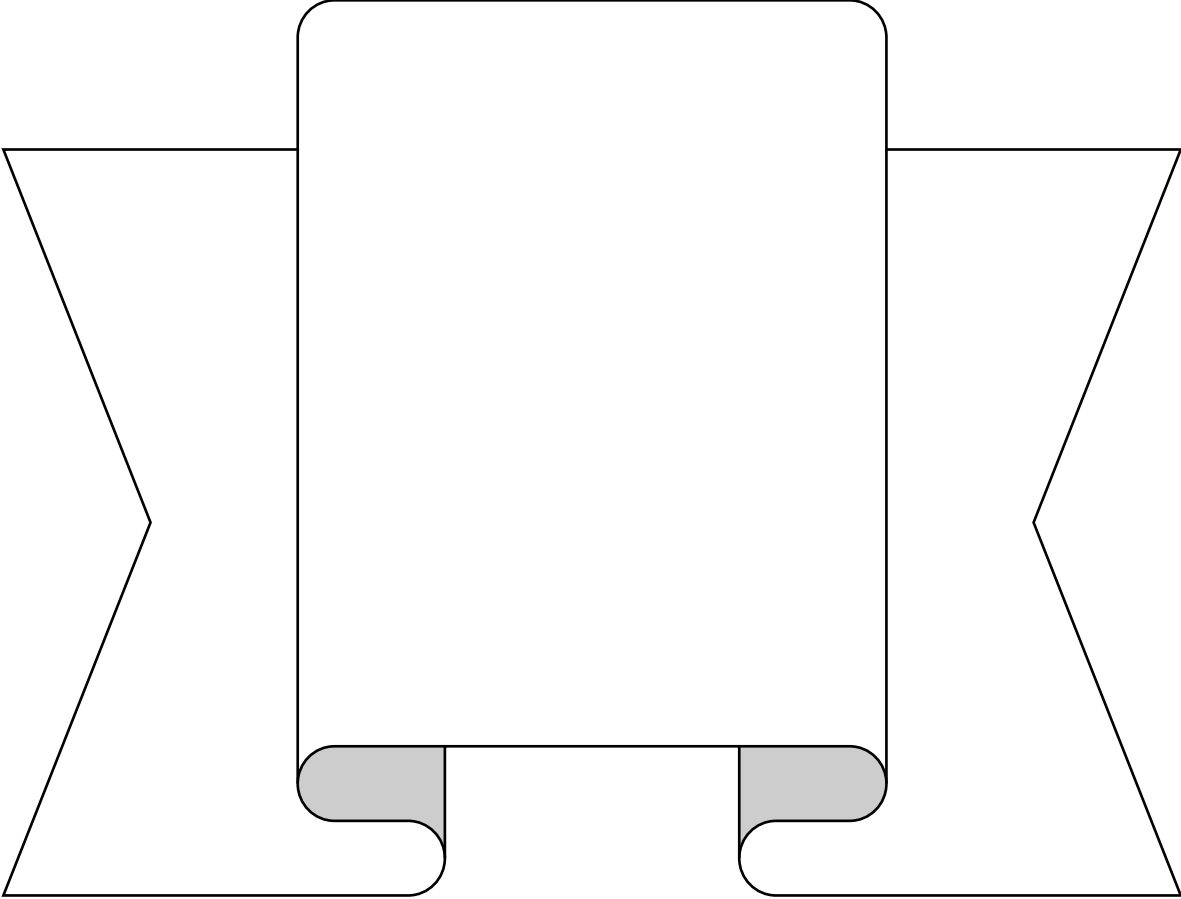
52	المطلب الأول: المدقق الداخلي ودوره في تحسين الأداء الإداري
55	المطلب الثاني: مساهمة المدقق الداخلي في تقييم الأداء في المؤسسة
56	المطلب الثالث: تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة وأدائها
59	المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار في المؤسسة
59	المطلب الأول: طبيعة دور التدقيق الداخلي
62	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار
69	المطلب الثالث: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي في المؤسسة
71	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم	
73	تمهيد
74	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم
74	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة ميناء مستغانم
78	المطلب الثاني: خصائص مؤسسة ميناء مستغانم وأهم الخدمات التي تقدمها
80	المطلب الثالث: دور مؤسسة ميناء مستغانم وأهدافها
81	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم
87	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم
87	المطلب الأول: التعرف على المؤسسة
88	المطلب الثاني: فحص وتقييم نطاق التدقيق الداخلي
89	المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم
91	المطلب الرابع: اعداد التقرير
93	المبحث الثالث دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء مؤسسة ميناء مستغانم
93	المطلب الأول دعم خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق الأداء
94	المطلب الثاني دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم
95	المطلب الثالث دور التدقيق الداخلي في إدارة وتقييم المخاطر في مؤسسة ميناء مستغانم
98	خلاصة الفصل
101	الخاتمة العامة
104	قائمة المراجع



الصفحة	البيان	رقم الشكل
14	أهداف التدقيق الداخلي	01
60	طبيعة دور التدقيق الداخلي	02
61	دورة حياة عملية التدقيق	03
63	نموذج كثافة التدقيق الداخلي	04
65	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة	05
67	طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية	06
69	التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات	07
82	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	08



الصفحة	البيان	رقم الجدول
19	معايير التدقيق الداخلي الدولية	01
77	أرصفة مؤسسة ميناء مستغانم ومجال تخصصها	02
79	معلومات عن محطات الارساء	03



مقدمة عامة

شهدت العقود الأخيرة انهيارات مالية كثيرة، وهو ما ولد أزمة ثقة بين الإدارات العليا للشركات وملاكها، ودفع الباحثين لدراسة أسبابها ومحاولة إيجاد صيغة ملائمة تحول دون وقوع مثل هذه الانهيارات، وزادت أهمية إيجاد معايير مثلى لأفضل الممارسات والإجراءات في إدارة وتنظيم ومراقبة الشركات والإشراف الفعال عليها، واستجابة لكل هذه التطورات ظهرت بعض المصطلحات والمفاهيم الجديدة المرتبطة بضبط الممارسات المحاسبية كمدخل لعلاج هذه الاختلالات مثل التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، وحوكمة الشركات. فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد وظائف القيادة بالشركة من خلال تقييمه الدائم والموضوعي للمخاطر المختلفة والأنشطة، ودوره الاستشاري في تحسين العمليات، حيث لقي اهتماما كبيرا من طرف

المنظمات الدولية، خاصة بعد إنشاء معهد المدققين الداخليين IIA عام 1941م، الذي عمل على إصدار مجموعة من المعايير تنظم مهنة التدقيق، وتوسيع مهامه حيث أصبحت جميع أنشطته المستحدثة ذات قيمة اقتصادية، وتخدم جميع الأطراف بالشركة بما يساهم في تحقيق قيمة مضافة لها.

وفي ظل هذا التوجه الجديد أصبح ينظر للتدقيق الداخلي على أنه من الضروريات التي يرتكز عليه التطبيق السليم لحوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، وتجاوز دوره التقليدي المرتكز على تقييم نظم الرقابة الداخلية إلى اقتراح تحسينها من خلال الخدمات الاستشارية، والاستناد على نهج منظم يعتمد على المقارنة مع المخاطر في إدارة أنشطته، بما يسمح بتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، والتركيز على المراكز والأنشطة ذات المخاطر العالية في الشركة ضمن أولويات أنشطته، بالإضافة إلى التعاون مع الأجهزة العليا في الشركة لإدارة المخاطر في منظومة حوكمة الشركات. وقد أحدث هذا التوجه الجديد الكثير من التساؤلات في أوساط المهنيين والأكاديميين، وعن علاقته بتجسيد حوكمة الشركات، حيث أثارت هذه التساؤلات اهتمام الباحثة لدراسة التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل معاييره الدولية والدور الذي يلعبه في إدارة المخاطر، وانعكاس كل ذلك على تحسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر.

اشكالية الدراسة

ماهي آليات التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الاقتصادية؟

لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع عملنا على تحليلها للأسئلة الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وفيما تكمن أهميته ودوره في المؤسسة؟
- ما مدى إلزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها؟
- هل يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في إتخاذ القرارات في المؤسسة؟

الفرضيات

مقدمة عامة

-التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية داخل المؤسسة الاقتصادية يظهر دورها وأهميتها من خلال كشف الأخطاء وتصحيح الإنحرافات لحماية الأصول وتحقيق الربح ؛

-يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على اتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها ؛

-للتدقيق الداخلي دور فعال في إتخاذ القرارات

أسباب إختيارالموضوع

1- الأسباب الموضوعية

-الأهمية البالغة التي يكتسبها التدقيق وأثره في توجيه المؤسسة و على نتائجها.

-حاجة المؤسسات الجزائرية للتدقيق الداخلي نتيجة لدوره الفعال الذي يلعبه داخل المؤسسة وخصوصا في ظل التحولات الاقتصادية التي يشهدها المحيط الذي ينشط فيه.

2- الأسباب الذاتية

-كون الموضوع يدخل في نطاق التخصص

-تنمية القدرات العلمية والمعرفية في مجال التدقيق الداخلي

-تقديم قيمة مضافة للمكتبة و افادة الباحثين مستقبلا.

أهمية الدراسة

إن التدقيق الداخلي هو وسيلة تعتمد عليها المؤسسة للحصول على قوائم مالية خلية من الأخطاء،

وبالاعتبار ان هذه القوائم المالية تعبر الوضعية المالية للمؤسسة فان المسيرين يعتمدوا عليها في عملية اتخاذ

القرارات لتسيير المؤسسة وعلى الاقتراحات التي يقدمها المدقق الداخلي في المؤسسة المعنية.

أهداف الدراسة

-إبراز مفهوم التدقيق الداخلي.

- إبراز مدى أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة.

- مدى تأني المدقق الداخلي على أداء المؤسسة.

- محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرار بالاعتماد على تقارير المدقق الداخلي واقتراحات

- ابراز أهم الخطوات التي يمر عليها المدقق الداخلي للقيام بوظيفته.

منهج الدراسة

مقدمة عامة

المنهج الوصفي التحليلي والذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة وذلك من أجل التعمق في مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل التريص.

هيكل الدراسة

للإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاث فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون بـ "عموميات حول التدقيق المحاسبي" إلى ماهية التدقيق المحاسبي في المبحث الأول أما المبحث الثاني لماهية التدقيق الداخلي وفي المبحث الثالث لتوجيه الجديد للتدقيق الداخلي لخليفتها لمعايير التدقيق الدولية.

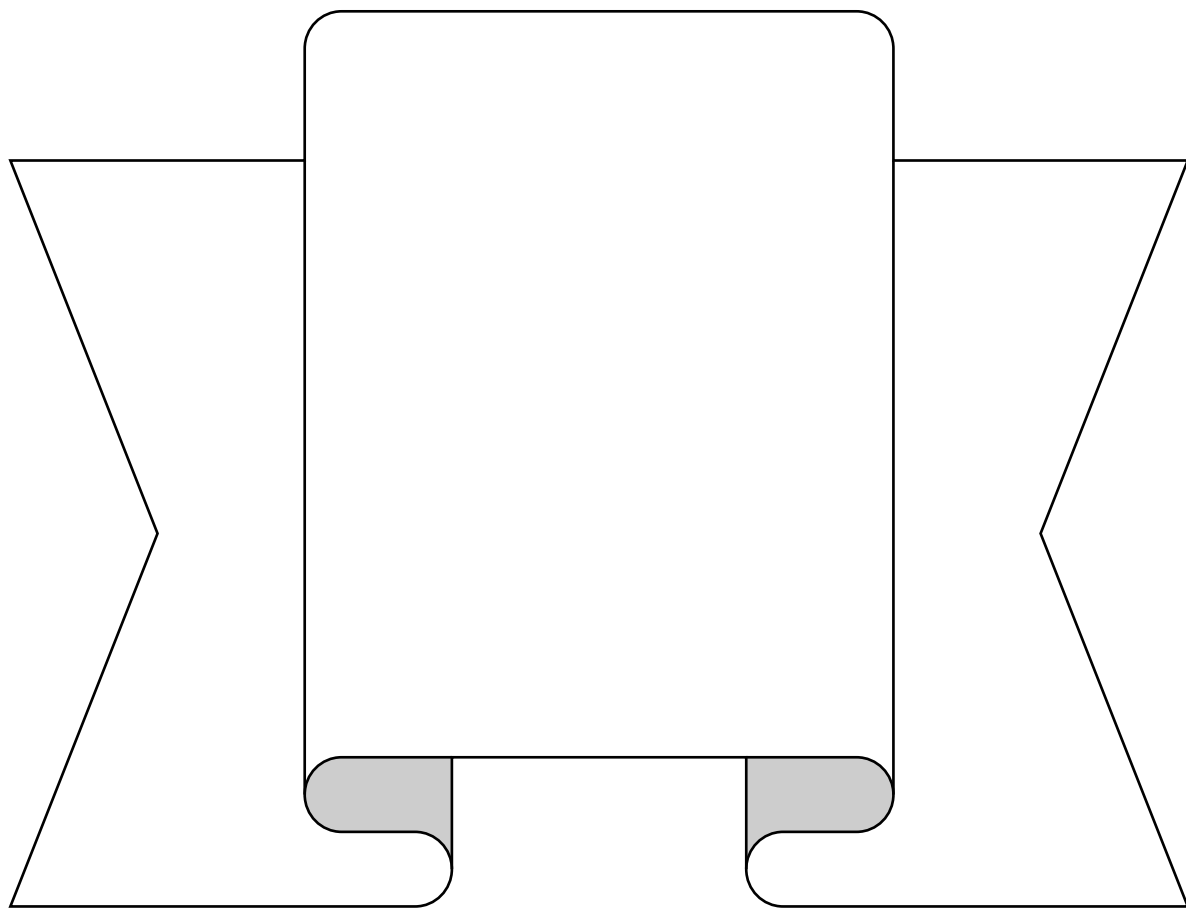
أما في الفصل الثاني المعنون بـ "دور وأثر التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الاقتصادية" إلى ماهية المؤسسة العمومية الاقتصادية في المبحث الأول ومكانة المدقق الداخلي في المؤسسة في المبحث الثاني أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار .

و الفصل الثالث الذي جاء تحت عنوان "آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم" فقد تطرقنا فيه لتعريف المؤسسة "مؤسسة ميناء مستغانم" و تطرقنا في المبحث الثاني للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم ولدور التدقيق الداخلي لخليفتها تحسين أداء مؤسسة ميناء مستغانم في المبحث الثالث.

صعوبات الدراسة

- عدم القدرة على الحصول على المعلومات الكافية في المؤسسة محل التريص نظرا لتحفظ موظفي مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة بسبب سرية المعلومات .

- عدم قبول طلبات التريص في العديد من المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية مستغانم



الفصل الأول عموميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

تمهيد

شغلت المؤسسة الاقتصادية حيزا معتبرا في الاقتصاد ككل باعتبارها النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي، ونظرا للبيئة المتغيرة والمملوءة بالمخاطر التي تعمل بها المؤسسة الاقتصادية يجب أن يكون عملها تحت رقابة شاملة ومختلفة وكان الدقيق أهمها، لتحقيق مجموعة من الأهداف من خلال إتباع مجموعة من المعايير في تطبيقها للتدقيق، ويعتبر التدقيق الداخلي كنوع من أنواع التدقيق ذات أهمية بالغة كونه يعتبر رقابة ذاتية للمؤسسة على أعمالها.

وللتطرق إلى كل ما سبق قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث :

- المبحث الأول : عموميات حول التدقيق المحاسبي

- المبحث الثاني : ماهية التدقيق الداخلي

- المبحث الثالث : التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الداخلي للدولية

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق ميدان واسع حيث عرف تطورات كبيرة متواصلة، أدت به إلى أن يحتل أهميته بالغته لدى المؤسسات والأطراف المعنية، وذلك من خلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصاً انتقادياً، من هنا سوف نتعرض إلى مفهوم التدقيق.

المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر والخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص Examination والتحقيق Vérification والتقرير Reporting. ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس الحسابي للعمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع. أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي. أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمة أمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عمالياته بصورة سليمة وعادلة وتعني عبارة "التعبير بعداسلة" Fair presentation توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المشروع، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبياً، وواقعية أي لم يحذف شيء منها، وأن المدقق يشهد بذلك كله¹

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

يستطيع الباحث في التطوير التاريخي لأهداف التدقيق و مضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف و بالتالي المضمون. فقديمًا كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش و تلاعب و تزوير. ولكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام..... أن اكتشاف الغش و الخطأ ليس هدفاً من أهداف عملية التدقيق و أنه ليس مفروضاً في المدقق أن يكون جاسوساً أو بوليسياً سرياً.

ويجب على المدقق أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات. وهكذا يمكن تشبيه المدقق وهو يؤدي مهمته "بكلب الحراسة لا بكلب البوليسي الذي يتعقب المجرمين" The auditor is waterh-dog not a "bloodhound"

¹ خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية، الأردن، دار وائل للنشر، ص 13-14

كذلك كان هدف التدقيق قاصراً على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر وسجلات دون إبداء رأي في محايد حول أكثر من ذلك. ولكن هذا الهدف أيضاً قد تغير، حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية من منظمة لدفاتر و السجلات، وإصدار رأي في محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه.

و يمكن بوجه الإجمال، حصر الأهداف التقليدية للتدقيق في النواح عدة أهمها¹:

1- الأهداف التقليدية للتدقيق المحاسبي

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر المشروع وسجلاته، و تقرير مدى الاعتماد عليها
- الحصول على رأي في محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء و غش.
- تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع و تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما اليوم، تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف و أغراض أخرى أهمها:

2- الأهداف الحديثة للتدقيق المحاسبي

- مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع النواحي نشاط المشروع
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع. ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد "تحقيق أكبر قدر من الربح" profit Maximization الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها "العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع" Welfare Maximization².

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

¹ خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص14
² خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص15

الفصل الأول - عموميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه وسيلة إلى خدمة عدة طوائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الأعمال و الاقتصاد و الهيئات الحكومية ، ونقابات العمال و غيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، و مراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية ممكنة .

أما البنوك التجارية الصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية أجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

ومجمل القول أن محاسبة قد أصبحت علماً اجتماعياً يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجل بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة.

ولكن لن تنسى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعى محايد، بفحص تلك البيانات فحصاً انتقادياً منظماً دقيقاً، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة.¹

المطلب الثالث : أنواع التدقيق المحاسبي

يقسم التدقيق إلى أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها. ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع واحدة. وبوجه الإجمال يصنف التدقيق - حسب الزوايا المختلفة إلى ما يلي²:

1- من حيث نطاق عملية التدقيق Scope of Audit

Complete Audit

(1) تدقيق كامل

Partial Audit

(2) تدقيق جزئي

Timing of Audit

2- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

¹ خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص16

² خالد أمين عبدالله، التدقيق والرقابة في البنوك، الأردن، دار وائل للنشر، ص 29-35

الفصل الأول عموميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

Final (Balance Sheet) Audit	(1) تدقيق نهائي
Continuons Audit	(2) تدقيق مستمر
Staff of Audit	3- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق
Internal Audit	(1) تدقيق داخلي
External Audit	(2) تدقيق خارجي
Degree of Compulsion	4- من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق
Statutory (Compulsory) Audit	(1) تدقيق إلزامي
Optional Audit	(2) تدقيق إختياري
Comprehensiveness	5- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ
Ordinary Audit	(1) تدقيق عادي
Investigation	(2) تدقيق لغرض معين

وفيما يتبع من هذا الفصل سنحاول شرح هذه الأنواع المختلفة، وبيان طبيعتها، وعيوب ومزايا كل نوع، بما يوضح الفرق بينها وبين الأنواع المتداخلة و المكونة لكل تصنيفها.

1- التدقيق من حيث النطاق :

التدقيق الكامل والجزئي

1.1- التدقيق الكامل

وهنا يقوم المدقق بفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هذا النوع تدقيقاً كاملاً تفصيلياً (Detailed Audit) أي يقوم المدقق بفحص القيود و السجلات المختلفة و المستندات و غيرها 100 وذلك يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم، و عملياتها قليلة العدد . وقد تحول هذا إلى التدقيق كامل اختباري (Test Check Audit) أي قائم على أسلوب العينة الإحصائية نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا العمال و ما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة و الشركات المساهمة بحيث لم يعد من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات ،

وكافة السجلات و المستندات . وأن إتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من إهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات و حجم العينات يعتمد على درجة المتانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباره في حالة ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات ، و العكس صحيح بالطبع . وهكذا

يتضح أ، الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف النطاق عملية التدقيق فقط . و لا يمكن الحد من سلطة المدقق في النوعين بأي شكل من الأشكال , فله وحده الحق تقرير نطاق عملية التدقيق.

1.2 - التدقيق الجزئي

وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط , أو جرد المخازن الخ. وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي فني حول القوائم المالية ككل , وإنما يقتصر المدقق على ما حدد له من مواضع .

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي (خطاب الارتباط) Engagement Lette يوضح نطاق عملية التدقيق الموكولة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بالتدقيق بند لم يعهد إليه أصلاً تدقيقه , و بذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه .

2- التدقيق من حيث توقيت

التدقيق النهائي والمستمر

2.1- التدقيق النهائي

يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها, وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن حسابات تكون قد أقيمت مسبقاً, وهي ميزة لهذا نوع من تدقيق, ولكن يعاب عليه ما يلي :

عيوب التدقيق النهائي

1- فشله في إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما.

2- إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق و العميل, حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من مشروعات العملية لنفس المكتب مما يؤدي إلى تضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل, أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف لدى العميل بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة.

ومن الواضح أن هذا نوع يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة. ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية, وخاصة الميزانية تدقيقاً كاملاً تفصيلياً, ولهذا كثيراً ما يطلق عليه " تدقيق الميزانية" Balance Sheet Audit.

2.2- التدقيق المستمر

وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات و مستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها, ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية الميزانية.

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي. ويمتاز هذا نوع من التدقيق بللخصائص التالية

خصائص التدقيق المستمر

- 1- وجود وقت كافي لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل, ومن التدقيق أوفى.
- 2- سرعة إكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير بدلاً من ترك ذلك حتى نهاية العام.
- 3- إنتظام العمل بمكتب المدقق وفي مشروع أيضاً لوجود المجال الواسع زمنياً للتدقيق.
- 4- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع.
- 5- إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع, وذلك بسبب تردد المدقق على المنشأة أيضاً.

ولكن, وبالرغم من هذه المزايا يعاب على التدقيق المستمر ما يلي :

عيوب التدقيق المستمر

- 1- احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات و السجلات بعد تدقيقها, سواء كان ذلك بحسن نية, أو بقصد الغش لتغطية لإختلاس إعتياداً على أنّ المدقق لا يعود ثانية للتدقيق تلك المستندات والسجلات. وهنا يستطيع المدقق تجنب حدوث هذا الأمر عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها وتأكد من صحتها, أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها لغاية تاريخ تدقيق.
- 2- تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة و الأخرى عند زيارة المدقق للتدقيق ما يكون قد أثبتت بالدفاتر و سجلات. ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن إختياره لفترات التي يزور فيها المنشأة.
- 3- إحتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له. لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع إلى ما يسجله من ملاحظات, هذا علاوة على وجود برنامج تدقيق يثبت فيه مدقق ما تم إنجازه من عمل خطوة بخطوة.
- 4- إحتمال نشوء صلات تعارف و صداقة بين المدقق و موظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما يسبب حرجاً للمدقق عند إكتشافه لغش او خطأ في دفاتر المشروع , أو عند كتابته للتقرير.

3- التدقيق من حيث الهيئة

التدقيق الداخلي والخارجي

1.3- التدقيق الداخلي

يقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة, وذلك من أجل حماية أموال المنشأة, ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع, تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية .

2.3- التدقيق الخارجي

غرضه الرئيس الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي , و عدالة تصوير الحسابات الختامية للنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية. لهذا يقوم به شخص خارجي محايد المستقل عن إدارة المشروع. و لهذا يطلق على هذا النوع أحياناً بالتدقيق المحايد أو المستقل Independent Audit. ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام سليم لتدقيق الداخلي يعني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل لما سبق و ظهر من أوجه الاختلاف بين النوعين و أهمها انعدام الحياد في التدقيق الداخلي لأن المدقق الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة يخدم أهدافها , بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في التدقيق الخارجي حيث المدقق هنا وكييل بأجر عن جمهرة المساهمين أو أصحاب المشروع .

4- تدقيق من حيث الإلتزام

التدقيق الإلزامي والإختياري

1.4- التدقيق الإلزامي

هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به, فقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 على تدقيق حسابات الشركات المساهمة, فأصبح إلزامياً, من ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تختلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقريراً بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدقق من قبل مدققي حسابات قانونيين مرخصين. ويشار إلى هذا نوع أحياناً بالتدقيق القانوني Statutory Audit , ولا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقاً كاملاً.

2.4- التدقيق الإختياري

وهوذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به . وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية و لشركات الأشخاص (التضامن العادية , و التوصية البسيطة, و المحاصة) في الأردن , وقد يكون تبعاً لذلك كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المنشأة و كما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين الطرفين , المدقق و العميل .

وقد كان التدقيق أول الأمر إختيارياً, وانقضت فترة طويلة حتى اصبح إلزاماً قانونياً حين تولد في أذهان القائمين على سهر على إقتصاد البلاد ضرورة إحترام توفير عنصر التدقيق الخارجي المحايد , و تتضمن عقود الشركات النظامية الحكام الخاصة بهذه الناحية .

5- التدقيق من حيث الشمولية

التدقيق العادي و الفحص لغرض معين

1.5- التدقيق العادي

و هو ما سبقت الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة بالسجلات و الدفاتر , و التأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال و المركز المالي , و إبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك . و غالباً ما يلجأ المدقق إلى إتباع التدقيق الاختباري هنا , و يعتبر مسؤولاً بالطبع عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذر المهني أي أدائه لعناية المعقولة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال و الظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق .

2.5- الفحص لغرض معين

و يكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة و الوصول على نتائج محددة يستهدفها الفحص . وقد تكون الحسابات و البيانات موضوع التدقيق قد سبقها تدقيقاً عادياً بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي و نتائج الأعمال . و من الأمثلة على " الفحص لغرض معين " فحص السجلات بهدف إكتشاف غش ما , أو التعرف على أسباب اختلاس معين , أو بغرض تحديد شهرة في حالة انسحاب شريك أو انضمام آخر , أو تحديد قيمة السهم في حالة الاندماج , أو في حالة حساب تركه ما تشمل أسهماً , وغيرها ذلك .

و يجب أن لا يتبادر للأذهان أن هنالك أي تعارض بين وجود مراجعة عادية , ووجود الفحص لغرض معين , لأن كلاهما يهدف إلى أغرض مختلف . كذلك يختلف الفحص عن التدقيق الجزئي , لن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المشروع ,

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي أهمية بالغة في وقتنا الحالي وهذا بإعتباره وسيلة للحذر وذلك من أجل محاربة الغش والأخطاء المهنية الفادحة والمخالفات ، فمن الممكن الإرتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، لذا سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى كل من

المطلب الأول : مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته

الفرع الأول : مفهوم التدقيق الداخلي

هنالك عدة تعاريف للتدقيق الداخلي ، نستذكر بعضها في ما يلي ¹:

حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين "IFACT" : التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة ، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى .

¹ محمد بوتين، مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص15

كما عرفه معهد المدققين الداخليين : التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي يعطي تأكيدات لإدارة المؤسسة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها ، وإعطاء النصيحة لتحسينها ويساعد على خلق قيمة مضافة.

أما في الجزائر فيمكن القول إن هذه الوظيفة حديثة الإستعمال أو حتى حديثة الإعتراف بها كندشاط لا يمكن الإستغناء عنه ، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88/01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه :

" يتعين على المؤسسات العمومية الإقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسن بصفة مستمرة أنماط تسييرها .

كما أكمل في المادة 58 على أنه

"لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها ، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عليها تطبيق القواعد المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن "

ويمكن استنتاج تعريف للتدقيق بالاستناد إلى التعاريف السابقة على أنه

التدقيق هو عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص من مستقل مؤهل علميا وعمليا، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص السجلات والمستندات الحسابية والكشوفات المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، وإعطاء رأي فني محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير، وتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دور هام في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضابط للمخالفات وإنحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها ويمكن القول أن هذه الوظيفة تعتبر كصمام الأمان في الإدارة ويمكن وضعها بعيون وأذان الإدارة.

ومن العوامل التي ساهمت في تطوير الإهتمام بالتدقيق الداخلي هي :

1- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وكافة العاملين .

- 2- ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية على معلومات لسلامة إستثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات المالية والقوائم والحسابات الختامية المنشورة
- 3- الإستقلال التنظيمي للإدارة ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة إستعمال وتحمل المسؤوليات والنظم والإجراءات المعمول بها
- 4- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة نظام التدقيق الداخلي والرقابة الذي من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها¹.

المطلب الثاني : أركان التدقيق الداخلي وأهدافه

الفرع الأول : أركان التدقيق الداخلي

يمكن ذكر أركان التدقيق الداخلي في ما يلي :

- 1- الفحص والتدقيق : يعتبر الفحص عنصرا وركنا أساسيا من أركان التدقيق الداخلي والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث :
 - الدقة في تسجيل هذه العمليات دفتريا
 - التوجه بالمحاسبية للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن)
 - مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية بإعتبارها من القرائن الأساسية أو الرئيسية للتدقيق.
- 2- الإلتزام : يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى إلتزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.
- 3- التحليل : يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها .
- 4- التقييم : ويتمثل هذا في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أن المدقق الداخلي يركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي :
 - مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات في تحقيق الأهداف
 - مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف .
- 4- التقرير : يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي وهذا لإعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر عنها المدقق في ما يلي

نور الدين حامد، مريم عمارة، التدقيق الداخلي للثبتيات في المؤسسات الاقتصادية، الطبعة الأولى، الأردن، دار زهران للنشر، 2016، ص22¹

- المشاكل التي واجهها وأسبابها

- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات

- التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف ومحاولة إيجاد حل لأي مشاكل

- بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي.

- يرفع التقرير إلى الإدارة العليا لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات وملاحظات وتحفظات.¹

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن التدقيق الداخلي يختص بفحص وتقييم الأنشطة بصورة مستمرة للوقوف على مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية .

ويمكن تلخيص أهداف التدقيق الداخلي في تحقيق الأنشطة التالية:²

1- فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة ؛

2- التحقق من مدى إلتزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير الهام على أعمال المنظمة ؛

3- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى كفاية الحماية لتلك الأصول؛

4- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقيلس وتبويب وتقرير مثل هذه المعلومات ؛

5- تقييم مدى كفاءة واقتصادية إستخدام موارد المنظمة والتقرير عن الإنحرافات عن المعايير العلمية إن وجدت وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن إتخاذ القرارات الصحيحة ؛

6- تقييم نوعية الأداء في تنفيذ للمسؤوليات المحددة ؛

7- التوصية والتحسينات التشغيلية .

كما يهدف التدقيق الداخلي كذلك إلى مايلي :

1- هدف الحماية: إن دور المدقق الداخلي في ذلك يتمثل في القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقا لكل من سياسة الشركة، الإجراءات المحاسبية نظام الضبط الداخلي، سجلات المنشأة قيم المنشأة أنشطة التشغيل.

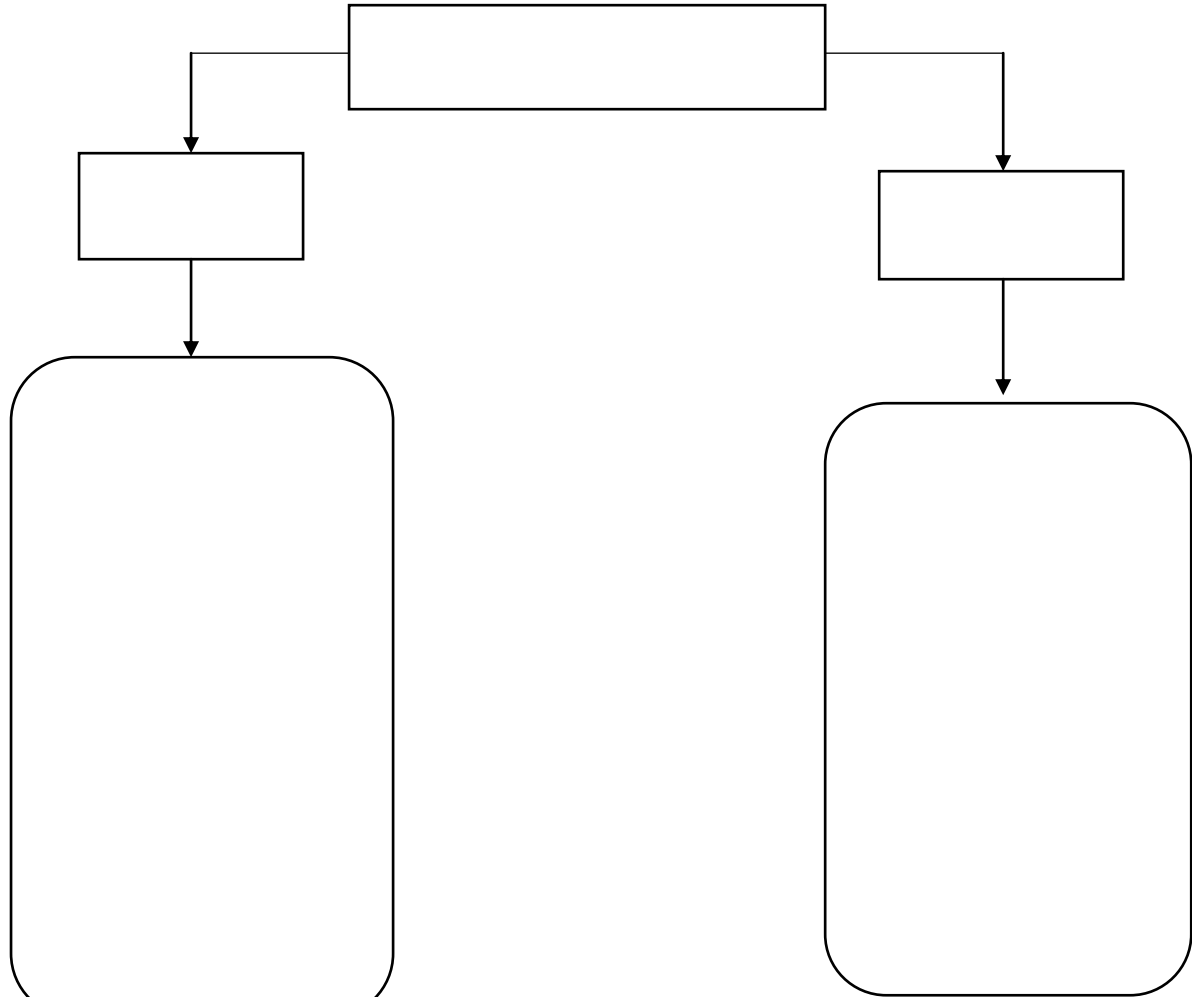
الهاشمي حمزة، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، مستغانم-الجزائر، جامعة عبد

¹الحميد ابن باديس، 2017، ص17

²خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص181-182

2- هدف البناء: ويعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية إلى التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات و الخطط الموضوعة والتحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

الشكل رقم 01 أهداف التدقيق الداخلي



المصدر أحمد علي جمعة , المدخل الحديث لتدقيق الحسابات , دار الصفاء للنشر والتوزيع , عمان , 2000

ص 27

وكذلك إلى :

1- هدف الشراكة: من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني بينه وبين العاملين في المنظمة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تدليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب السلوكية والنفسية عند هؤلاء العاملين.

2- هدف خلق قيمة مضافة : وهو قدرة التدقيق الداخلية على إضافة القيمة للمنشأة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المنشأة. وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين، الأول، ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلية

نشاط مضييفا للقيمة، إذ إن الفشل في الوصول لهذا الفصح قد يعكس الوضع ويجعلها حجر عثرة فيطريق تحقيق الأهداف التنظيمية الثاني، هو النظر الوظيفة التدقيق الداخلية في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.¹

المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي :

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى ثلاث أقسام رئيسية ، وفي ما يلي شرح موجز لأنواع التدقيق الداخلي:²

1- التدقيق المالي "AUDIT FINANCIER"

يعرف التدقيق المالي على أنه الفحص المنظم للقوائم المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية متطلبات أخرى .

ويعتبر التدقيق المالي المجال التقليدي الداخلي والذي يتضمن تتبع القيود المحاسبية للأحداث الإقتصادية التي تحصل داخل المنشأة وتدقيقها حسابيا ومستنديا ثم التحقق من سلامتها موافقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة والقوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك لإظهار البيانات بصورة واقعية ويتناول التدقيق المالي أيضا التحقق من وجود الأصول وتوافر الحماية المناسبة لها من الضياع أو سوء الإستعمال

أو الإختلاس وكذلك فحص وتقويم درجة متانة الرقابة المحاسبية الداخلية وكفائتها ومدى الإعتماد على البيانات المحاسبية المولدة داخل المنشأة والتي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات .

وينقسم هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى قسمين :

-التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف:

وهذا النوع يتطلب مراجعة الأعمال قبل وأثناء تنفيذها عن طريق تكليف موظف معين لتدقيق عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

-التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف :

ينفذ وفق خطة مرسومة وبنسبة إختيارية وفحصها وذلك ليؤكد المرجع الداخلي للإدارة العليا أن العمليات تسير وفق القوانين واللوائح الموضوعة والمقررة وبما يضمن تحقيق الأهداف .

2- التدقيق التشغيلي (العملياتي) "OPÉRATIONNEL AUDIT"

¹أحمد علي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دارالصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، ط1، 2000 ،ص27
²نور الدين حامد، مريم عمارة، مرجع سبق ذكره، ص35-40

الفصل الأول - عموميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

كما يسمى أيضا بالتدقيق الإداري (MANAGEMENT AUDIT) ، تدقيق الأداء (PERFORMANCE AUDIT) ، التدقيق الوظيفي (FINANCIAL AUDIT) كل هذه المصطلحات تشير لعملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة معينة .

ويعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المنشأة لإعطاء معلومات للإدارة عما إذا كانت العمليات (المنفذة) المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعة التي تتعلق مباشرة بأهداف الإدارة ويشمل تقييم كفاءة استخدام الموارد المالية والبشرية، وتقييم للإجراءات المتبعة في مختلف العمليات، وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل واقتراح الطرق الكفيلة بزيادة الكفاءة والربحية .

يهدف التدقيق التشغيلي إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الإقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك أساليب عمل واقعية .

- الكفاءة: وهي العلاقة بين مخرجات المنشأة من سلع وخدمات (النتائج) والموارد المستخدمة بالطريقة المثلى أو المرضية

- الفعالية: وهي مدى تحقيق الأهداف الموجودة (المسطرة) بدراسة العلاقة بين التكلفة الوحودية والنتائج المحققة

- الإقتصاد: وهي تقليل تكاليف الموارد المستخدمة بالنسبة للأنشطة مع وضع النوعية الملائمة (التوفير)

كما يهدف التدقيق التشغيلي إلى تقييم مستوى التحكم في الرقابة العملياتية للتنظيم ، بالإضافة على تحديد مجموعة التقنيات المعمول بها والتي تسمح بتقييم مجموعة المراقبات العنليانية للتنظيم .

وتندمج مقومات نطاق التدقيق التشغيلي تحت المسار الذي يتميز بالحاجة إلى احترام الأوجه القطعية التي تستدرك الإنقطاعات في جملة حدود مراقبة التسيير وبغية تحقيق جملة المكاسب المرتبطة بهذه الأخيرة فإن المدقق وتطبيق السلطة المخولة له يمكنه من فرض إدخال تغييرات في التسيير في إطار دوره كأعلى مراقب حيث يضمن الحماية العامة لسلسلة عمليات المراقبة ، وكذلك يضمن صدق وشرعية الحسابات الداخلية وشمولية تحقيق العمليات ، حيث يركز في حكمه على مدى تطبيق مبادئ المصداقية والحذر، تحليل المخاطر المتعقلة بمهمة المحاسب المالي.

وكونه يلعب دور عون بوليس إداري، حيث يعمل على مستوى الوثائق فإنه في أغلب الحالات يرغب مرتكبي الانحرافات فيكون دوره إما حارسا أو يأخذ دوى الصياد ذلك أنه يصوب مراقبته نحو الكشف عن عمليات الانحراف والاختلاس التي تتعرض لها الأصول الاجتماعية داخل المؤسسة .

وكذلك يهدف التدقيق الداخلي التشغيلي إلى تقديم تقارير نافعة ومفيدة للمديرين في مختلف المستويات الإدارية، بمن فيهم مجلس الإدارة ولما كانت الإدارة العاليا تحتاج إلى الاطمئنان على أن كل فرد في التنظيم الإداري يعمل من أجل تحقيق أهداف المنشأة ككل ، فإن المدققون الداخليون يقدمون للإدارة العليا بناءا على نتائج التدقيق

الفصل الأول - موميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

التشغيلي، التقارير التي تمكنها من تحقيق ذلك المستوى المطلوب من الاطمئنان ولتلبية الاحتياجات الأخرى للإدارة التي من بينها :

- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة أو لمقياس آخر مناسب .
- الإطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية .
- الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين. التشغيلي وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة والإقتصادية في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة .
- الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية، وخصوصا فيما يتعلق ببؤر الفساد ومصادر التبديد والتلف .
- إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الإعتماد عليها كأساس للعمل .

3- تدقيق نظم المعلومات :INFORMATIONS SYSTÈME AUDUT

هذا النوع من التدقيق يشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول الشركة والحفاظ على أمن البيانات والنظم، والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب. ويشمل تدقيق نظم المعلومات مايلي :

- فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعده وذلك لضمان أمنها وأنها تلي احتياجات المستخدمين
- فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها.

3- التدقيق البيئي ENVIRONNEMENT AUDIT

ويهدف إلى قياس مدى الإلتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث البيئي وحمايتها من مختلف الإستنزافات وتقييم المظاهر البيئية التالية :

الأغبرة، الضجيج، المياه العائمو، طرق المخلفات ، الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج، التدخين، وهدر الطاقة الكهربائية.

4- تدقيق الإلتزام، تدقيق المهام الخاصة SPECIAL ASSIGMENTS AUDIT, COMPLIANCE AUDIT

ويتعلق بالمهام التي يقوم بها 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 غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ويترتب على تدقيق الإلتزام مايلي :

- جمع المعلومات عن القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الإلتزام.
- فهم حدود التدقيق في الكشف عن الأعمال غير القانونية وسوء المعاملة.

- تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال الغير قانونية

- على المدقق تصميم وأداء إجراءات لتقييم المخاطر التي من شأنها أن تكشف عن الأعمال الغير قانونية.

المبحث الثالث : التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الداخلي للدولية

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية ومن خلال أشخاص مختلفين، كل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات، لذا فمن الضروري وجود معايير تكفل تنظيم هذا النشاط، و تخضع لعملية تقويم وتطوير مستمرة لتساير ما يستجد على الساحة الاقتصادية الدولية.

وكجزء من الاستجابة لهذه المتطلبات وفي محاولة لتطوير دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها أصدر معهد المدققين الداخليين IIA معايير حديثة في مجموعتين هما معايير الصفات ومعايير الأداء، بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني ومبادئ المهنة.

المطلب الأول : معايير التدقيق الداخلي الدولية

أصدر معهد المدققين الداخليين معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، ويتم مراجعتها بصفة دورية، حيث كان آخر تحديث عام 2016م، وحسب المعهد فان هذه المعايير " توفر إطارا لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي، وتتألف من:¹

مكونات معايير التدقيق الداخلي الدولية

1- التصريحات:تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتقييم فعالية أدائها، وهي متطلبات واجبة التطبيق دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردي

2- التفسيرات:توضح المصطلحات و المفاهيم الواردة في التصريحات.

حيث تهدف هذه المعايير إلى ما يلي:²

أهداف معايير التدقيق الداخلي الدولية

1- بيان المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛

2- وضع أسس تقويم أداء التدقيق الداخلي؛

3- التشجيع على تحسين وتطوير أعمال وأنشطة الشركة .

معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، زياد بودريفة، 2013، متاح على الموقع

¹، www.theria.org ، بتاريخ 2014

معهد المدققين الداخليين، التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب، 2015، ص02، متاح على www.theria.org ، بتاريخ 2016 الموقع²

الفصل الأول - موميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

- ولقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة متابعة تطويرها وتحديثها وفقا لمتطلبات ما يستجد من أحداث مع مرور الزمن، وكانت في البداية تتكون من خمس مجموعات صدرت عام 1978 م وشملت هذه المعايير التي عممت عالميا خمس معايير رئيسية تتعلق بالاستقلال، والكفاية المهنية، ونطاق العمل، وأداء التدقيق

رقم المعيار	معايير الصفات	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	الغرض السلطة والمسؤولية	2000	أنشطة التدقيق الداخلي
1100	الموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاء والعناية المهنية	2200	تخطيط المهمة
1300	جودة الضمان وبرامج	2300	أداء المهمة

الداخلي، وإدارة قسم التدقيق الداخلي، وكل معيار من هذه المعايير ينقسم إلى مجموعة من المعايير الفرعية تعبر عن وسائل تحقيق المعيار الرئيسي أما النسخة الأخيرة الصادرة عن المعهد عام 2008 م والتي تم مراجعتها في 2013 م فقسما إلى مجموعتين هي:

- معايير الصفات: وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير تتناول سمات و خصائص الشركات ولأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها؛

الفصل الأول - موميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

	التحسين	
نتائج الإتصال	2400	
برامج المراقبة	2500	
قبول الإدارة للمخاطر	2600	

الجدول رقم 01 معايير التدقيق الداخلي

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005

ص 96

- معايير الأداء : و هي عبارة عن مجموعة مكونة من سبعة معايير تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة.

أما النسخة الجديدة والمعدلة للمعايير والتي أصبحت سارية المفعول في الربع الأول من عام 2016م، فإنها شملت تعديلات طفيفة على محتوى المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، وعليه سيتم تلخيص هذه المعايير كما هي واردة في النسخة الصادرة عام 2013م مع ما تضمنته من تعديل عام 2016م.

ونشير إلى أن المجموعتين السابقتين تتضمنان نوعين من المعايير، يتعلق النوع الأول بالمعايير الخاصة بالخدمات التأكيدية والتي يرمز لها ب "A" في المعايير الصادرة بنسختها الانجليزية، وب "ت" في المعايير التي تم ترجمتها إلى العربية، أما النوع الثاني فيتعلق بالخدمات الإستشارية ويرمز لها ب "C" للمعايير الصادرة بنسختها الانجليزية، وب "أ" في المعايير التي تم ترجمتها إلى العربية. ولاقت هذه المعايير قبولا عامة في أوساط ممارسي المهنة وتعتبر هي المعايير الوحيدة المتعارف عليها في مجال التدقيق الداخلي.

1- معايير الصفات:

هي معايير تتناول ما يجب أن يتوافر في الشخص القائم بمهام التدقيق الداخلي ، حيث حاول المعهد التفصيل فيها من خلال أربعة معايير رئيسية هي :

- الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات؛

- الاستقلالية والموضوعية؛

- المهارات والعناية المهنية اللازمة؛

- برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق؛

وضمن كل معيار من هذه المعايير توجد معايير فرعية، كما هناك بعض التفصيل في خدمات التأكيد والاستشارة المرتبطة بها.

ويمكن أن نلخصها فيما يلي:¹

1.1- معيار رقم 1000 الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات

حيث لابد أن يحدد مجلس الإدارة أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتعريفه وميثاق الأخلاقيات والمعايير، ويجب تدوينها رسمياً في ميثاق التدقيق الداخلي ويتم اعتمادها في أعلى سلطة في الشركة. ولابد أن يتضمن ميثاق التدقيق كذلك:

- طبيعة خدمات التأكيد المقدمة للشركة؛

- خدمات التأكيد المعدة للتقديم إلى الجهات الخارجية؛

- طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة للشركة.

وفي حال أن القوانين المنظمة للشركة تنص على إجبارية تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية فيجب الإقرار بما ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، والإشارة إلى إجبارية تطبيقها عند أداء مهام التدقيق.

و بالتالي وفقاً لهذا المعيار لابد وأن يتم إدراج كافة المعلومات المتعلقة بعمليات التدقيق الداخلي

(أهداف، سلطات، مسؤوليات) في وثيقة التدقيق الداخلي، بما في ذلك طبيعة العلاقة التبعية بين الرئيس التنفيذي للتدقيق ومجلس الإدارة، بما يبين نطاق وحدود النشاط داخل الشركة، ولابد أن يكون هناك تدقيق دوري لهذا الميثاق، لتبقى الموافقة النهائية على هذا الميثاق من صلاحيات مجلس الإدارة.

2.1- معيار رقم 1100 يتعلق بالاستقلالية والموضوعية

ويوضح هذا المعيار أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة" و أن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعيين" في أداء هذه الأنشطة.

وحتى تتحقق الاستقلالية لابد من:

أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لأعلى مستوى في الهيكل الإداري، وهو ما يتحقق من خلال:

- لا يكون هناك أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق، والمجاز أعماله، وإبلاغ نتائجه؛

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 6-13

الفصل الأول - موميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

- وجود اتصال مباشر بين المسؤول المباشر على التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة .
 - ويبقى على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقدم المجلس الإدارة على الأقل مرة في السنة تأكيد على الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي.
 - فتوافر الاستقلالية يساهم في أداء مسؤوليات نشاط التدقيق و ضمان تنفيذ التوصيات الواردة بالتقارير ، وعليه لابد وأن يوجد التدقيق الداخلي تنظيماً خارج جهاز الموظفين ووظيفة الإدارة للوحدة الخاضعة للتدقيق.
 - أما الموضوعية فيفترض بالمدقق الداخلي أن يكون :
 - محايداً وغير منحاز لأي جهة مهما كانت علاقته بها؛
 - بعيداً عن تضارب المصالح مع جميع الأطراف ذات العلاقة بالنشاط المراد تدقيقه؛
 - أن يمتنع عن تقييم العمليات التي كان مسؤولاً عنها في وقت سابق ، ذلك أنها قد تضعف موضوعيته عندما يكون بصدد تقديم خدمات تأكيد لنشاط كان مسؤولاً عن أدائه في سنوات سابقة؛
 - خدمات التأكيد المتعلقة بوظائف تحت إشراف المدقق الداخلي لابد أن توضع تحت إشراف طرف آخر.
 - ليبقى على المدقق وفي حال وجود أي ضعف في الاستقلالية أو الموضوعية من حيث المظهر أو الجوهر الكشف عنه فوراً للأطراف المناسبة وذات الاختصاص مع بيان درجة التأثير .
 - وبالتالي فتوافر الاستقلالية والموضوعية في أداء أنشطة التدقيق الداخلي من شأنه أن يطمئن أصحاب المصالح أن أعمال التدقيق المنفذة ونتائجه تتمتع بالمصداقية وأنها حقيقية وغير منحازة .
- 3.1 معيار رقم 1200 يتعلق بالحرفية وبذل العناية المهنية الواجبة**
- لابد أن تودي مهام التدقيق بمهارة وكفاءة مهنية عالية مع توشي العناية المهنية اللازمة وتطوير القدرات والمعارف .
 - حيث على المدقق الداخلي امتلاك المهارة المهنية المطلوبة لانجاز مسؤولياته ويتحقق هذا من خلال :
 - فهم كافة عناصر الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي؛
 - بالحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة، مثل شهادة استحقاق لقب مدقق داخلي معتمد وغيرها من الشهادات المماثلة التي يقدمها معهد المدققين الداخليين والمؤسسات المهنية الأخرى؛
 - امتلاك معرفة وافية تمكنه من اكتشاف مخاطر الاحتيال؛
 - معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها؛
 - التنبه إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد؛

الفصل الأول - موميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

- معرفة بتقنيات التدقيق المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة في انجاز أعمالهم.
 - وفي حال افتقار المدقق إلى المعرفة والخبرات والمهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة تدقيق معينة منوطة به، فلا بد من أخذ المشورة والمساعدة من ذوي الخبرة والمقدرة الوافيتين، أو لا يقبل تلك المهمة.
 - أما بذل العناية المهنية الواجبة في أداء العمل فإنها تستوجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:
 - حجم العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة المطلوب تنفيذها؛
 - درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو الموضوعات الهامة المرتبطة بإجراءات التأكيد المطبقة؛
 - كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛
 - احتمال حدوث أخطاء جوهرية، احتيال، مخالفات للأنظمة والقوانين؛
 - تكلفة حدوث خدمات التأكيد المقدمة بالمقارنة مع العوائد المحتمل تحقيقها.
 - كما لا بد أن لا يغفل المدققون الداخليون اعتماد التقنيات وغيرها من أساليب تحليل البيانات في انجاز مهام التدقيق، وأن يعززوا معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر وهذا بحضور دورات تدريبية في تخصصات مكملة لمهام التدقيق الداخلي ومرتبطة بما يستجد على الساحة الاقتصادية.
 - فلا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالشركة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة سيحقق فعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وكذا ادارة المخاطر، وتحقيق قيمة مضافة للشركة.
- 5.1- معيار رقم 1300 يتعلق ببرنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي
- يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يطور و يحافظ على برنامج يضمن تأمين و تحسين جودة التدقيق يغطي كافة أوجه النشاط .
- حيث لا بد من إجراء تقييمات داخلية وخارجية لمراقبة جودة العمل والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي والشركة.
- و التقييم الداخلي يجب أن يتضمن:
- الرقابة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي لتقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير؛
 - التدقيق الدوري عن طريق التقييم الذاتي أو عن طريق أشخاص ضمن الشركة تتوفر لديهم المعرفة الكافية حول تطبيقات التدقيق الداخلي.

الفصل الأول - موميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

أما التقييم الخارجي فيجب أن يتم مرة على الأقل كل خمس سنوات بواسطة تقييم ذاتي مصحوب بتأكيد خارجي مستقل أو من قبل فريق تدقيق من خارج الشركة، ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ما يلي:

- شكل وتيرة إجراء أعمال التقييم الخارجي؛

- مؤهلات واستقلالية المدققين الخارجيين أو فريق العمل الخارجي، بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب المصالح.

كما لا بد على المدقق الداخلي الإبلاغ عن:

- نتائج التقييمات الخارجية والداخلية الدورية حال انتهاءها ونتائج المراقبة المستمرة مرة في السنة على الأقل إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، بحيث يتم تحديد شكل ومحتوى تقرير نتائج الرقابة النوعية وبرامج التطوير وفترة إعداد التقرير وتوصيله إلى الإدارة من خلال مناقشة الإدارة العليا ومجلس الإدارة، والأخذ بعين الاعتبار مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ومدير التدقيق الداخلي الواردة في وثيقة التدقيق؛

- التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير؛

- الكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

وفي هذه النقطة نرى أن وجود برنامج لضمان وتحسين الجودة من شأنه إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها بشكل عام، وكشف حالات عدم الالتزام حال وقوعها لمنع تراكم الأخطاء والتحريرات، كما يساهم في ضمان انسجام عمل التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الأخلاقية بشكل خاص إذا كان القانون الداخلي للشركة ينص على إجبارية تطبيق المعايير.

2- معايير الأداء :

وتشتمل على معايير تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وتوفر معايير يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي، حيث حاول المعهد التفصيل فيما من خلال سبعة معايير هي:

- إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛

- طبيعة العمل؛

- التخطيط للمهمة؛

- تنفيذ المهمة؛

- تبليغ النتائج؛

- متابعة سير العمل؛

- ابلاغ قبول المخاطر.

ويمكن أن نلخصها كما يلي:¹

وضمن كل معيار من هذه المعايير توجد معايير فرعية، كما تضمنت بعض التفصيل في خدمات التأكيد والاستشارة المرتبطة بها.

1.2- معيار رقم 2000 يتعلق بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي:

يتوجب على المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي إدارة القسم بما يضمن المساهمة في إضافة القيمة للشركة، حيث أن نشاط التدقيق الداخلي يكون قد تمت إدارته بفعالية عندما:

- تحقق نتائج أعمال نشاط التدقيق الداخلي الأغراض والمسؤوليات المبينة في ميثاق التدقيق الداخلي؛

- يتوافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير المطبقة؛

- يثبت الأفراد الذين يكونون جزءاً من نشاط التدقيق الداخلي تقيدهم بمبادئ أخلاقيات المهنة

والمعايير.

ويراعي المدقق الداخلي أثناء القيام بمهام التدقيق ما يلي:

1- التخطيط: لابد على المدقق الداخلي أن يقوم بإعداد خطة للتدقيق الداخلي من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف الشركة على الأقل سنوياً، وهنا لابد أن يراعي:

- اتساق الخطة أهداف الشركة؛

- المستوى أو الحد المقبول من المخاطر التي تحددها الإدارة العليا بالنسبة لمختلف الأنشطة، وإذا لم يكن محدد من طرف الإدارة يعتمد على تقديره هو للمخاطر بالتشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة؛

- ما هو منتظر من طرف الإدارة العليا والمجلس والأطراف الأخرى؛

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 14-24

- عند قبول مهام استشارية، يدرس إمكانية تحسين إدارة المخاطر وتحسين ا وادراجها في الخطة.
 - 2- التبليغ والموافقة: يتعلق بضرورة اتصال المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الإدارة، لإبلاغها بالخطط والتغييرات الجوهرية على الخطط والحصول على الموافقة عليها، كما يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يبلغ الإدارة كذلك بتأثير محدودية الموارد على تنفيذ الخطط؛
 - 3- إدارة الموارد: حيث من واجبات المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي أن يتأكد دائما من توافر الموارد الكافية لانجاز خطة التدقيق الداخلي؛
 - 4- السياسات والإجراءات: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه عمل نشاط التدقيق الداخلي، حيث يعتمد شكل ومحتوى هذه السياسات والإجراءات على حجم وتركيبه نشاط التدقيق الداخلي ودرجة تعقيد عمله؛
 - 5- التنسيق والاعتماد: يوجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي الاتصال والتنسيق مع مختلف الأطراف الداخلية والخارجية التي تقوم بتزويد الشركة بالخدمات التأمينية والاستشارية، منعا لازدواج العمل وضياعا للمجهود؛
 - 6- رفع التقرير إلى الإدارة العليا والمجلس: حيث يرفع مدير التدقيق الداخلي تقريرا دوريا للإدارة العليا ومجلس الإدارة، يتضمن غرض العمل الذي قام به، والسلطات اللازمة لانجازه، ومسؤوليته عن ذلك، ونسبة ما تم انجازه من الخطة، وكذلك يجب أن يشمل الإفصاح وكشف مخاطر محددة تواجه الشركة، والأمور الرقابية والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة وأية أمور كلفته بها الإدارة العليا.
- وعليه فان إدارة خدمات التدقيق الداخلي بطريقة منهجية ومنظمة وفق هذه المراحل، وإعطاء كل مرحلة أهميتها أثناء تنفيذ المهمة ينعكس على دقة التقرير المقدم، كما يساهم في تسهيل مهام المدقق، و اقتصاد في الجهد والوقت .

2.2- معيار رقم 2100 يتعلق بطبيعة العمل:

- يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة على تقييم عملية الحوكمة في الشركة و يقدم التوصيات المناسبة لتحسينها، وتحديد وتقييم المخاطر الهامة، وأن يساعد الشركة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة و سبل تطويرها.
- 1- حوكمة الشركة: ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة إسهامه في:
 - أخذ قرارات إستراتيجية وعقلانية؛

الفصل الأول - موميات حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة؛
 - الترويج للقيم والأخلاق الملائمة في الشركة؛
 - ضمان فاعلية إدارة الأداء وتحقيق المساءلة في الشركة؛
 - إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل الشركة؛
 - ضمان التنسيق الفعال بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين.
- 2- إدارة المخاطر: يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة على تحديد وتقييم المخاطر الهامة التي تتعرض لها، ويساهم في تحسين إدارة المخاطر ونظم السيطرة عليها؛
- حيث يحكم المدقق الداخلي على فعالية عمليات إدارة المخاطر من فهمه لمسار إدارة المخاطر و التأكد من أن:
- أهداف الشركة تتطابق وتتوافق ورسالة الشركة وتساهم في تحقيقها؛
 - أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها؛
 - أن الاستجابات المناسبة إزاء المخاطر يتم اختيارها بما يتوافق ومدى استعداد الشركة لتقبل المخاطر؛
 - المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيت المناسب .
- ولابد في هذه المرحلة أن لا يتجاوز دور المدقق الداخلي أن يصبح هو من يقوم بإدارة المخاطر في الشركة، بل أن دوره ينحصر في تقييم برنامج إدارة المخاطر بالشركة وتقديم توصيات لتحسين هذا البرنامج إذا لزم الأمر، وتقييم احتمال حدوث عمليات احتيال
- 3- الرقابة: يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة، من خلال تقييم كفاءة وفعالية هذه النظم بتقديم الاقتراحات الفعالة باتجاه التحسين المستمر؛
- ويعتمد المدقق الداخلي في التقييم والحكم على فعالية نظم الرقابة الداخلية بالشركة على:
- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة؛
 - موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛
 - فعالية وكفاية العمليات والبرامج؛
 - حماية الأصول؛

- الامتثال للقوانين واللوائح والإجراءات والسياسات المنتهجة في الشركة.

كما نشير بأنه أجل تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية لابد من الاستفادة واستخدام

تكنولوجيا المعلومات، مثل تشغيل وتسجيل العمليات ألياً.

وبالتالي فإداء أنشطة التدقيق الداخلي متركزة على تقييم وتحسين نظم الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات من شأنه أن يرفع الأداء في الشركة ويجنبها الكثير من المخاطر، ويحقق المساءلة، وهذا كله بما يعود بالنفع على الشركة وتحقيق قيمة مضافة لها.

3.2- معيار رقم 2200 يتعلق بالتخطيط للمهمة :

يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بوضع خطة عمل لكل مهمة تدقيق، بحيث يحتوي على أهدافه

و نطاق العمل و التوقيت و المصادر المادية و البشرية التي تستخدم في انجاز هذا العمل، مع الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية :

- استراتيجيات وأهداف النشاط والوسائل التي يتم بواسطتها التحكم والرقابة عليه؛

- المخاطر الهامة التي تحيط بالنشاط ومصدر هذه المخاطر والطرق و الوسائل المتبعة لإبقاء هذه المخاطر ضمن المستوى المطلوب؛

- كفاية وفعالية أنشطة الحوكمة و إدارة المخاطر ونظم الرقابة مقارنة بنموذج معد لذلك مسبقاً؛

- الفرص المتاحة للقيام بتحسينات جوهرية في مسار الحوكمة وإدارة المخاطر و أنظمة الرقابة.

أما عند أداء مهمة التدقيق لجهات خارج الشركة يجب إعداد اتفاق كتابي معهم يتضمن:

- الأهداف والنطاق ومسؤولية كل طرف؛

- القيود على توزيع نتائج هذه المهمة؛

- حق الاطلاع على وثائقها.

و تحتوي خطة التدقيق الداخلي على :

1- أهداف المهمة: حيث لابد من إجراء تقييم تمهيدي للمخاطر المرتبطة بالنشاط المراد تدقيقه، واعتماد

نتائجه في بناء أهداف خطة التدقيق، بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار احتمال وجود المخاطر؛

2- نطاق المهمة: حيث لابد أن يكون شاملاً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة، وأن يشمل كل ما له صلة من

أنظمة ووثائق وسجلات وأفراد وممتلكات مادية، بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة جهات أخرى؛

3- تخصيص الموارد اللازمة: لابد أن يحدد المدقق الداخلي الموارد اللازمة والكافية للتحقيق أهداف المهمة على

أساس تعقيد المهمة وقيود الوقت والموارد المتاحة لتنفيذها؛

4- برنامج العمل: يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا برامج العمل التي تضمن تحقيق الخطة والأهدافالموضوعة ويجب أن تكون هذه البرامج مكتوبة، بحيث لا بد وأن تشمل برامج العمل الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق معلومات كافية وموثوقة وذات صلة ومفيدة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة، والمصادقة على برامج العمل قبل البدء بتطبيقها وعلى أي تعديلات تجري عليها بالسرعة اللازمة.

تعتبر مرحلة التخطيط هي نقطة الارتكاز التي ينطلق منها المدقق الداخلي، وبالتالي كلما عمل على جمعالمعلومات حول المهمة وتحديد المخاطر التي تعترضها، كلما ساهم ذلك في فهم المدققللنشاط المراد تدقيقه، وانجاز المهمة بكفاءة وسهولة، وتوزيع الموارد المخصصة للتدقيق على المناطق الأكثر خطر، وتحقيق الأهداف المطلوبة.

4.2- معياررقم 2300 يتعلق بانجاز المهمة

يجب على المدققين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المهمة، حيث يقومالمدقق بـ:

1- تحديد المعلومات : حيث يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومة الكافية لانجاز النشاط، والموثوق بها،واللازمة، ومفيدة لتنفيذ مهمة التدقيق، حيث تكون المعلومات:

- كافية : عندما تكون معلومات حقيقية، وواقية، ومقنعة، بما يكفل تمكن الشخص الحريص والمطلعمن التوصل إلى نفس الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق؛

- موثوقا بها ويعتمد عليها: إذا كانت هي أفضل المعلومات التي يمكن التوصل إليها من خلال إتباعالأساليب المناسبة؛

- لازمة : إذا كانت تساند ملاحظات وتوصيات مهمة التدقيق، وتكون متسقة

مع الأهدافالموضوعة لمهمة التدقيق؛

- مفيدة: إذا كانت تساعد الشركة في تحقيق أهدافها.

فكلما كانت المعلومات صحيحة وموثوقة وكافية كلما كانت النتائج صحيحة ومحقة للهدف المطلوب من التدقيقالداخلي ألا وهو اضافة قيمة للشركة .

2- تحليل المعلومة : يجب على المدققين الداخليين أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكلكافي وعميق؛

3- تسجيل المعلومات: حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتسجيل المعلوماتات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم والتي تدعم الآراء التي يتوصلون إليها؛

4- الإشراف الكافي والملائم الذي يخضع له المدققون الداخليون: يجب على المدققين الداخليين أن يخضعواالإشراف ملائم وكافي للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل وضمان تطور الطاقم.

حيث أن نطاق الإشراف اللازم يعتمد على مهارة وخبرة المدققين الداخليين وتعدد مهمة التدقيق،

ويضطلع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بالمسؤولية عن الإشراف على مهمة التدقيق سواء تم أداؤها من قبل نشاط التدقيق الداخلي أو لأجله، لكن يجوز له تعيين أعضاء من نشاط التدقيق الداخلي ذوي الخبرة لأداء عملية التدقيق، ويتم توثيق وحفظ الإثباتات المناسبة الدالة على إتمام الإشراف .

5.2- معيار رقم 2400 يتعلق بتوصيل النتائج

أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة، ويأخذ المدقق ويوضح الداخلي بعين الاعتبار :

1- مكونات الاتصال: فالتقرير لابد أن يوضح أهداف المهمة، ونطاقها، والاستنتاجات القابلة للتطبيق، والتوصيات المقترحة بشأنها، وخطط العمل المتعلقة بها، وفي حال إبلاغ النتائج إلى أطراف خارج الشركة يجب توضيح قيود تداول واستعمال هذه الاستنتاجات، وهذا بعد التشاور مع الإدارة العليا وتقييم المخاطر المحتملة بالنسبة للشركة؛

2- جودة التقرير : حيث يشير المعيار إلى أن التقارير يجب أن تكون دقيقة، وموضوعية، وواضحة، ومختصرة، وبناءة، وكاملة، وفي الوقت المناسب، وإذا ما رفع تقرير وتم بالخطأ إغفال معلومة هامة أو حذفها فيجب على المدير التنفيذي للتدقيق إيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي.

حيث تكون التبليغات :

- دقيقة : عندما تكون خالية من الأخطاء والانحرافات وأمينية في الاستناد إلى الحقائق والواقعة التي تركز عليها؛

- موضوعية: عندما تكون منصفة وغير متحيزة وناجحة عن تقييم منصف، ومتوازن لكل الحقائق والوقائع والظروف ذات العلاقة؛

- واضحة: عندما تكون منطقية ويسهل فهمها ولا تتضمن اصطلاحات فنية غير ضرورية، وتقدم كل المعلومات الهامة والوثيقة الصلة بالموضوع؛

- موجزة: عندما تركز على صلب الموضوع وتتفادى التكرار والتفاصيل المستفيضة؛

- بناءة: عندما تساعد العميل الذي يتم تنفيذ مهمة التدقيق له، وتقضي إلى إدخال التحسينات متى كانت لازمة؛

- كاملة: عندما لا ينقصها أي شيء مما يكون ضروري وأساسي بالنسبة لمن سيتلقى تلك التبليغات، وتكون شاملة كل المعلومات والملاحظات الهامة والوثيقة الصلة؛

- في الوقت المناسب : عندما يتم تلقيها في التوقيت اللازمة على حسب أهمية المسألة موضوع التبليغات، بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوءها.

3- حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير في ارتباطات معينة: في حالة عدم الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة

أو المعايير في مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق عن:

- القاعدة أو المبدأ أو المعيار الذي لم يتم التقيد به تقيدا تاما؛

- أسباب عدم التقيد؛

- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق في حد ذاتها وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

4- نشر النتائج: يجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يوصل نتائج العمل إلى الأطراف المناسبة، كما يقرر على من سينشر هذه النتائج، وكيف سيتم ذلك النشر.

فتوفر هذه الصفات النوعية في محتوى التقرير النهائي للتدقيق الداخلي من شأنه ان تجعله أداة قوية تبرز أهمية التدقيق الداخلي في الشركة، لما لهذا التقرير من فوائد لجميع أعضاء الشركة؛

6.2- معيار رقم 2500 يتعلق بمراقبة تنفيذ التوصيات

حيث يجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤسس و يحافظ على نظام خاص لمراقبة تنفيذ

التوصيات الواردة في تقاريره، ويجب عليه وضع:

- عملية تسمح بمراقبة ورصد وضمان أن الاجراءات قد نفذت من قبل الإدارة؛

- ينبغي على التدقيق الداخلي السماح بمراقبة تنفيذ نتائج المهام الاستشارية وفقا لاتفاق الارتباط.

فكفاءة عمليات التدقيق الداخلي لا تنتهي بإصدار التقرير النهائي لمهمة التدقيق، بل لابد أن يعمل المدقق الداخلي على أن يتبع ما يتخذ إزاء التوصيات الواردة بتقريره، وإرسال تنبيهات للإدارة العليا في حال عدم التقيد بما ورد في التقرير .

7.2- معيار رقم 2600 يتعلق بمستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات

إذا ما وجد المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي أن مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول،

فإن عليه أن يناقش المسألة الإدارة العليا، و عند عدم الوصول إلى حل على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي بالتشاور مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة و إبلاغه بالأمر.

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

حسب معهد المدققين الداخليين فان هذه المبادئ والتي تم إضافتها في تحديث 2016م ستدعم المعايير

وتكملها، حيث جاءت مفصلة في 12 مبدأ، من شأنها أن تصف خصائص التدقيق الداخلي الفعال، وتساعد

العاملين في مهنة التدقيق الداخلي على التركيز على الأشياء الأكثر أهمية، وعلى الرغم من أن هذه المبادئ لم

تأتمفصلة إلا أنه يمكن ربطها مع مكونات التدقيق وتقسيمها في ثلاث مجموعات¹:

1- المجموعة الأولى

¹ معهد المدققين الداخليين، التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب، 2015، مرجع سبق ذكره، ص4-5

الفصل الأول - مبادئ حول التدقيق المحاسبي المحاسبي

حيث تضم هذه المجموعة ثلاثة مبادئ ، وهي تخص الخصائص النوعية التي لا بد وأن تتوفر في المدقق الداخلي، وتمثل في :

- إظهار نزاهة كاملة لا تقبل المساومة؛
 - إظهار الموضوعية في التفكير والأسلوب؛
 - إظهار الالتزام بالكفاءة.
- كما يلاحظ أن هذه المبادئ جاءت لتؤكد ما طرحته المعايير الدولية للصفات في الخصائص النوعية التي لا بد أن تتوفر في المدقق الداخلي حتى يؤدي دوره بكفاءة عالية وبالشكل المنشود.

2- المجموعة الثانية

تضم هذه المجموعة ستة مبادئ، وهي متعلقة مباشرة بأداء وتنفيذ نشاط التدقيق الداخلي، وتمثل في:

- الوضع المناسب في الشركة مع سلطة تنظيمية كافية؛

- التوافق الاستراتيجي مع أهداف وغايات الشركة؛

- موارد كافية لمواجهة المخاطر بفعالية كبيرة؛

- إظهار الجودة والتحسين المستمر؛

- تحقيق الكفاءة والفعالية في التنفيذ؛

- التواصل بشكل فعال.

نلاحظ من خلال هذه المبادئ التأكيد على ضرورة استقلالية قسم التدقيق الداخلي في الشركة حتى تكونا منتجات المدقق في مهمته صادقة وخالية من أي تحيز، حيث نشير في هذه النقطة أنه لا بد أن يتبع قسم التدقيق مباشرة الإدارة العليا في الهيكل التنظيمي، حتى تكون له سلطة اتخاذ القرارات وحرية إبداء رأيه، كما أنه هذه المبادئ تؤكد على ما تناولته المعايير من ضرورة التوافق بين أهداف التدقيق ورسالة الشركة حتى يساهم في إضافة قيمة لها ولا يحدث أي تناقض، أما المبدأ الثالث فهو يؤكد على أهمية توافر الموارد المناسبة وربطها بالمخاطر، ذلك أن التوجه الجديد للتدقيق الداخلي يقوم على أداء أنشطته وفق منهج المقاربة مع المخاطر في أداء مهامه، وهنا كذلك لا بد وأن يحافظ المدقق الداخلي على برنامج يكفل تحقيق الجودة المنشودة من نشاط التدقيق ويعمل على التحسين المستمر فيه، كما أن المبدأ الأخير يؤكد على ضرورة الحفاظ على التواصل بشكل فعال، وهنا لا بد أن نشير أن نشاط التدقيق الداخلي حتى يتم إدارته بفعالية، لا بد أن يحرص فيه المدقق على التواصل مع الأجهزة العليا لشركة، والتي تمثل أطراف الحوكمة، بالإضافة إلى التواصل والتفاعل مع كل الأطراف التي تمارس أدواراً تأكيدية أو استشارية تتعلق بمهمة التدقيق الداخلي التي هو بصدد إنجازها.

3- المجموعة الثالثة :

وتتضمن ثلاثة مبادئ مرتبطة بنتائج ومخرجات مهمة التدقيق، وتتمثل هذه المبادئ في:

- تقديم ضمانات معتمدة إلى القائمين على الإدارة؛

- مبادئ إستباقية، تركز على المستقبل؛

- تدعم التغيير الايجابي.

حيث تؤكد هذه المبادئ الثلاثة أنه على المدقق تقديم كل الوثائق والأدلة التي تدعم رأيه واستنتاجاته وملاحظاته، وأن لا يتوقف عند هذا الحد بل لابد أن يكون دوره بناء بحيث يقدم التوصيات والاستشارات التي من شأنها أن تعالج الملاحظات أو تدعم التوصيات، بما يعود بالإيجاب على نشاط الشركة ككل.

المطلب الثالث : مبادئ وقواعد السلوك المهني

الغرض من مبادئ وقواعد معهد المدققين الداخليين IIA بشأن أخلاقيات المهنة هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقيات محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي.

إن مبادئ أخلاقيات المهنة هي ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي ، باعتبار أن مهنة التدقيق

الداخلي تقوم أساسا على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، والرقابة والحوكمة.

من هذا المنطلق فإن مبادئ أخلاقيات المهنة يمتد نطاقها ما هو أبعد من تعريف مهنة التدقيق الداخلي .

لتشمل عنصرين أساسيين هما :

- المبادئ ذات الصلة بمهنة وممارسات التدقيق الداخلي؛

- قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين .

1- المبادئ

لابد على المدقق الداخلي عند أدائه لمهمة التدقيق التمسك بالمبادئ التالية: ¹

- النزاهة : فنزاهة المدقق الداخلي من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على

أرائه وأحكامه؛

- الموضوعية: على المدقق الداخلي أن يتسم بأعلى قدر من الموضوعية المهنية عند جمع وتقييم

وإيصال المعلومات عند قيامه بنشاط التدقيق، ومراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة؛

معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، ص2-3، متاح على الموقع

¹ www.theria.org بتاريخ 2015

- السرية: على المدقق الداخلي أن يحترم قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها، وأن لا يفصح عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات .
- الكفاءة: على المدقق أن يستخدم المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي.

2- قواعد السلوك المهني

- النزاهة :

على المدقق الداخلي:

- أداء عمله بصدق، واجتهاد، وشعور بالمسؤولية؛
- أن يلتزم بالقوانين المعمول بها و مراعاة الإفصاح عما يتوفر له من المعلومات في الحدود المتوقعة وفقاً للقوانين المعمول بها و أصول المهنة؛
- لا يجوز أن يكون طرفاً في أي نشاط غير قانوني، أو منخرطاً في الأعمال التي تضر بمهنة التدقيق الداخلي أو الشركة التي يعمل بها أو لصالحها؛
- المساهمة في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للشركة التي يعمل بها أو لصالحها.

- الموضوعية

على المدقق الداخلي:

- أن لا يشارك في نشاط أو علاقة قد تضر أو يتوقع أن تضر من تقييمه المحايد، والمقصود هنا الأنشطة أو العلاقات التي تتعارض مع مصالح الشركة؛
- أن لا يقبل أي شيء قد يضر أو يفترض أن يضعف من حكمه الشخصي؛
- الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة له، والتي قد يكون عدم الإفصاح عنها من شأنه أن يشوه تقاريره عن الأنشطة محل التدقيق؛

- السرية

على المدقق الداخلي أن:

- يكون حذراً في استخدام وحماية المعلومات التي حصل عليها في سياق المهمة؛

- لا يستخدم المعلومات لأي أهداف شخصية أو بأي شكل من الأشكال التي من شأنها أن تكون مخالفة للقانون أو يضر الأهداف المشروعة والأخلاقية للشركة.

- الكفاءة

على المدقق الداخلي:

- أن يزاوّل مهمته فقط في الأنشطة أو الخدمات التي له فيها المعرفة اللازمة والمهارات والخبرة:

- أداء خدمات التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية المهنية و ممارسة التدقيق الداخلي:

- أن يعمل باستمرار على تحسين كفاءته وفاعلية ونوعية خدماته.

المطلب الرابع: توجه التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية

من خلال استقراء المعايير السابقة وقواعد السلوك المهني الصادرة عن معهد المدققين الداخليين نجد أن التوجه

الجديد للتدقيق الداخلي في هذا الإطار ركز على توفر النقاط التالية:

1- الاستقلالية والموضوعية

لا تعتبر الاستقلالية من المفاهيم المستحدثة في مجال التدقيق الداخلي، إلا أن المستحدث هو توسع:

هذا المفهوم، ليشتمل استقلال النشاط وإفساح المجال أمامه لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، إضافة إلى

الاستقلال التنظيمي، ذلك أن الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في عملية التدقيق أمر حيوي

فيأصحاب المصلحة ينظرون إلى عمل التدقيق المنفذ ونتائجه على أنها تتمتع بالمصداقية وأنها حقيقية وغير

متحيزة. ومن العوامل التي تساهم في تحقيق الاستقلالية والموضوعية:

- التعيين المناسب والمكانة التنظيمية: يجب أن تكون المكانة التنظيمية للتدقيق الداخلي كافية لتمكينه

من إنجاز نشاطه كما هو معرف في ميثاق التدقيق، بحيث يكون في مرتبة تمكنه من الحصول على التعاون

من الإدارة وله حق الوصول الحر وغير المقيد إلى جميع الوظائف والسجلات بما في ذلك الجهات المسؤولة

عنا الحوكمة، ويجب أن يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مساوي في المرتبة للإدارة العليا للشركة؛

- العلاقات الإدارية: موظفي نشاط التدقيق الداخلي يتبعون الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الذي

يتبع إداريا المدير التنفيذي أو مستوى إداري يعادله، ويتبع وظيفيا الجهات المسؤولة عن الحوكمة؛

- المتطلبات التشريعية: الحماية القانونية الكافية لاستقلالية المدقق الداخلي عنصر مهم ضمن الإطار

القانوني وبالاعتراف به كوظيفة هامة داخل الشركة؛

بالإضافة إلى:

- خضوع المدقق للمساءلة أمام الإدارة العليا؛

- ابتعاده عن تدقيق العمليات التي كان مسؤولاً عنها في السابق لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح.

2- التأكيد على فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحسينها :

لا تختلف فكرة الرقابة هنا عن مفهومها التقليدي باعتبارها أداة التأكد من الالتزام بالخطط والسياسات لتحقيق أهداف الشركة بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، غير أن معهد المدققين الداخليين أضاف أيضاً أهداف الرقابة هنا نصاً صريحاً بأنها يجب أن تعمل على تواجد نظام كفاء وفعال لإدارة المخاطر، وعلى المدقق الداخلي أن يتأكد من توافر مثل هذا النظام عن طريق التحليل والتقييم الذي يجريه، فهي تساهم في طمأننة الإدارة العليا عن فاعلية أنظمتها وعملياتها، كما يعمل المدقق على تحسين نظم الرقابة كلما أمكن ذلك من خلال الاقتراحات والتوصيات التي يقدمها في إطار المهام الاستشارية.

ومن المقومات الأساسية لنظام رقابة داخلي قوي:

- هيكل تنظيمي كفاء: يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الأشخاص بدقة وبصورة واضحة، ويكون لكل شخص في الهيكل رئيساً يتابعه ويقيم أداءه باستمرار، وإمكانية تغير الهيكل مع تغير الظروف المحيطة به؛

- وجود إجراءات للتحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية: تعتمد على صحة تسجيل العمليات وتشغيلها؛

- وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية: ومثال ذلك استخدام

الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية،

- ضمان دقة وصحة البيانات والتقارير المحاسبية خاصة في ظل التنظيم اللامركزي لغرض حماية الأصول.

3- تقييم ممارسات الحوكمة وتحسينها:

وهذا من خلال حرص المدقق الداخلي على تواصله الدائم في مختلف مراحل عمله مع أجهزة وآليات

تمارس دوراً مهماً في تجسيد الحوكمة في الشركات، بدءاً من مرحلة التخطيط من خلال المصادقة على الخطة وطرح أي تعديلات عليها، إلى التنفيذ من خلال تقييم ممارسات الحوكمة وكذا تحسينها من خلال الخدمات الاستشارية، إضافة إلى تقيده بمبادئ وأخلاقيات المهنة، مروراً إلى الإبلاغ والمتابعة من خلال إبلاغ نتائج عمله إلى الأجهزة العليا بالشركة؛

4- التقارب مع المخاطر:

حيث تحول التدقيق من أداة مراقبة ليصبح أوسع وأشمل من هذا المفهوم التقليدي، فلم يعد مقتصرًا على

التدقيق المنظم لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وإنما امتد دورها ليشمل تقييم لكفاءة وفعالية نظام إدارة المخاطر، ومتبعته خلال مراحل عملها المختلفة، ومن ثم تقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق في هذا الخصوص كلما أمكن ذلك، ومن جهة أخرى الأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي تم اكتشافها عند أداء أنشطة التدقيق.

5- الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق:

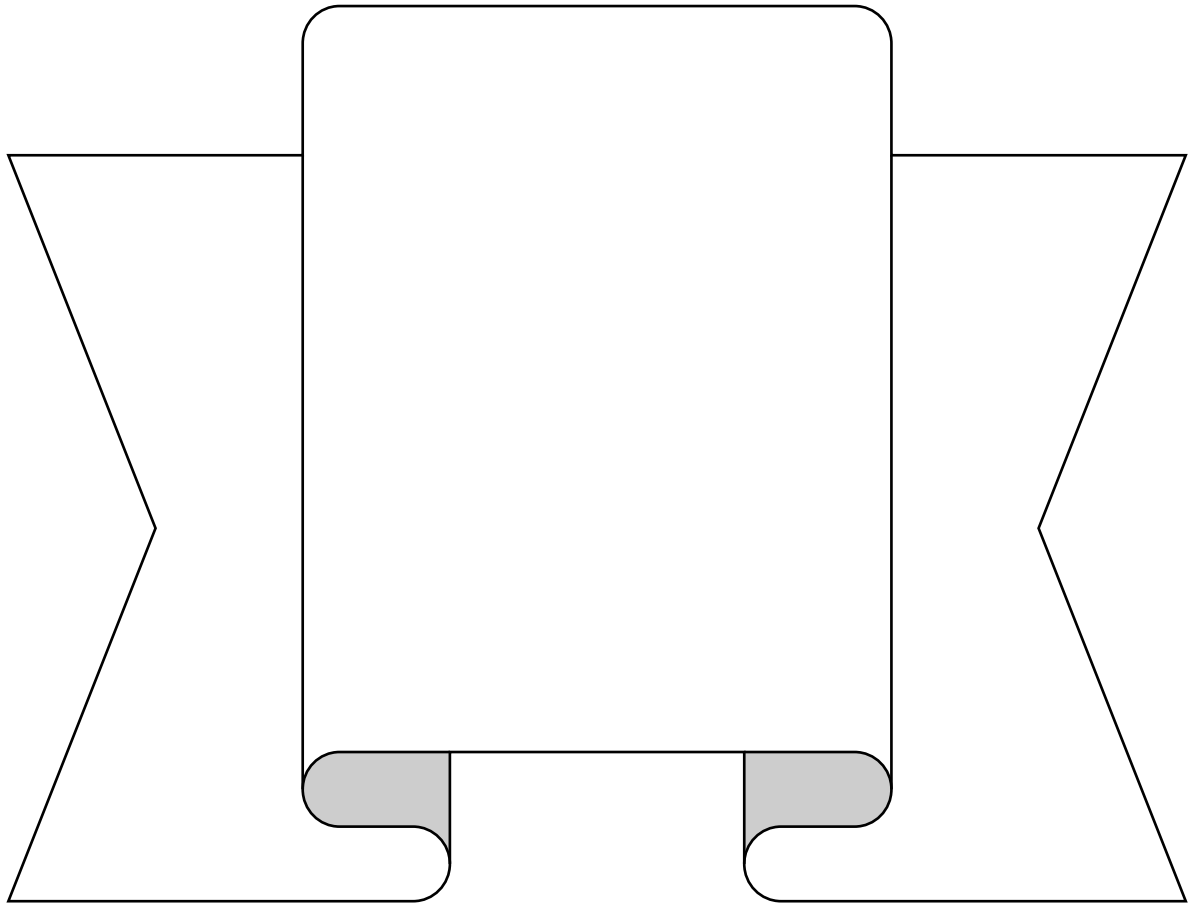
الغرض من مبادئ وقواعد جمعية المدققين الداخليين بشأن أخلاقيات المهنة هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقيات محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي، فهي ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي، باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم أساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة.

6- المتطلبات المعرفية:

حيث أن التدريب و التطور المهني شرطان مهمان لدعم وصقل الخبرات الخاصة بالمدقق الداخلي خصوصاً بعد تطور دوره ليتعدى المجالات المالية و المحاسبية إلى المجالات التشغيلية و القيام بدوره الإستشاري، كما أنهما شرطان لنجاح المهنة في مواجهة الأعباء المتزايدة التي أصبحت تتحملها نتيجة للتطورات الحديثة في بيئة الأعمال، هذا ويحتاج المدقق الداخلي إلى تنمية مهاراته في الجوانب النفسية و السلوكية إضافة إلى الجوانب المعرفية و العلمية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن الفضائح المالية التي حدثت في السنوات الأخيرة أبرزت وجود ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات، مما زاد الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي كوظيفة رقابية ودورهم في الشركة، حيث أنه نشأ في البداية كوظيفة رقابية وبدأ تركيزه على النواحي المالية والمحاسبية، ليتطور ويشمل جوانب التدقيق التشغيلي وتقديم الاستشارات الإدارية العالية، حيث ساهم في ظهور التدقيق كمفهوم مهني أكاديمي إنشاء معهد المدققين الداخليين IIA في أمريكا عام 1941 م، والذي عمل على إصدار معايير تنظم عمله، تضم معايير الصفات تتعلق بسمات والمقومات الواجب توفرها في المدقق، والتي تسهم في تأهيله، ومعايير الأداء التي توضح الطرق الأنجع في إدارة نشاط التدقيق بما يساهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، وتدعيم ما يسمي بالحوكمة، وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة الشركات، وتحقيق قيمة إضافية لها، وفي نفس السياق أصدر المعهد مؤخراً 12 مبداء مكمل للمعايير، بغرض تحديد خصائص التدقيق الداخلي الفعال، كما عمل المعهد على إصدار مبادئ وقواعد للسلوك المهني تسهم في تعزيز ثقافة أخلاقية في أداء أنشطة التدقيق.



تمهيد

يعتبر موضوع اتخاذ القرار من اهم العناصر وأكثرها أثرا في حياة الأفراد والمؤسسات والمنظمات والدول . حيث يعد القرار جوهر العملية الإدارية و وسيلتها الأساسية في تحقيق اهداف المؤسسة على مستوى كل القطاعات . وقد حظي القرار باهتمامات استثنائية في المجالات المختلفة للإدارة لانه يسهم بشكل أساسي في تمكين المؤسسة من مواصلة أنشطتها بكفاءة وفعالية لاسيما وان القرار يعتمد أساسا على المستقبل وتوقعاته سواء على المدى البعيد أو المتوسط أو القصير ويتحقق في محتواه ما ينطوي عليه المستقبل من افاق تصويرية مختلفة . ان عملية اتخاذ القرار تشمل كل وظائف المؤسسة وتشمل جميع المستويات الإدارية ويقوم بها كل مدير وتتعامل مع كل موضوع محتمل ضمن العملية الإدارية.

وسنتطرق لكل ما مضى بالتفصيل والشرح من خلال

المبحث الأول عموميات حول المؤسسة العمومية الاقتصادية

المبحث الثاني مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة

المبحث الثالث : أثر التدقيق الداخلي على سير عملية إتخاذ القرار في المؤسسة

المبحث الأول : عموميات حول مؤسسة عمومية إقتصادية

برز مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية على المستوى العالمي في بداية القرن العشرين بشكل بسيط، حيث عرفت بأنها ذات العمومية الوحيدة التي لا تعتمد أساسا ترابا جغرافيا، حيث اعتبرها جانب من الفقه تجسيدا للمركزية، والمؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر بالصورة التي هي عليه اليوم لم تكن وليدة الصدفة، بل كانت نتاج التقلبات والأزمات التي عاشتها المنظومة القانونية المتعاقبة، تميزت هذه الأخيرة بالاضطراب والتباين دفعت المؤسسة العمومية الاقتصادية إلى ما هي عليه اليوم بالإضافة إلى المحيط الاقتصادي المضطرب، فقد كان للظروف السياسية والأمنية والاجتماعية التي عاشتها الجزائر الدور الكبير في صناعة تاريخ المؤسسة العمومية الاقتصادية وتحديد مفهومها.

المطلب الأول : تعريف المؤسسة العمومية ومراحل تطورها

الفرع الأول : تعريف المؤسسة العمومية

تعرف على أنها مؤسسة عامة تقدم خدمة عامة، تنشئها وتسيطر عليها الدولة وتخضع بذلك للسلطة العامة والغرض منها النفع العام وهذا التعريف يتضمن العناصر التالية:¹

- المؤسسة العمومية تحديثها الدولة. وذلك عندما تقدم نشاطا معيناً يقتضي أن تقوم به تحقيقاً للمصلحة العامة وبالتالي تخضعها لأحكام المرافق العامة حسب الطرق المتبعة في إدارة هذه المرافق .
- خضوع المؤسسة العمومية للسلطة الإدارية، أي أنها لا يمكن أن تنفصل من سلطة الدولة وتخضع في تنظيمها الداخلي والخارجي لإدارتها .
- المؤسسة العمومية تنشأ بقصد تحقيق حاجة من حاجات النفع العام.
- المؤسسة العمومية الاقتصادية: تحت هذا العنوان عرفت بأنها:
" مشروع تنظيمي يتمتع بالشخصية المعنوية ويتولى القيام بنشاط اقتصادي، صناعي أو تجاري، مستعملاً في ذلك قواعد القانون الخاص."²
- وهناك من عرفها: شركة تجارية ذات رأسمال عمومي مملوكة للدولة.
- التعريف التشريعي للمؤسسة العمومية الاقتصادية: ورد التعريف التشريعي لهذه المؤسسة في كل من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية² والقانون التجاري المحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.³

¹ محمد الصغير بعللي، تطور تنظيم القطاع العام (استقلالية المؤسسات)، دار العلوم، عنابة، 2004، ص 29

² القانون رقم 01-88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية

³ القانون رقم 04-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 معدل ومتمم للأمر رقم 75-59 والمتضمن القانون التجاري والمحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

حيث جاء القانون التوجيهي: "تشكل المؤسسة العمومية الاقتصادية في إطار التنمية الوسيلة المفضلة لإنتاج الموارد والخدمات وتراكم رأس المال، وتعمل هذه المؤسسة في خدمة الأمة والتنمية وفقا للدور والمهام المكلفة بها. وتتمتع بالشخصية المعنوية التي تسري عليها قواعد القانون التجاري إلا إذا نص صراحة على أحكام قانونية خاصة.

نماذج المؤسسات العمومية الاقتصادية:

تنقسم بدورها إلى نوعين من المؤسسات:¹

- النوع الأول: مؤسسات عمومية وطنية أو تابعة للجماعات المحلية

- النوع الثاني: مؤسسات نصف عمومية أو مختلطة محلية.

1- المؤسسات العمومية: انتشر هذا النوع من المؤسسات في الدول الرأسمالية (أوروبا خاصة)، لعدة أسباب وهي:

- تعتبر مؤسسات رأسمالها تابعا للقطاع العام أي للدولة ويكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهة الوطنية ويجب التمييز بين نموذجين من هذه المؤسسات:

1. مؤسسات تابعة للوزارات

2. مؤسسات تابعة للجماعات المحلية.

2- مؤسسات تابعة للوزارات: وتدعى بالمؤسسات الوطنية وتأخذ أحجاما معتبرة وهي تخضع للمركزمباشرة أي لأحدى الوزارات وهي صاحبة إنشائها والتي يقوم بمراقبة تسييرها بواسطة عناصر تعينها تقدم إليها تقارير دورية عن نشاطها ونتائجها.

3- مؤسسات تابعة للجماعات المحلية: وتكون هذه المؤسسات في البلدية أو الولاية أو تجمع بين البلديات والولايات أو دمجها معا وتكون عادة ذات أحجام متوسطة أو صغيرة ويشرف عليها منشئها عن طريق إدارتها وتكون عادة في مال النقل والبناء أو الخدمات العامة.

4- المؤسسات نصف العمومية المختلطة: لقد ظهرت هذه الشركات أول مرة في ألمانيا في القرن

التاسع عشر وانتشرت فيما بعد ذلك لتعم أوروبا وبعض الدول الأخرى، ومن الأسباب الأساسية لهذه

المؤسسات هي محاولة مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية والتحكم فيها من طرف الدولة حيث تتكون هذه المؤسسات من طرفين:

الأول وهو الدولة والمتمثلة في الوزارات أو المؤسسات العمومية، والثاني يتمثل في القطاع الخاص

ويتم إنشاء هذه المؤسسات بطريقتين:،

¹ بهلول سمية، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة لنيل متطلبات شهادته ماستر أكاديمي، 2013، ص 30

طرق انشاء المؤسسات نصف العمومية المختلطة

- الإنشاء من العدم: أي الاتفاق بين الطرفين للقيام بمشروع اقتصادي يتم تحديد أهدافه، حجمه، شروطها لمساهمة في رأسمالها من الطرفين، وغالبا لا تقل مساهمة الطرف العمومي ومدة حياته... الخ ويتمعن 51 بالمائة في رأس المال، لأن القرارات تؤخذ على أساس عدد الأصوات والتي تقدر بدورها بعدد الأسهم في رأس المال لكي تبقى المؤسسة مختلطة، وتسير طبقا للأهداف العامة وللصالح العام إلا أن قاعدة المساهمة في رأس المال أكثر من النصف من طرف الدولة ليست نائية. نظرا لأن الدولة بوزنها الاقتصادي والقانوني تستطيع التحكم في تسيير هذه المؤسسة دون بلوغ حصتها النصف في رأس المال إذن بإمكانها إصدار قوانين أو مراسيم بموجبها تخضع لها المؤسسة المختلطة وهو ما نجده في عدة دول وحاليا في الجزائر إطار إصلاحات إعادة الهيكلة الاقتصادية، إذ دخل العديد من الخواص الأجانب في شركات مختلطة مع الدولة بأكثر من هذه النسبة.

أما الطريقة الثانية لوجود هذه الشركات هي :

- التأميم: وبموجب هذه العملية تستطيع الدولة حيازة جزء من رأسمال مؤسسة خاصة ويتم غالبا تعويضه للجانب الخاص، وتخضع هذه الطريقة لنفس القاعدة لنسبة امتلاك رأسمال ولنفس الأسباب، وهناك عدة أشكال من المؤسسات المختلطة والعمومية المسيرة بعقد مع القطاع الخاص أو بالتأجير... الخ، وهي موجودة في العديد من الدول المتطورة وفي الجزائر وهي تسعى حاليا لتوسيعها.

الفرع الثاني: مراحل تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية

منذ استقلال الجزائر سنة 1962 ومنذ انطلاق العمل التنموي خصوصا 1967 وموضوع تنظيم الاقتصاد الوطنية يطرح على بساط التفكير والتطبيق، وذلك بما يتوافق مع السياسة الاقتصادية المراد إنتهاجها من قبل السلطة العمومية الممثلة في الدولة، فكان نمط التسيير الذاتي والشركات الوطنية سنة 1963 والذي كان خاضعا لعلاقات التنظيم الاستعماري الكولوني، وثانيا نمط التسيير الاشتراكي للمؤسسات سنة 1971 وإعادة هيكلة المؤسسات سنة 1988 مع ما يسمى صناديق المساهمة، وسنتناول فيما يلي مختلف مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر

- فترة النظام الاشتراكي (من 1962 إلى 1980)

عرفت هذه الفترة عدة مراحل تبعا لنمط التسيير في كل مرحلة وهي كما يلي¹

1- مرحلة التسيير الذاتي (من سنة 1962 إلى 1965)

وهي نظام اقتصادي تحولت على إثره أراضي المعمرين إلى مزارع مسيرة منطرف جهاز تعاوني عمالي نظرا للرحيل الجماعي للأوروبيين، ولكن نقص الخبرة أدى بهذا النوع من التسيير الجماعي إلى الارتجالية، وبعد سنوات من التجارب بين هذا النظام الذي تخللته العديد من الثغرات ونقاط الضعف، وجب إعادة النظر فمبالإضافة إلى النتائج السلبية في مردودية هذا النظام والقائمين عليه.

2- مرحلة الشركات الوطنية (من سنة 1966 إلى 1970)

ودائما في تطبيق سياسة إعادة التنظيم للاقتصاد الوطني، تم تأسيس الشركات ذات الطابع الصناعي بعد انهيار أسلوب التسيير الذاتي، وقد احتلت هذه الشركات مكانة مرموقة في الاقتصاد الوطني وحظيت بدعم معتبر من طرفالدولة، لأنها أصبحت البديل بعد تأميم شركات توزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها والهيئات المالية والصناعية وغيرها مثل الشركة الوطنية للنسيج.

3- مرحلة التسيير الاشتراكي (من سنة 1971 إلى 1979)

بعد الإعداد لمختلف العناصر والمعلم الأساسية لمحيط المؤسسة الاجتماعي والاقتصادي، ووضع الشروط الضرورية للمؤسسة الاشتراكية تحول هيكلالمؤسسة الاقتصادية الوطنية وكذلك قانونها، لتصبح المؤسسة مسيرة تسييرا اشتراكيًا حسب قانون التسيير الاشتراكي، وتتميز بمميزات فيما يخص الإنتاجوالهيكل التنظيمي لأقسامها.

وحسب قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات تعرفالمؤسسة الاشتراكية بأنها المؤسسة التي يتكون تراثها من الأموال العامة، وهي ملكللدولة التي تمثل الجماعة الوطنية وتسير حسب مبادئ التسيير الاشتراكي. ويتخذ تسيير ومراقبة المؤسسة وجهتين أحدهما يتم من قبل جهات خارجية طبقا لنظام التسيير والتوجيه المركزي في الاقتصاد الموجه والثاني داخلي ويشترك فيه العمال.

4- فترة إعادة الهيكلة المالية والعضوية²:

مع التطورات التي عاشتها المؤسسة الجزائرية المتميزة بالضخامة والتعقيد في الإدارة في تلك الفترة، والعراقيل التي شهدتها نظام التسيير الاشتراكي، وصلتالمؤسسة نقطة كان فيها اتخاذ إجراءات وحلول للخروج من الصعوبات والمشاكلالتي تراكمت عبر سنين، وكانت لها عدة أسباب وبمشاركة عدة أطراف خارجية عن المؤسسة في كثير من الأحيان.

لمياء درامشية ، المركز الجامعي أحمد زبانة، غيليزان، فاطمة بلقاسمي، جامعة محمد بن أحمد، وهران 2، المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر-دراسة تأصيلية، ص4-5-6
الطبيب داودي، ايمان بوسنة، المؤسسة العمومية الاقتصادية في مواجهة اقتصاد السوق، كلية العلوم الاقتصادية -جامعة محمد خيضر بسكرة- مجلة البحوث والدراسات، العدد8، 2009، 138-139

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

وقد مرت إعادة الهيكلة بمرحلتين متداخلتين تبدأ من فيفري 1981 إلى غاية نهاية 1982، وعرفت هذه الفترة تجزئة للمؤسسات الكبرى الضخمة إلى وحدات صغيرة حسب معايير معينة، بهدف التحكم أكثر في إدارة المؤسسات واستغلال العقلاني لمختلف الموارد الوطنية وهذه المعايير هي:

التوزيع الجغرافي لإدارات المؤسسات العمومية والتخصيص وتحديد النشاطات على أساس المنتجات الوطنية للنسيج إلى عدة مؤسسات للقطن والصوف للحزير، ولكل مؤسسة مديرية ومجملا لمديريات كانت موزعة جهويا عبر أنحاء الوطن، وقد وصل عدد هذه المنشآت إلى 348 منشأة جديدة خلال نهاية هذه الفترة.

كما صاحبت هذه العملية تدعيما ماليا في محو جزئي للديون وتحويل قروض الاستغلال إلى طويلة تتحملها الخزينة العمومية، عرفت بإعادة الهيكلة المالية وكان الهدف منها هو تطهير حسابات المؤسسة وإعطائها رأسمال اجتماعي والسماح لها بالنمو مستقبلا

أما المرحلة الثانية من إعادة الهيكلة والتي تنطلق مع نهاية 1982 وهي تتعلق بالمتابعة لتطبيق إعادة الهيكلة لمختلف المؤسسات لتحضير ظروف نشاط عادية للمؤسسات (تنظيما إدارية، تكوين المقرات الاجتماعية...)

5- فترة استقلالية المؤسسة العمومية (بعد 1988) :

إن استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية بدأ الحديث عنها بعد سنة 1988، وتم وضع المعايير التي تعتمد عليها في عملية تقرير كيف تدخل الدولة إلى مرحلة الاستقلالية وكذلك وضع الهياكل التي تسهل عملية التسيير للمؤسسات في ظل الاستقلالية.

غير أن المؤسسات العمومية لم تحصل على استقلاليتها مباشرة بعد صدور القانون رقم 88/01، وتم الإعداد إلى تلك العملية بتطهيرها ماليا فهي لم تكن آنذاك تتوفر على أموال خاصة إطلاقا، في حين أن معظمها سجل مبلغا سلبا بجانب الأموال الخاصة، وعليه فقد قامت الحكومة بعملية التطهير المالي لها وذلك بمسح العديد من ديونها وشراء جزء آخر وتأجيل دفع جزء ثالث بالإضافة إلى تعويضات

عن الخسائر الناجمة لانخفاض أسعار صرف الدينار كما طلبت من المؤسسات إعادة تقييم استثماراتها.

فعملية الاستقلالية قد أرجعت عملية الإصلاحات التي تتمحور أساسا حول المؤسسات العمومية لاقتصادية في الوصول إلى نتائج مرضية والمنظمة من خلال كافة مراحل الإصلاح. فوجدت الحكومة نفسها أمام خيار لا بد من المرور إليها خصوصية المؤسسات العمومية الاقتصادية.

المطلب الثاني : أنواع المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصائصها:

تختلف أنواع المؤسسة العمومية باختلاف النشاط الذي تقوم به وهذا ما سوف نتطرق إليه من خلال الآتي:¹

1- المؤسسة العمومية الاقتصادية:

هي شركات مساهمة أو شركات محدودة تملك الدولة أو الجماعات المحلية فيها بصفة غير مباشرة جميع الأسهم أو الحصص وتنشأ عن طريق:

- قرار من الحكومة عندما يتعلق الأمر بتطوير أنشطة أولوية أو فروع جديدة ذات أهمية إستراتيجية.
- قرار كل جهاز لاسيما الأجهزة التابعة لصناديق المساهمة .
- قرارات مشتركة صادرة عن مؤسسات عمومية اقتصادية أخرى تتخذها الأجهزة المؤهلة لهذا الغرض طبقاً لقوانينها الأساسية الخاصة بها.
- تكون عن طريق معاهدة دولية مقررة شرعاً على إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية من القانون العام.
- كما أن الدستور الجزائري أجاز للبرلمان بإنشاء مؤسسات وهذا في إطار الميادين التي يخصصها له لكنه لم يحدد نوعها.

2- المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري:

ولدت المؤسسة العامة الصناعية والتجارية عن المؤسسة العامة الإدارية في حين لم تكن الدولة الليبيرالية إلا دولة دركية كانت تكتفي بالقيام بالوظائف الإدارية وبحفظ النظام ولا تتدخل في الحياة الاقتصادية المحفوظة للمبادرة الخاصة وكان إحداث المؤسسات العامة الإدارية كافياً للقيام بأعباء مهمات الدولة الليبيرالية التقليدية هذه.

ولكن مع التطور الاقتصادي والاجتماعي وخاصة بعد أزمة 1929 والحرب العالمية الثانية دفعت الدولة الليبيرالية للتدخل بممارسة نشاطات ذات الطابع الصناعي والتجاري وبدا أن صبغة المؤسسة العامة الإدارية لم تعد تتماشى وهذه المهمة الجديدة أي مهمة النشاط ضمن اقتصاد السوق ليجب لصيغة المؤسسة العامة الصناعية والتجارية التي تعتبر ولادتها بداية ما يسمى عادة بأزمة مفهوم المؤسسة، وتمارس المؤسسة العامة الصناعية و التجارية نشاطات ذات طبيعة خاصة تشبه المؤسسة العامة الإدارية من بعش الوجوه، وتختلف عنها من وجوه أخرى جاء إنشاؤها في المادة 44 من القانون 88/10.

3- المؤسسات العمومية الإدارية :

¹المادة 44 من القانون 01-88

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

حسب ما نصت عليه المادة 43 من القانون 88/01 هي مؤسسات تخضع للقانون العام، كما تخضع للقواعد المطبقة على الإدارة ولبداً التخصص. ونشاطها غير تجاري و غير مريح و العاملون فيها هم من الموظفين أو الوكلاء العاملين وعقودها الإدارية والمنتفعون منها يكونون في وضع شرعي و تنظيمي. أما بالنسبة لميزانية المؤسسة العامة الإدارية هي جزء من الميزانية العامة للدولة و تخضع للدولة و تخضع لقواعد الميزانية والمحاسبة العامة.¹

4- المؤسسات الفلاحية:

وتجمع المؤسسات المخصصة في كل من الزراعة بمختلف أنواعها و منتجاتها، وتربية المواشي حسب تفرعاتها أيضاً، بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري، و غيرها من النشاطات بالأرض والموارد الطبيعية القريبة إلى الاستهلاك، عادة ما تضاف إليها أنشطة المناجم لتصبح جميع هذه المؤسسات ضمن القطاع الأول ككل.

الفرع الثاني: خصائص المؤسسات العمومية الاقتصادية :

جاء نظام المؤسسة العمومية الاقتصادية، مواكبا للتطورات التي حصلت في علاقة الدولة بالاقتصاد، أي دور الدولة لهذا فهي تتميز بعدة خصائص أساسية نذكر منها:²

1- هي شركات تجارية: حسب المادة الأولى من الأمر رقم: 04-01، حددت شكلين يمكن أن تتخذهما، إما شركات مساهمة وإما شركات ذات المسؤولية المحدودة، ينتج عن هذا خضوعها للقانون التجاري، فيما يخص الشروط القانونية لتكوين هذه الشركات وكذا القوانين الخاصة التي تحكم النشاط الاقتصادي أو التجاري.

2- الدولة تمتلك كل أو أغلبية المال، فهي من ضمن القطاع العام في الدولة، حيث تكون أغلبية

الحصص ملك الشخص العام، وهي الدولة في حالة الشركات الوطنية، بينما تكون شركات محلية

تلك الشركات التابعة للجماعات الإقليمية أي الولاية والبلدية، كما تعتبر شركات ذات اقتصاد

مختلط في حالة وجود شريك وطني أو أجنبي، يملك على الأكثر 49% من رأس المال.

وتكتسب المؤسسة الاقتصادية صفة العمومية إذا توافر مايلي:

3- أن تعود ملكيتها للسلطة العمومية، مركزية كانت أو محلية وذلك بحصة تفوق 50%

4- أن توضع تحت رقابة السلطة المالكة، التي يرجع إليها تعيين هيئة التسيير العليا واتخاذ القرارات

الهامة.

5- أن تنشأ بهدف الوصول إلى أهداف عمومية قد تكون متعددة الأبعاد.

6- أن تمارس هذه المؤسسات نشاطات ذات طابع صناعي وتجاري وتحدد أهداف الإستثمار والربح

¹ المادة 43 من القانون 01-88

ص34-35 إيمان بغدادي، تطبيق قانون المنافسة على المؤسسة العمومية الاقتصادية، مجلة التحولات الاقتصادية، المجلد 01، العدد 02، جامعة قسنطينة،²

وتسوق ما تنتجه على شكل سلع وخدمات.

وللمؤسسات العمومية شخصية قانونية، يترتب عنها الاستقلالية المالية والإدارية، لأنها تملك الشخصية المعنوية، تتحصل على أموال نتيجة لأنشطتها التجارية، هذه الأموال تمثل ثمن الخدمة. أو السلع المقدمة، وهي تتمتع بذلك الاستقلالية في التسيير، هذا لغرض تحريرها من الإجراءات الإدارية البيروقراطية، والمؤسسات العمومية الاقتصادية عكس المؤسسات العمومية الإدارية، والتجارية والصناعية، لامتياز بميزة التخصص، فهي تمارس أنشطة تجارية وتسعى إلى تحقيق الربح.

المطلب الثالث : وظائف المؤسسات العمومية الاقتصادية وأهدافها :

الفرع الأول : وظائف المؤسسة العمومية الاقتصادية¹:

للمؤسسة مجموعة من الوظائف التي تكتسي أهمية بالغة للقيام بنشاطها، حيث تتلقى مدخلاتها من المحيط في شكل مواد أولية، طاقة، معلومات ... ثم تحويلها إلى مخرجات في شكل منتجات مادية وخدمات موجهة للسوق، وسنتطرق إلى أهم الوظائف داخل المؤسسة.

1- الوظيفة الإدارية:

تسعى الإدارة العليا للمؤسسة للوصول إلى الأهداف المسيطرة وبلوغ هذه الأهداف يتوجب عليها القيام بمهامها على أكمل وجه على مستوى التخطيط، التوجيه، الرقابة والعمل على التنسيق الأمثل بين هذه المستويات، وهذا ما يؤدي حتما إلى تحقيق النجاح لها. تعمل الوظيفة الإدارية في المؤسسة على وضع أهداف معقولة قادرة على تحقيقها عن طريق الوسائل المتاحة، وهذا ما يعكس بشكل أو بآخر قدرة المؤسسة على التخطيط (الإدارة)

2- وظيفة إدارة الموارد البشرية :

أي أن المؤسسة سواء كانت عمومية أو خاصة فإنها لا تخلوا من قسم يمارس وظيفة إدارة الأفراد، وهي تمارس وظائف تتعلق بالحصول على القوة العاملة في المؤسسة وجعلها قادرة وراضية ومتعاونة على تنفيذ الأعمال، يستلزم ذلك القيام بأنشطة مختلفة منها:

- تعيين العاملين وتدريبهم وكذا تحفيزهم وترقيتهم؛

- الاعتناء بكافة الخدمات الاجتماعية اللازمة لعمال المؤسسة؛

- الحفاظ على علاقة طيبة بين المنشأة والعاملين فيها.

3- وظيفة الإنتاج:

هي الوظيفة المكلفة بتصنيع المنتجات المطلوبة في السوق كما يتطابق مع المواصفات والشروط التي تحددها إدارة هندسة الإنتاج، ويتمثل هذا النشاط في كمييتين أساسيتين هما:

عثمان باشا كريمة، اليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، مستغانم، 2015، ص44-

46¹

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- الصنع : هو تحويل المواد الأولية بغرض الحصول على منتجات جاهزة للاستهلاك أو الاستعمال.

- التركيب : هو ضم القطع النصف المصنعة والتأليف بينهما للحصول على منتجات أخرى للاستهلاك ومن الجهة الاقتصادية يمكن اعتبار الإنتاج على أنه عملية تحويل المدخلات المادية إلى مخرجات صناعية بهدف الاستهلاك المباشر أو الغير المباشر .

4- وظيفة التموين:

التموين من الوظائف التي ينطلق بها مختلف العمليات وأنشطة المؤسسة والتموين كمجموعة من المهام والعمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج المؤسسة وخططها وهذا يعني أن التوفير بالشراء أو الاحتياط بعناصر المخزون من أجل تنفيذ البرامج الخاصة بنشاط المؤسسة سواء البيعية أو الإنتاجية في إطار متناسق وفي الوقت المناسب .

وتكمن مهام هذه الوظيفة في:

- اختيار الموارد المناسب؛

- تحديد طريقة الشراء أو التوريد المناسب؛

- تقديم الطلبات للموردين ومتابعتها.

5- وظيفة التسويق:

يعرف التسويق على أنه أحد الوظائف التي تقوم على إنتاج السلع والخدمات التي تشبع حاجات الاستعمال لها أو تلك السلع التي توزعها بشكل يؤدي إلى توافرها بين يدي المستهلك في الزمان والمكان المناسبين، وتقوم الوظيفة التسويقية على المزج بين أربعة عناصر أساسية هي كما يلي:

- السلعة

- التسعير

- التوزيع

- الترويج

6- الوظيفة المالية:

الوظيفة المالية في تعريفها البسيط هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة، وفي إطار محيطها المالي بعد تحديد الحاجات التي نريدها من الأموال من

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

خلال برامجها وخططها الاستثمارية، وكذا برامج تمويلها وحاجاتها اليومية وهذا باختيار أحسن الإمكانيات التي تسمح لها بتحقيق نشاطها بشكل عادي والوصول إلى أهدافها في جوانب الإنتاج والتوزيع.

وتقوم الوظيفة المالية بالسهر على اختيار الميزج المالي الملائم من أموال خاصة أو تمويل ذاتي أو ديون بمختلف استحقاقها والذي يحقق لها أحسن مردود وبأقل تكاليف ممكنة.

إذن فالوظيفة المالية هي البحث عن الأموال بكمية مناسبة وبتكاليف ملائمة وفي وقت مناسب والسهر على إنفاقها بالطريقة الأحسن لتحقيق أغراض المؤسسة وينحصر دور هذه الوظيفة في عدة دوائر أساسية:

- دائرة الدراسات المالية والإحصائية؛

- دائرة الحسابات المالية؛

- دائرة حسابات التكاليف؛

- دائرة المرتبات .

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة العمومية الاقتصادية

1- الأهداف الاقتصادية¹

- تحقيق الربح

لا يمكن أن تنشأ مؤسسة بدون تحقيق ولو الحد الأدنى من الربح التي يعطيها إمكانية رفع رأسمالها أمام المؤسسات الأخرى في نفس الفرع أو القطاع الاقتصادي للحفاظ على مستوى معين من نشاطها واستعمال الربح المحقق لتسديد الديون أو مؤونات لتغطية خسائرها أو أعباء مفاجئة لذا فيعتبر الربح من بين المعايير الأساسية لصحة المؤسسة الاقتصادية

- تحقيق متطلبات المجتمع

إن تحقيق المؤسسة لنتائجها تمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها وتغطية تكاليفها، وعند القيام بعملية البيع وهي تغطي الطلبات الموجودة بها على جميع المستويات فيمكن القول أن المؤسسة الاقتصادية تحقق هدفين في نفس الوقت تغطية طلب المجتمع وتحقيق الربح حيث يعتبر في الأول وسيلة استمرار نشاطها وتوسيعها من أجل تلبية حاجات متجددة.

2- الأهداف الاجتماعية

- الأجور

¹ محمد إبراهيم عبيدات، فايز الزغبي، أساسيات الإدارة الحديثة، دار النشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997، ص 20

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

إن الأجر الذي يتقاضاه العامل مقابل أداءه يعتبر حقا مضمونا قانونا وشرعا إلا أن هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسات وغالبا ما تحدد القوانين من طرف الدولة تضمن للعمال مستوى من الأجر يسمح له بتلبية حاجاته والحفاظ على بقائه وهذا ما يسمى " بالأجر الأدنى المضمون "

- تحسين مستوى معيشة العمال

إن التطور الثقافي والتكنولوجي السريع يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغباتهم المتزايدة باستمرار هذا ما يدعوا إلى تحسين وعقلنة الاستهلاك وتوفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعمال من جهة وللمؤسسة من جهة أخرى .

- التأثير على العادات الاستهلاكية

تقوم مؤسسات بتقديم منتوجات جديدة واستعمال الإشهار والدعاية للتأثير على أذواق المستهلكين سواء المنتوجات قديمة أو منتوجات غير موجودة في السابق وهذا ما يجعل المجتمع يكسب عادات استهلاكية غير صالحة أحيانا إلا أنه غالبا ما تكون في صالح المؤسسة مثلا " التبغ "

- تجهيز العمال وتأمينهم

تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي والتأمين ضد حوادث العمل وتوفير مساكن وتعاونيات استهلاكية ومطامح لتوجيه جهودهم " العمال " نحو هدف المؤسسة

3- الأهداف الثقافية والرياضية :

- توفير وسائل الترفيه:

وذلك بتوفيرها كالكتب والقيام بالرحلات والأنشطة إلى غير ذلك من النشاطات لصالح العمال وأبنائهم وهو ما يؤثر على الجانب الفكري للعمال

- تكوين العمال

إن التطور السريع الذي شهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها يستدعي المؤسسة تدريب عمالها الجدد للتعويض والتكيف من استيعاب هذه التكنولوجية بالإضافة إلى استمرار تكوين العمال القدامى الذين يجدون أنفسهم أمام الآلات لا يستطيعون تشغيلها، وكذا تكوينهم على أساليب الإنتاج والتوزيع الحديثة وهو ما ينعكس على الاستعمال العقلاني للموارد داخل المؤسسة وينسجم مع السياسة الاقتصادية والاجتماعية للبلد.

وهناك الكثير من المؤسسات التي تهتم بالجانب الرياضي لتخصيص وقت معين ومحدد لهذا النشاط مثل ما نجد في المؤسسات اليابانية وهذا له دور تحفيز وتجديد النشاط لدى العمال حتى يخرج من الروتين والملل الذي يسببه أحيانا المال .

4- الأهداف التكنولوجية

- البحث والتنمية

هنالك مؤسسات كثيرة تخصص نسبة هامة من الأرباح لتطوير وسائل وطرق الإنتاج بطريقة علمية نظرا للمنافسة السائدة بين المؤسسات بغرض رفع المردودية

- المساهمة في السياسة الوطنية في مجال البحث والتطوير التكنولوجي

وهذا بالتنسيق مع العديد من الجهات من منظمات وهيئات البحث العلمي والجامعات ، وكذا هيئات التخطيط الأخرى وذلك من أجل تحسين وتنسيق الجهود بين المؤسسات من خلال تطوير وإدخال الوسائل التكنولوجي

المبحث الثالث : مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة

إن المؤسسة تعمل على تحقيق أهداف و أغراض محددة وللقيام بتحقيق هذه الأغراض هناك واجبات و مسؤوليات لكل وظيفة تحدد من خلال الإدارة .

و تواجه الإدارة بطبيعة الحال ظاهرة وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و الأداء المرغوب فيه. لذلك يتطلب الأمر أن تقوم الإدارة بتحليل هذه الظاهرة بهدف التعرف على أسبابها من خلال التدقيق الداخلي الذي يعتبر كسلاح فعال تستخدمه المؤسسة للسياسات والخطط و الإجراءات الإدارية الموضوعة .

المطلب الأول : المدقق الداخلي ودوره في تحسين الأداء الإداري

1- طبيعة التدقيق الإداري :

في العادة تشمل خطة التدقيق الداخلي مراقبة التنظيم الإداري في المركز والفروع و نشاط العاملين فيه انتاجيتهم و متابعة تنفيذ القرارات الإدارية الصادرة عن المدير العام و التوصيات اللجان المختصة ودراسة التنظيم الداخلي و اقتراح أي تعديل أو تحسين يكون مفيدا أو ضروريا لتنظيم العمل فيه و تطويره و زيادة فعاليته و كفاءته في سبيل ذلك تقوم دائرة التدقيق فيما يلي:

- مراقبة وتدقيق حسن تطبيق نظام الموظفين و التعليمات المتعلقة بذلك ولا سيما من حيث الاجازات المرضية ،

نفقات المعالجة الطبية التي تتحملها المؤسسة و غيرها من الأمور الإدارية بشؤون العاملين في المؤسسة

- مدى انتظام العمل في الأقسام و فيما اذا كان غير موزع بالتكافؤ بين الموظفين و هل هناك تأخيرا في انجاز

العمليات و هل يعود إلى التقصير و الإهمال أو نقص في الجهاز

- مدى تقييد الموظفين بالتعليمات النافذة و تأديتهم لواجباتهم على أكمل وجه وكذلك دراسة نشاط العاملين

وانتاجيتهم و كفاءتهم و خبرتهم وجدانهم السلوكي

- مدى انضباط الموظفين و تقيدهم بالتسلسل الوظيفي

- مراقبة سلامة تنفيذ قرارات مجلس الإدارة و اللجان المختصة و التأكيد من أن هذه القرارات نفذت في الوقت

المناسب.¹

سعداني إبراهيم أحمد ، دور حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني ، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، 2008،

2- تعريف التدقيق الإداري :

التدقيق الإداري هو أداة تختبر و تفحص بصورة بناء الهيكل التنظيمي للمؤسسة أو أحد أقسامها أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي و يشمل الفحص اختيار الخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق و أساليب تنفيذ العمليات. و استخدام الموارد البشرية و المادية و ذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور و ما يترتب عنها من أخطاء في العناصر محل الفحص ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ومن التعريف الشامل يتضح أن طبيعة التدقيق الإداري تتمثل في ناحيتين :

- عملية فحص و تحليل و تقييم ينصب على الإدارة و ليس على الدفاتر و السجلات أو القوائم المالية .

- تهدف عملية الفحص و التحليل الى الترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط الضعف و اقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها إدارة المشروع بالكيفية التي تتناسب مع امكانية الإدارة و في الوقت المناسب كما أنها تسعى الى ابداء الرأي في مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها.

3- أهداف التدقيق الإداري :

هناك عدد من الأهداف تسعى المراجعة الإدارية إلى تحقيقها وهي :

- ابداء الرأي فيما كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة تمكن من تحقيق أقصى النتائج في ضوء أهداف المؤسسة مسبقاً؛

- معاونة الإدارة في ترشيد قدراتها عن طريق اكتشاف أوجه القصور و مشاكل و الأخطاء و اقتراح وسائل التصحيح الملائمة ثم امداد الادارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة إنجازها في المستقبل؛

- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة . مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار و تقييم أنظمة الرقابة المستخدمة¹.

4- نطاق التدقيق الإداري وأهميته :

- اظهار مواطن الضعف و عدم الكفاءة في كفاية أنشطة و عمليات المؤسسة و ذلك لتصحيحها و القضاء عليها بغرض ترشيد الموارد الاقتصادية

- تدقيق أهداف المؤسسة و كيفية تنفيذها سياسات الموضوعة لتنفيذ هذه الأهداف بغرض اقتراح أحداث و أنسب النظم و الإجراءات اللازمة لتنفيذ هذه الأهداف.

- مساعدة الإدارة في إنجازها لوظيفتها الرقابية من خلال فحص و اختباراتهم الرقابة المستخدمة و اقتراح ما يصح الثغرات في النظم الرقابية².

وترجع أهمية الاعتماد على جهاز التدقيق الإداري الداخلي إلى :

¹ عبد الفتاح الصحن، المراجعة الخارجية -موضوعات متخصصة-، دار النشر الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص154

² عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص22

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- حاجة الإدارة إلى الجهود التدقيق الأنشطة العديدة في ظل كبر الحجم المؤسسة وتعدد الفروع
- إن التدقيق الإداري يهدف إلى تحسين الكفاءة وزيادة فعالية العمل الإداري مما يجعل دوره الرئيسي هو خدمة الإدارة .
- إن التدقيق الداخلي كجهاز داخلي يساهم في تحقيق الرقابة الذاتية عن طريق الفحص و التقييم المستمر و مناقشة المشاكل و أسبابها مع المسؤولين عنها. مع محاولة إيجاد الحلول ولكن لتحقيق أهداف التدقيق الإداري بصورة فعالة يتطلب القيام بالتعاون بين المدقق الداخلي و مدقق الخارجي و يستند هذا الرأي الى المدقق الخارجي الذي يتمتع بالاستقلال كامل عن الإدارة ويمكنه ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة.

أما المدقق الداخلي فسوف يعمل على ترشيد القرارات الإدارية من حيث اظهار نقاط الضعف في الهيكل التنظيمي و الخطط و السياسات واقترح أفضل السبل لحلها وما يساعد المدقق الداخلي على ذلك أنه يعمل داخل الهيكل التنظيمي و لديه من المعلومات الكثير عن المؤسسة التي يعمل بها .

5- تأهيل المدقق الداخلي ودوره في المؤسسة :

لأن المدقق الداخلي يقوم بعمل له طبيعة خاصة تجمع بين نواحي إدارية و مالية و اقتصادية فإن تأهيله يتطلب أن يكون ذو طبيعة تتلاءم مع المدقق الإداري بحيث يجب أن يعد بطريقة تمكنه من القدرة على فهم الأحداث المتغيرات و المؤثرة في أنشطة المؤسسة فلا بد عند تأهيله أن يدرس مشاكل الأعمال و اتخاذ القرارات و التخطيط الإداري و النظم المحاسبية و الرقابية و أدوات و أساليب الاتصال ... الخ كما أن التدريب على تقديم خدمة التدقيق الإداري ضروري لاستكمال مقومات المدقق الإداري و هذا التدريب يتم في المكاتب متخصصة لأعمال التدقيق. كما أن التعليم المستمر و المستحدث من النظريات و الأساليب ضروري لكي يعمل المدقق على تحديث معلوماته بصورة مستمرة.

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤوليتها بتقديم الخدمات التالية .

- تحدي كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة :تقوم الإدارة بالتخطيط و التنظيم و الاشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف تتم تحقيقها.
- قابلية المعلومات للاعتماد عليها :يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة كاملة و مفيدة أن تكون قدمت في وقت المناسب حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- حماية الأصول : يؤكد المدقق الداخلي على الضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة و الحريق و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة.
- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية : يتحقق التدقيق الداخلي من أن المنتسب المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة والتعليمات و في حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.

6- الوصول الى الأهداف والغايات :

يتم وضع الأهداف والغايات لإجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما اذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة وتقع مسؤولية وضع اهداف المؤسسة على عاتق الإدارة العليا وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها .

7- منع واكتشاف الغش والاحتيال :

تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة و على المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش و لكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في النضر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الخ...¹

المطلب الثاني : مساهمة المدقق الداخلي في تقييم الأداء

يعتبر الهدف الرئيسي لنشاط التدقيق الداخلي هو قياس وتقييم و تقديم التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية كعملية مساهمة في الاستخدام الأثمل للموارد المؤسسة. فتطبيق نظام التدقيق الداخلي كمدخل لتقويم الأداء الكلي للمؤسسة يحقق مزايا هامة للإدارة منها:

- إن التقييم يشمل أوجه النشاط المختلفة للمؤسسة ولا يغفل شيئا منها.
- إن تقييم يتم على أساس الدراسة الفعلية و بيانات الميدانية و من تم فهو يعكس حقيقة ما يجري داخل المؤسسة
- إن هذا الأسلوب يمكن تطبيقه بواسطة مديري الإدارات أو الأقسام كل في مجال الذي يخصه
- إن تقييم و إن كان يعطي تقديرا عاما لأداء المؤسسة إلا أنه يوضع أيضا نقاط الضعف و التمييز فيها و من تم يساعد على تحديد أولويات الإصلاح و العلاج .
- لتحقيق تلك الفوائد يحتاج التدقيق الداخلي مجموعة من المتطلبات الأساسية والتي تجمعها فيما يلي:
- ضرورة اعتراف و قبول الإدارة العليا لفعالية و أهمية و التدقيق الداخلي؛
- تعريف فريق العاملين بالمؤسسة في أسلوب التدقيق الداخلي و قبول جميع الأفراد لهذه المعايير؛
- مناقشة الجهة محل التدقيق بغرض تحسين الأداء و إعادة توجيه الموارد و تصحيح المسارات المطبقة ؛
- مقارنة قيمة التدقيق الداخلي هذا العام مع نتائج الأعوام السابقة .

¹ رعد عبدالله الطائي، عيسى ققادة، إدارة الجودة الشاملة، دار البارودي العلمية للنشر والتوزيع، 2008، ص80

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

و يعتبر التدقيق الداخلي أيضا أداة من أدوات الرقابة السلوكية أي الرقابة من خلال الأفراد و يكون تأثير التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال العمل على تحفيز الأفراد في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرغوبة و تقليديا يهتم المثقفين , الداخليين بالنواحي المالية و المحاسبية و امتد نطاق التدقيق الداخلي يشمل النواحي التشغيلية حيث بشكل مباشر أو الغير المباشر فإن السجلات المحاسبية تعكس الأنشطة التشغيلية.

و يجب أن يتعامل المدقق الداخلي بشكل متوازن و مستقل مع كلا من النواحي المالية و النواحي التشغيلية . يجب أن يحقق المدقق الداخلي منافع و مزايا من وراء الربط و إيجاد علاقات بين كلا من النواحي التشغيلية و النواحي المالية¹.

المطلب الثالث: تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة وأدائها:

إن النتائج النهائية عند انتهاء عملية التدقيق تعتمد على النشاط الفعلي و الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها فالتدقيق الداخلي من أدوات الرقابة فهو يساعد الإدارة على متابعة و مراقبة كافة العمليات و أقسام و أنشطة المؤسسة و مخرجاتها تقرير أو تقارير تقد المجلس الإدارة أو لجان التدقيق فهذه المدقق الداخلي هو مساعدة الأفراد على أداء مسؤوليتهم بكفاءة لتحقيق هذه الغاية ليوفر لهم التحليل و التقييم و التوصيات و المشورة التي تتعلق بالأنشطة التي تم تدقيقها.

وعليه يتضمن التدقيق فحص و تقييم كفاية و فعالية الأداء يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص و تقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط والمعايير و السياسات الموضوعة الداخلية، و يعتبر هذا النوع من التدقيق الأداء هو تدقيق الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل السياسات والخطط أجزاء من نظام الرقابة الداخلية ، و من ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي تقوم به الإدارة و حتى يتمكن التدقيق الداخلي من بلوغ هدفه في مجال تقييم الأداء فإنه يتعين على المسؤولين عنه أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق الداخلي و تمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي لتقييم الإدارة ذاتها نظرا لأن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد.

ترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة و الفعالية و يتطلب القيام بها أهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي , فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.²

1- خدمات المدقق الداخلي للاستشارات الداخلية :

نظرا لخبرة المدقق الداخلي نتيجة تدقيقه لعدة عمليات مختلفة و فضلا عن خبرته في تفسير و تحليل البيانات المالية فإننا نجد أن الطلب على الخدمات المدقق في المجال الاستشارات الإدارية في تزايد مستمر وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم و تحسين و تطوير النظم الموجودة حاليا

تتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية:

¹ حمزة الهاشمي، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم، ص 53

² حمزة الهاشمي، نفس المرجع السابق، ص 54

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- نصح الإدارة و تقديم المشورة لها بخصوص تحليل و تخطيط وتنظيم و رقابة الوظائف مختلفة بتنظيم.
 - القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل الجوانب المحاسبية و الإدارية و إعداد التوصيات و اقتراح خطط البرنامج و تقديم المساعدة لتنفيذها
 - تقييم أو بالأحرى إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات و الإجراءات و العلاقات التنظيمية
 - تقديم الأفكار و المفاهيم الحديثة للإدارة .
 - تفهم احتياجات المؤسسة و تقديم خدمات التدقيق الداخلي لتلبية الاحتياجات.¹
 - تشجيع الالتزام بالمعايير و الإجراءات المهنية , و المعايير الأخلاقية للمهنة يجب أن تساهم مهنة التدقيق مساهمة كبيرة في هذه الخدمات الاستشارية التي تضمن لها القدرة على العمل في عدد من الأنشطة المتعلقة بالاستشارات الإدارية و هي :
 - تطوير المؤسسة و وضع سياستها : فنظرا لخبرة المدقق يستطيع أن يحدد نواحي الضعف والقوة و تقديم المشورة بشأن تكوين و تنظيم أي وظيفة في المؤسسة.
 - غدارة الإنتاج : و هنا يستطيع المدقق تحديد الآثار المالية للعمليات القائمة و تخطيط الإنتاج و سياسات المخزون و الرقابة عليها
 - نظم المعلومات الإدارية و معالجة البيانات: فنظرا لأن برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختيار الجوانب التنظيمية في النظم و المعدات الخاصة لمعالجة البيانات و كذلك الإلمام الكبير بالعمليات المحاسبية لأن المدقق تتوفر فيه القدرة و المعرفة في هذا المجال.
 - إدارة الموظفين و التعيينات : يستطيع المدقق أن يساهم بفعالية و كفاءة في اختيار العاملين في الحسابات كما أنه يستطيع الإسهام في تطوير السياسات العامة و الخاصة بالقوى البشرية و نظام دفع الأجور و الرواتب.²
- 2- مراحل خطوات الاستشارية الإدارية

1.2- تحديد المشكلة

و تعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة و هي تحديد المشكلة و الهدف من تقديم الخدمة و النتائج المتوقعة و العمل الذي ينبغي إنجازه .

2.2- انجاز المهمة أو الخدمة الاستشارية : و الواقع يحتم اتباع المراحل الفرعية التالية :

- تقصي الحقائق

- تحليل الحقائق

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص15
² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم-المبادئ-التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، دار الجامعة الإسكندرية، 2006، ص60

- صياغة الحلول و المقترحات

- التنفيذ

- تقصي الحقائق

إن الخطوة المتعلقة بتقصي الحقائق تحوز على جانب كبير من الأهمية الخطورة و ذلك نظرا لأن المدقق يتأكد من خلالها من صحة أو خطأ البيانات الأولية و ادخال التعديلات اللازمة .

- تحليل الحقائق

وتحتوي هذه الخطوة على تطبيق الحقائق و تحليل العلاقات و الأسباب و اجراء المقارنة و يعني بأن يتسم أسلوب المدقق بالجمع بين العناصر.

- صياغة الحلول و المقترحات و التوصيات

و تتمثل هذه الخطوة في صياغة الحلول و طرحها على الجهة المسؤولة بأسلوب منطقي و يتطلب إيجاد الحلول البديلة و اختيار الحل المناسب، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بخبرة و الابداع و القدرة على قياس البدائل المناسبة.

- التنفيذ

و تعد الخطوة الأخيرة و تمثل توزيع العمل و تحديد الزمن و التكلفة لكل عميل و إبداء النصح و التوجيهات إلى موظفي المؤسسة و توفير المساعدة اللازمة.

إن الخدمات الاستشارية تسمح لإدارة التدقيق الداخلي بالتركيز للتوصيل إلى أداء كفى و فعال للخدمات المهنية أي أن الخدمات تخلق منافع جوهرية الأقسام التدقيق الداخلي و المدققين الداخليين و منظماتهم و ذلك للتحسين المستمر لخدماتهم.

هناك علاقة وثيقة بين إدارة التدقيق الداخلي و تقديم الخدمات الاستشارية و قد أدى اختلاف دور مستويات التدقيق إلى ابتعاد التدقيق الداخلي عن وظيفة التدقيق المالي و مراجعة مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية أي أن الخدمات الاستشارية .

ففي بداية نشأة وظيفة التدقيق الداخلي وفق القائمة المسؤوليات لسنة 1947 كان هدفها هو تلبية متطلبات الإدارة، و مع ذلك فإن المعيار الأخير الخاص مسؤوليات المدقق الداخلي سنة 1990 كان قد حدد المدققين الداخليين سوف ينظر إليهم كفريق إداري يساعد الآخرين في إنجاز أعمالهم و ذلك لتحقيق هدف طويل الأجل و هو الرفاهية الشاملة للمنظمة و ربما يساعد على تحقيق ما تهدف إليه المؤسسات من خدمات و وظيفة التدقيق الداخلي.¹

المبحث الثالث : أثر التدقيق الداخلي على سير عملية إتخاذ القرار في المؤسسة

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 63-68

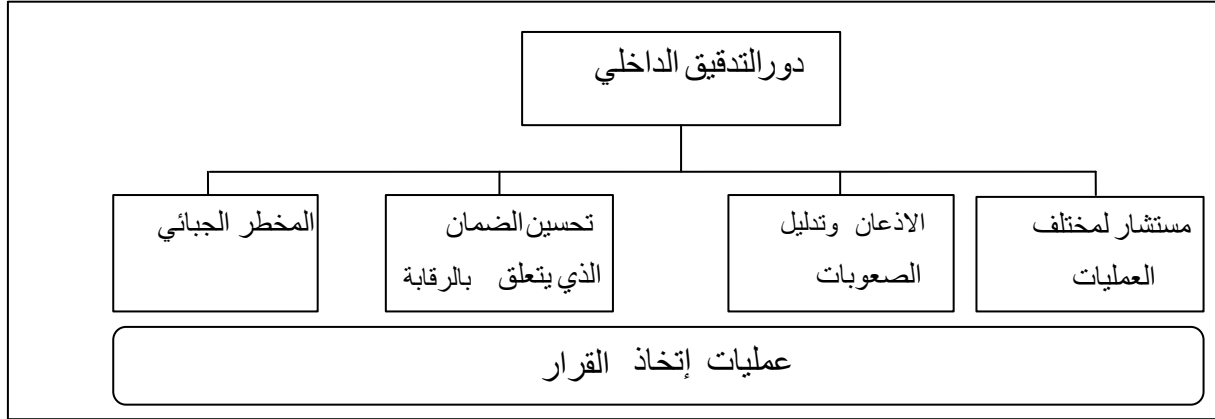
الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

يشغل التدقيق الداخلي حيزا كبيرا من اهتمام المديرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا وتحسينها، من ثم يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، ومن هذا يمكن القول إن التدقيق الداخلي يساهم في عملية إتخاذ القرار السليم.

المطلب الأول: طبيعة دور التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤسسة فيعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمليات وتحسينها، حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، يتلخص دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم 02 : طبيعة دور التدقيق في الداخلي



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، العدد الثاني، 2007، ص 76

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي فيها دور فإنه يتخللها عملية إتخاذ قرارات ومن ثم فإن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في عملية إتخاذ القرار السليم. الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجودة القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني أنه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح التساؤل التالي: لو عدنا إلى الوراء لوجدنا أن القرار الذي أخذنا كان الأفضل في ضوء المتغيرات التي كانت قائمة، إذا فإن هذا القرار يكون جيدا، على العكس من ذلك إذا قيل لو أخذ قرار آخر كنت النتيجة ستكون أفضل، عندئذ يكون القرار إما سيئا أو على الأقل لم يكن أفضل القرارات.¹

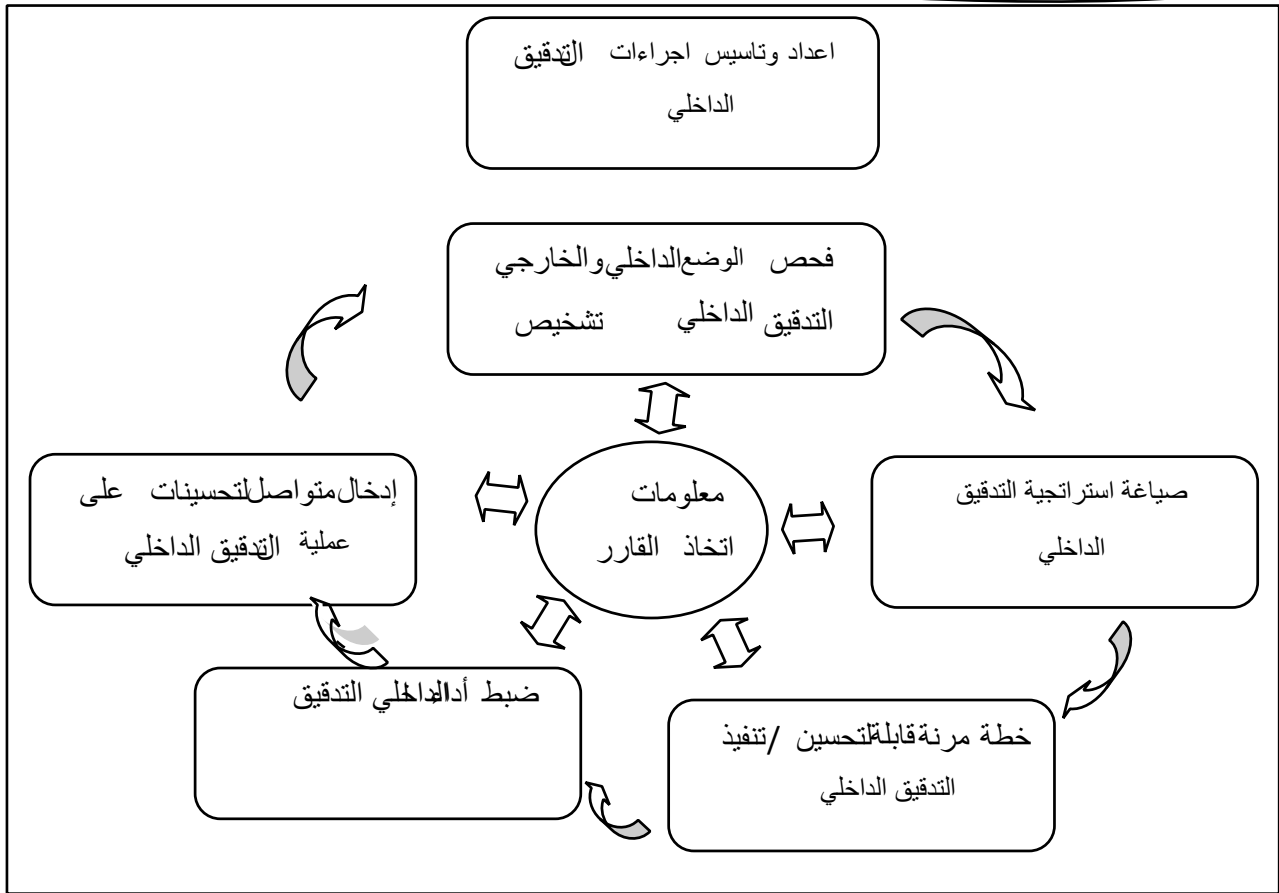
إن النظرة الخلفية وإن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعا، إلا أن هذه الطريقة معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره وفي ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور القرار، علاوة على الاتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله وإلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين.

إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم (ليس على القرار نفسه) بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقا لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة.

يلعب التدقيق الداخلي أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية إتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية، بالموازاة مع خطوات عملية إتخاذ القرار فإن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات كما في الشكل التالي

الشكل رقم 03 : دورة حياة عملية التدقيق

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 76



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 77

تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق الداخلي المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق، لتلبيها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة والقابلية لتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه، ليبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على إدارة التدقيق الداخلي وهذا بالاعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دوليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفاعلية¹

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار

يتم المساهمة في عملية اتخاذ القرار من خلال الدورة التي تناولناها سابقا حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على اختيار

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 77

أفضلها ... الخ. هذا يعني أن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار، والتي سوف نتطرق إلى كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي في كل مرحلة:

1- تحديد المشكلة

إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية، ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، والافتراض الأساسي عند تحديد المشكلة أن الحل متضمن في المشكلة، وأن التحليل العقلي الاستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه واكتشافه.

كما أن عملية إتخاذ أي قرار أصلها وجود مشكلة وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها، ولكن في نفس الوقت يجب التأكيد على أهمية الأهداف، حيث أن هذه الأخيرة هي التي تحدد طبيعة وحجم المشكلة، ولا يمكن تحديد طبيعة القرار، روتيني أم لا مبرمج أم غير مبرمج، من دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها.

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي، ومن ثم يمكن القول إنه يجب أن تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج أو غير مبرمج، ثم يتم تتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة، يمكن إعطاء مفهوم عام للمشكلة حتى يتسنى تحديدها فهي " عبارة عن موقف غامض في حاجة إلى تفسير.

مما سبق يمكن القول بأن وجود مشكل يعني وجود خطر يواجه المؤسسة، عليها أن تتصرف تجاه هذا الخطر، فتعتمد على الإقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية التدقيق الداخلي حول هذا المشكل (الخطر)، ويمكن عرض الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي للحد أو مواجهة أو تجنب (إتخاذ قرار) خطر ما.

هناك دور للتدقيق الداخلي في عملية إتخاذ القرار على جميع المستويات، وهذا من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجئ بها، بمعنى أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج (المحيط) أو الداخل، كما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه. ويتركز دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة لمواجهة خطر ما (مشكل ما) حسب درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب احتمال وقوعه من جهة أخرى. ولقد جاء معهد المدققين الداخليين الأمريكي من خلال أبحاثه التي يقوم بها واهتماماته بالتدقيق الداخلي في المؤسسة بنموذج تحليلي لكثافة الدور الذي من الممكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المختلفة داخل المؤسسة¹، ويأتي الشكل كمايلي:

الشكل الرقم 04 : نموذج كثافة (درجة تركيز) لتدقيق الداخلي

¹ أحمد نغاز، مقدم عبارات، مرجع سبق ذكره، ص 77-78

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

		خط متوسط	خطر مرتفع
مرتفع		زيادة الدور	دور كبير جدا كثافة شديدة للتدقيق الداخلي
الأثر		خطر قليل دور عام تدقيق عادي	خطر متوسط زيادة الدور
منخفض			مرتفع
		الاحتمال	

المصدر: أحمد نقاز، مقدم عيبرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 79

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن دور التدقيق الداخلي في مواجهة (تحديد واقتراح) الخطر في المؤسسة يزيد حسب عاملين أساسيين هما درجة احتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر إذا وقع، فإذا كان هناك احتمال قوي لوقوعه مع أثر بالغ يمكن أن يخلفه فإن دور المدقق الداخلي يكون كبيرا وهذا من خلال تكثيف التفصيل والتركيز) مهمة التدقيق. يبدأ هذا الدور من أول خطوة والتي تتمثل في تشخيص هذا الخطر (المشكل) والكشف عليه، ومن خلال الذي سبق نلاحظ مدى مساهمة التدقيق الداخلي في هذه المرحلة (تحديد المشكلة من مراحل عملية إتخاذ القرار

2- إيجاد البدائل

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معيناً، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح لنقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها، بل تصبح حقيقة لا بد من التسليم بها، ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل أن الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب.

تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل والإمكانات المتاحة لمتخذ القرار، والملائمة بدرجات متفاوتة فيما بينها لحل المشكلة محل القرار، وهذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ وإنما هي نتيجة التمحيص والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فيضمن بذلك التدقيق الداخلي التوريد السليم لهذه المعلومات، وهذا من خلال طبيعة عمل التدقيق الداخلي وأنظمة المعلومات، فتحديد البدائل الممكنة لا يمكن أن يكون دون دراسة شاملة وتشخيص مستمر للحالة الجديدة (المشكلة) وما هي الوسائل والإمكانات المتاحة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة، ومساهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الإقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.

3- تقييم وتقييم البدائل

إن تقييم وتقييم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبرى قبل صنع أي قرار، ذلك لأن تقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح أم لا في المستقبل، بمعنى أنه يتم تحديد أبعاد كلالبدال (سلبياته وإيجابياته) في حل ذلك المشكل، كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب غير السليمة، هذا في حد ذاته يشير إلى أهمية وضرة الأهداف التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة، فالهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة، فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية بحث ودراسة البدائل المطروحة. يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم واقترح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل .

4- اختيار البديل أو الحل الأفضل

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة (متاحة) مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار.

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة و الحنكة والخبرة والقدرة الذاتية المتخذ القرار على الاختيار السليم، تبقى أفضلية حل من الحلول على البقية مسألة نسبية بين البدائل المتماثلة، وتحكمها الاعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة إلا أنه مما يجب ذكره أن هناك اعتبارات أخرى سياسية واجتماعية واقتصادية قد تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد.

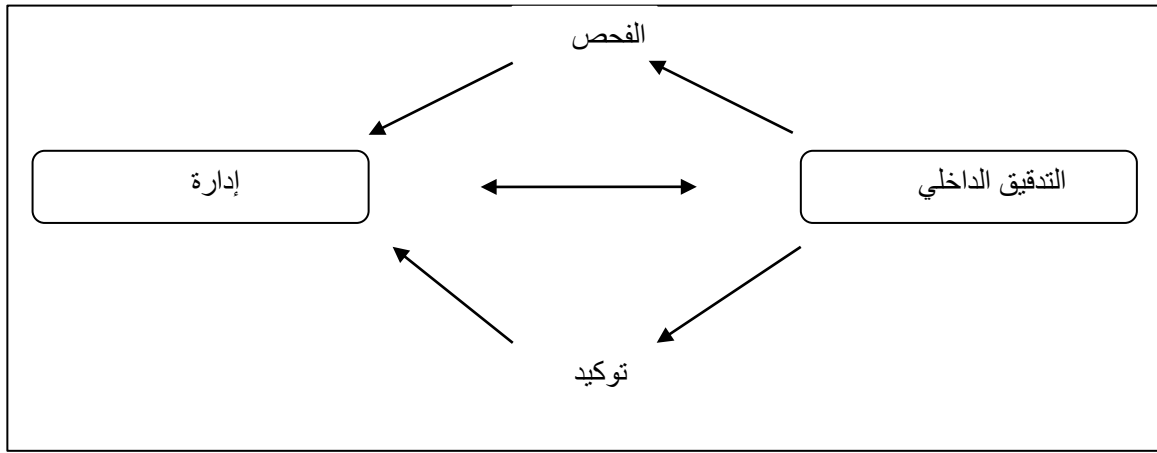
في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الإقناعات المستمرة على إختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من الجهات الأخرى غير التدقيق الداخلي.¹

فيكون بذلك للتدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في إختيار هذا البديل أو غيره (الأكثر ملائمة) ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 05 التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والادارة



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كاداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 80.

مما سبق نستنتج انه من الصعوبة بمكان أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات، وذلك لأن صانع القرار لا يستطيع الإلمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل، يعني ذلك أن إختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الاقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلية يعني البحث عن الأفضل، لذا كان لزاما على متخذ القرارات في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما يراه المدقق الداخلي حول مشكل ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة إلى البديل الأفضل.

5- تنفيذ القرار

بعد ما أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه على أرض الواقع، ولنجاح عملية تنفيذ القرار لابد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي:

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 80

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

- أن يكون القرار قابلاً للتنفيذ بالإمكانات الموجودة أي يلقي القرار حماساً ومساندة وتأييداً من قبل الذين يقومون بتنفيذه، أن يكون القرار واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، أن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به؛
 - إن خطوة تنفيذ القرار قد تكون أكثر المهمات استهلاكاً للوقت، وذلك يعود أساساً إلى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة، وعليه فإن القرار المحكم لن يكون ذا أهمية وجدوى ما لم يتضمن في طياته كيفية تنفيذه من الأساس إن نوعية القرار وإمكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار، ويمكن الحكم على جودة القرار أو عدمها بناء على المعايير الآتية:
 - قياس مدى اتفاق وانسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة؛
 - توقيت القرار؛
 - اعتماده وتجسيده لكمية المعلومات المثلى؛
 - تأثير صانع القرار على القرار ذاته.
 - ونلخص طريقة التنفيذ الناجح للقرار على النحو التالي:
 - عدم تعارض المصلحة؛
 - إيجابية عامل الخطر والمكافأة؛
 - كيفية ومدى فهم منفذ القرار والمسؤولين عن إيصال القرار للأخرين.
- مما سبق يمكن القول بأن القرار إذا لم يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قراراً على ورق فقط، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم صنعه والوصول إليه، قد يكون القرار المتخذ جيداً هو الأفضل، إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة، مما يؤدي إلى الحكم الأوليحول القرار المتخذ بأنه غير جيد وأن البديل الذي تم اختياره غير سليم، بينما يعود عدم ملائمة هذه إلى الطريقة التي نفذ بها، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة.

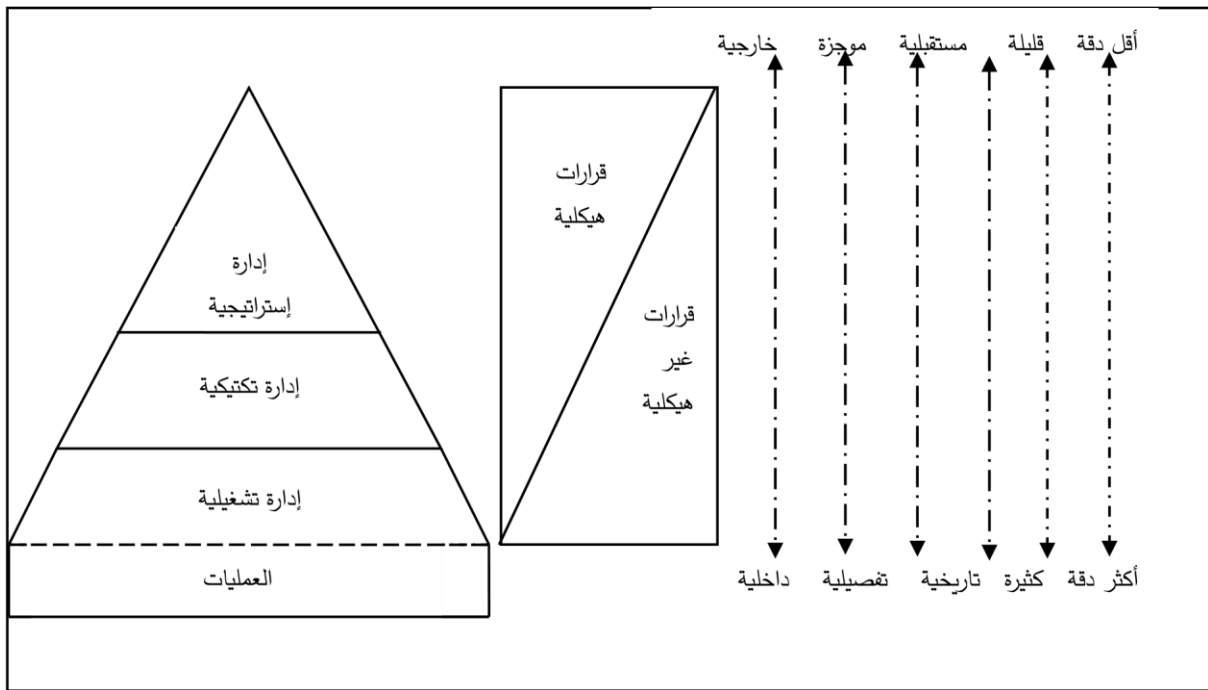
6- المتابعة والتقييم

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن، ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة، يجب إحداث تغييرات ربما في الحل الذي تم اختياره، أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها، ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم إختيار البديل الأفضل...، من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتوائي للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة. نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن للتدقيق الداخلي دورا أساسيا في كل خطوة، إلا أنه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الإدارة، حسب الطبيعة الهيكلية للقرار المتخذ،¹ وهذا حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 05: طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 82.

يتبين من الشكل السابق أن المستوى الإداري لمتخذ القرار ونوع القرار المتخذ يحددان خصائص المعلومات المطلوبة، التي على دائرة التدقيق الداخلي مراعاتها أثناء إعداد تقاريرها حسب كل نوع فتحتمل الإدارة الإستراتيجية إلى معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية الاستخدامها في التخطيط الإستراتيجي وللمساعدة على رؤية مستقبلية جيدة، وقد لا تكون معنية بالوقت والدقة الكاملة ومن ثم تفضل تقارير ربع سنوية عن التقارير اليومية، وهذا بوصف أغلبية القرارات المتخذة تكون هيكلية، على عكس المستويات الأخرى.

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 81-82

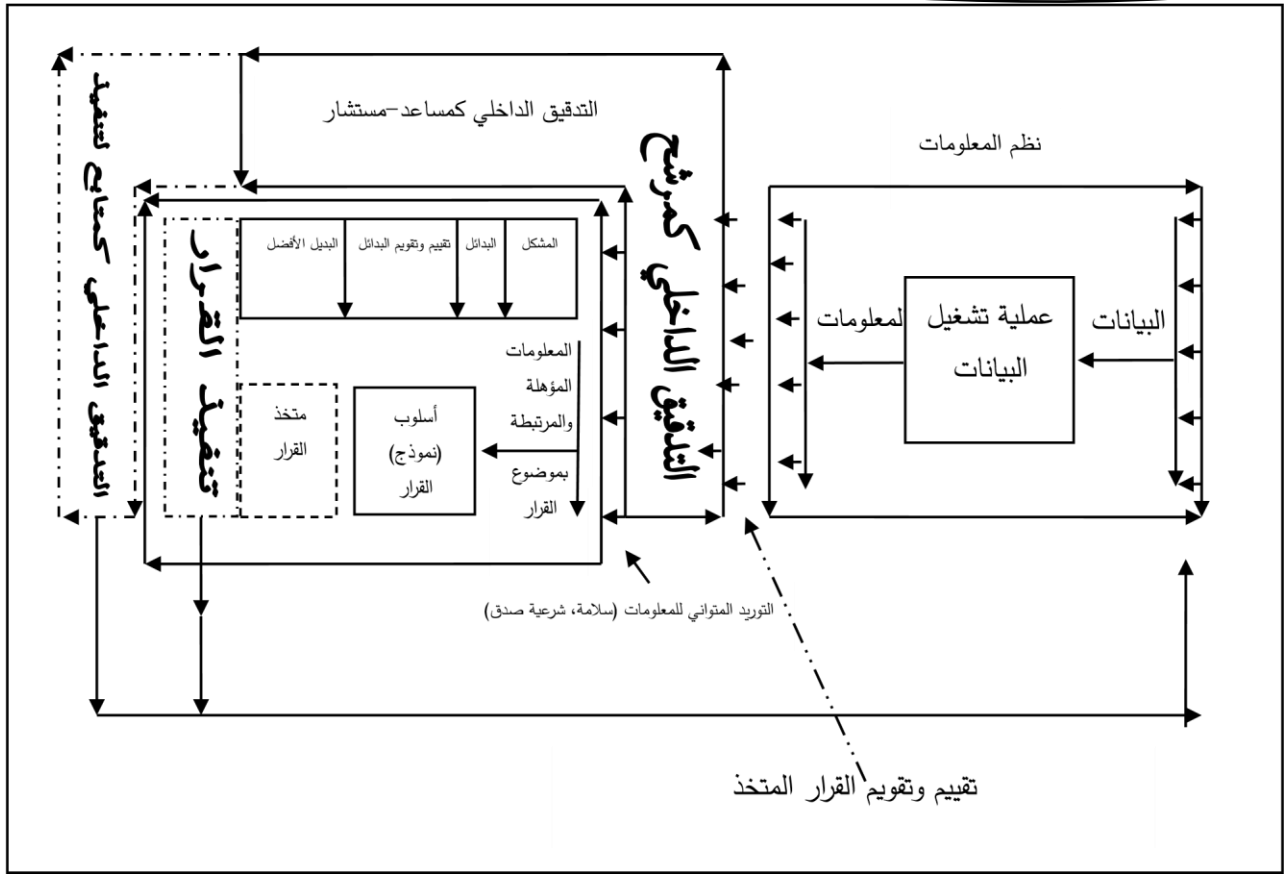
الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

أما الإدارة التشغيلية فتتخذ قرارات متعددة مع قصر الوقت المتاح أمامها، وبالتالي قد تحتاج إلى تقارير معلومات يومية حتى تكون قادرة على التفاعل في توقيت مناسب مع التغيرات التي تطرأ على الأحداث، كما تحتاج إلى معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب، وقد لا يعينها كثيرا القيمة التنبؤية للمعلومات.

أما الإدارة التكتيكية فإنها عبارة عن واسطة بين الإدارتين الإستراتيجية والتنفيذية، إذ أنها تساعد كل منهما على إتخاذ القرارات المناسبة، فهي بذلك تهتم بجميع المعلومات بنفس القدر من المقدرة والتأهيل ولا تهمل أي من المواصفات.

أما إذا أردنا إقحام التدقيق الداخلي كمرشح للمعلومة ومؤهل لها لتكون في مرتبة المعلومة الإدارية الصالحة لاتخاذ القرارات الإدارية، وكمساعدة أو مستشار في عملية إتخاذ القرار يمكن ملاحظة ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 06 : التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات



المصدر: أحمد نغاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 83

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الآلية التي يتم بها توليد المعلومة المؤهلة لاتخاذ القرار وهذا من خلال إنتاجها من نظام المعلومات داخل المؤسسة ليتم ترشيحها ورفعها إلى مستوى المعلومة الإدارية الصالحة لاتخاذ القرار وهذا بمساهمة من التدقيق الداخلي، كما يظهر هذا الشكل الآلية التي يتم بها استخدام المعلومة المؤهلة في عملية إتخاذ القرار وهذه الآلية المتمثلة في الخطوات السابقة الذكر في عملية إتخاذ القرار، كما يبين هذا الشكل مساهمة التدقيق الداخلي في خطوات إتخاذ القرار، بل يمتد إلى تنفيذ ومتابعة للقرار المتخذ، تبقي هذه الخطوات والآليات المختلفة في إتخاذ القرار في شكلها العادي أي في الظروف العادية، إلا أن هناك أمور أخرى يجب أن تأخذ بعين الاعتبار وهي مختلف العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة.¹

المطلب الثالث: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي

بما أن التدقيق الداخلي يعتبر من الإجراءات الضرورية الواجب تطبيقها من أجل الحفاظ على حسن سير العمل حسب الأهداف المرجوة وضمن الحدود القانونية ومن أجل التأكد من أن الموظفين والمدراء يقومون بواجباتهم ضمن الحدود المسموح بها وكما يمليه النظام الداخلي للمؤسسة هذا من ناحية.

¹ أحمد نغاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 81-83

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

ومن ناحية أخرى فإن إجراء تدقيق العمليات يعتبر كخطوة أولية يجب إتباعها من قبل المؤسسات والشركات الملزمة بإجراء تدقيق الحساباتها قبل وصول المدققين الخارجيين، ذلك كون عملية التدقيق الداخلي سوف تساعد على كشف أي قصور في نظام الرقابة الداخلي أو أي مشاكل محاسبية قد تعثر عملية التدقيق الخارجي أو تمنع المدقق الخارجي من منح المؤسسة رأيا مساندا لبياناتها المالية.. ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة:

1- خدمة التأكيد الموضوعي

هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.

2- الخدمات الاستشارية

وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها. وبالإضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي وهي:

- تزويد الإدارة بالتوجيهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي؛

- تقييم إذا ما كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة؛

- تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة.

ولقد حددت معايير الأداء المني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها، هذا بالإضافة إلى ما يلي:

- زيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط الاستراتيجيات وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ الاستراتيجيات؛

- تقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر؛

- تقويم وتحسين فاعلية الرقابة؛

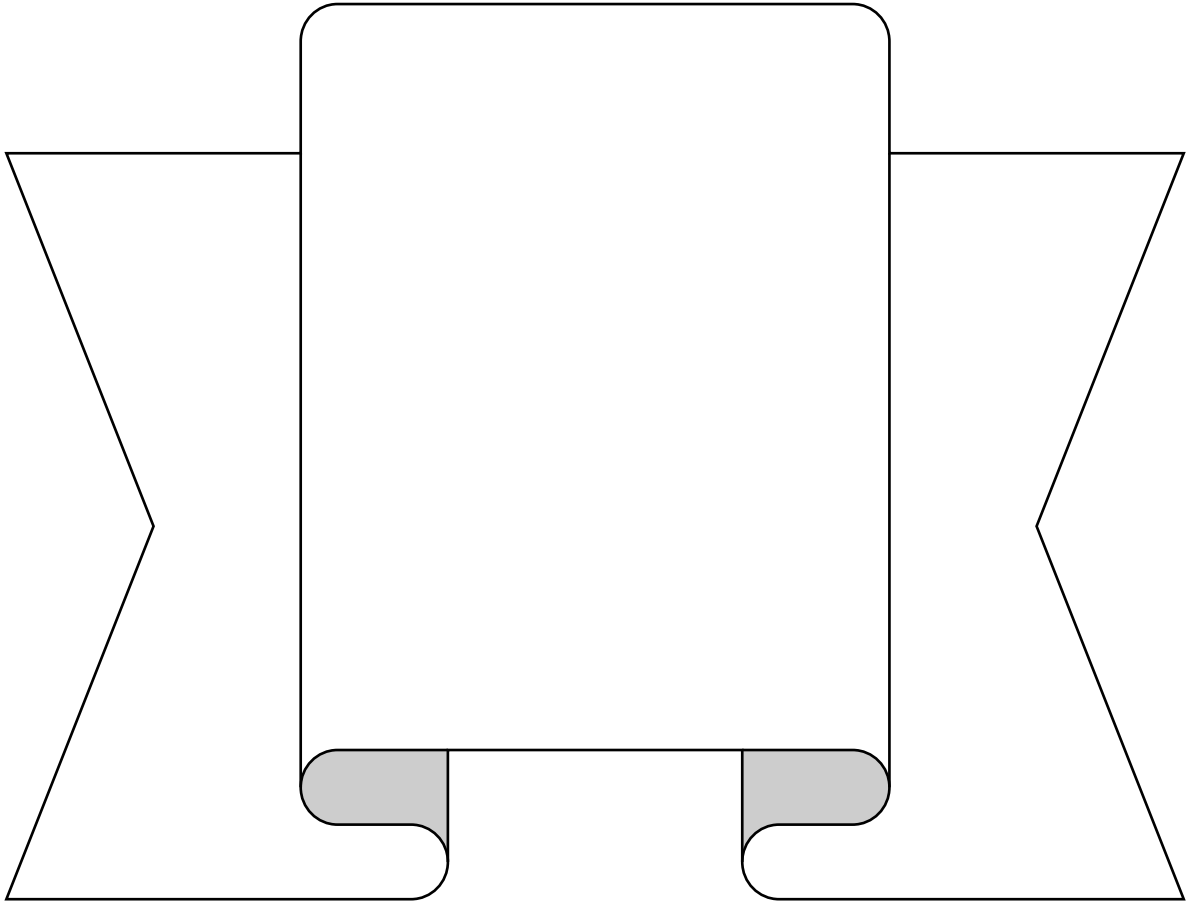
- تقويم وتحسين فاعلية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة ومراقبتها¹.

خلاصة الفصل

¹فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد خيضر-بسكرة- 2015، ص85

الفصل الثاني التدقيق الداخلي أثره ودوره في المؤسسة العمومية الاقتصادية

يحتل التدقيق الداخلي مكانة هامة في المؤسسة, فهو وظيفة ضرورية لتحقيق أهدافها لأنه يتناول الفحص و التقييم المنظم, فيقوم بتحسين و تقييم كفاءة أداء العمليات و الاشراف على الرقابة الإدارية تحسين الأداء على مستوى الوحدات التنظيمية من أجل مساعدة جميع أعضاء الإدارة على تأدية مهامهم بطريقة فعالة و ذلك من أجل ضمان السير الجيد للمؤسسة و زيادة فعاليتها و للوصول إلى درجة التحكم و ترقيتها لمكانة أفضل.



آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

تمهيد:

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل عملية اتخاذ القرار من الناحية النظرية والعملية حاولنا ابراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق الداخلي وأيضا عملية اتخاذ القرار وعلاقة بينهما، كما انه ومن خلال دراستنا للمؤسسة محل التبرص 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 كخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، لذا سوف يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مبحثين:

المبحث الاول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء مؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

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 كخدمات التجارة وخدمات الصيد البحري، لذا سوف يتم التطرق من خلال هذا البحث إلى لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم، أهدافه وخصائصه، والهيكلة التنظيمية لهذه المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة ميناء مستغانم

1- إنشاء ميناء مستغانم

قبل سنة 1830، لم يكن لمدينة مستغانم ميناء، وعلى طول الساحل بين صلامندر وخروبة كان موجود شاطئ شاسع على صخور ضخمة خطيرة على الإبحار وكانت تسمى هذه المنطقة بمرسى الغنائم والتي لقبت بها مدينة مستغانم في سنة 1833 وتعتبر البداية الحقيقية لميناء مستغانم حيث كانت التعاملات والتبادلات تجري مباشرة على الشاطئ وفي سنة 1840 تم بناء أول رصيف من الخشب تمهيد لبناء مستقبلها ومع الوقت ازداد عدد السكان وازدادت معه العمليات الخاصة في الحبوب، حيث بلغت سنة 1881 حوالي 24000 طن والحاجز بلغ 325 متر. أول مشروع لبناء الميناء يعود تاريخه إلى سنة 1832 ولكن الأشغال فيه بدأت سنة 1890 وانتهت سنة 1904 وفي سنة 1897 وصل طول الحاجز إلى 725 متر وطريق السكة الحديدية وصلت إلى الأرض المسطحة للميناء وأول طريق جنوب-غرب بدأ سنة 1898 كما انتهت الأشغال لأول مريرب سفن سنة 1904 وفي تلك الفترة لم يكن للميناء أرصفة.

بعد الحرب العالمية الثانية تم تجهيز الميناء بالمعدات ألى ان احتل المرتبة السادسة بالنسبة للموانئ الجزائرية الأخرى حيث يصدر كل المنتوجات الوطنية من خمور وحمضيات والصلصال والأغنام والأحصنة ويستورد المنتجات المصنعة والاستهلاكية وكذلك آلات التصنيع، وبعد الإستقلال ومع التخطيط الذي وضع لتطوير الميناء تم تطوير أعماله التجارية وهي:

- إنشاء مخزن للسكر قدرته الطاقوية 15000 طن وقد شرع العمل به في 1970
- شراء معدات كالرافعة وعربات لرفع الأشغال
- مكان وضع تحت خدمة سند جر السفن والذي خصص بسنتين ذات السعة 100 طن
- إنشاء حاجز في الماء للصيد ب120 متر في الطول وهذا في سنة 1987
- إنشاء أرصفة عائمة للصيد سنة 1987 طولها 93 متر
- في سنة 1996 تم تجديد آلات الإنتاج
- دخول الإقتصاد الوطني في مرحلة ركود سنة 1998 حتى سنة 2003 قامت المؤسسة بشراء آلات جديدة
- في سنة 2010 تم إنشاء مقر جديد للمؤسسة في طريق الإنجاز

2- تعريف و إنشاء مؤسسة ميناء مستغانم:

تأسست مؤسسة ميناء مستغانم بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82_287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982، ورثت المؤسسة إبتداء من شهر نوفمبر 1982 الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديوان الوطني للموانئ المنحل ONP

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

وكذلك تلك الخاصة بالشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلة أيضا SONAMA كما استندت إليها من جهة أخرى مهام القطر الموكلة من قبل الشركة الوطنية للملاحة CNAN

وفي 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الإستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن اسقرار في وضعيتها المالية ، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع إجتماعي إلى شركة عمومية إقتصادية/ شركة ذات أسهم رأس مالها يقدر ب 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة " الموانئ " SOGEPORT تحمل السجل التجاري رقم 01.B.88 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 01-88 و 03-88 و 04-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للمرسوم 101-88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 88-119 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988 والمرسوم 177-88 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988 .

وكل مؤسسة ميناء مستغانم انجاز كل العمليات التجارية، المالية ، الصناعية والعقارية ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

- بتاريخ 27 فيفري 2008 تم رفع رأس مال الشركة إلى 500.000.000 دج
- في شهر جانفي 2004 تم انشاء مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقبة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم ، وجدت هذه المؤسسة بموجب إنعقاد مجلس الحكومة في 13 أوت 2003 المكرس لبحث تسيير موانئ وملاجئ الصيد وبمقتضى القرار رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003 عن مجلس مساهمات الدولة الخاص بإسناد موانئ وملاجئ الصيد إلى شركة تسيير مساهمات الدولة 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 تسيير نشاط الصيد لميناء مستغانم وميناء صلامندر وسيدي لخضر

3- الشكل الجغرافي لمؤسسة ميناء مستغانم

يقع ميناء مستغانم من الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و 56° شمالا وخطي طول 00° و 05° شرقا ويحتوي على :

- كاسرة أمواج : بطول 1830 متر
- المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م
- الأحواض: ويتكون من حوضين :
- الحوض الأول : بمساحة مائبة تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6.77 متر و 8.22 متر
- الحوض الثاني: بمساحة مائبة تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6.95 متر و 8.22 متر
- أرضية التخزين: بمساحة 44.430 م
- الأرصفة: تحتوي على 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1296 م خطي مقسمة كمايلي :
- الرصيف الشمالي الشرقي : 117 م خطي (المحطة 0)
- رصيف الغرب : 412 م خطي (المحطة 3،2،1)

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- الرصيف الجديد: 217 م خطي (المحطة 8 و9)
- رصيف الإستقلال: 270 م خطي (المحطة 4 و5)
- الرصيف الجنوبي الغربي: 280 م خطي (المحطة 6 و7)
- مرآب الحاويات : بمساحة 15000 م وقدرة معالجة 15.000 حاوية سنويا
- مرآب السيارات : بمساحة 24000 م
- المخازن : عددها 16 مخزن بمساحة 7455 م ، تستخدم ثمانية مخازن لأغراض تجارية
- طرق المواصلات
- الطريق الأرضي: 4885 م خطي
- السكة الحديدية: 3747 م خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متحدة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية، نقل قصب السكر ...)

جدول رقم 02 : أرصفة ميناء مستغانم ومجال تخصصها

التخصص	عمق محطات الرسو	طول محطات الرسو	محطات الرسو	الأحواض	أسماء المحطات
--------	-----------------	-----------------	-------------	---------	---------------

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

الرصيف الشمالي الشرقي	الحوض	Y	80	4.50	سفن خدمة المرافئ
		O	117	6.77	زفت+بضائع مختلفة
الرصيف المغربي	الأول	1	139	7.62	سكر أصهب+بضائع مختلفة
		2	139	7.62	بضائع مختلفة
		3	134	7.62	بضائع مختلفة
الرصيف الاستقلال		4	135	7.62	حبوب+بضائع مختلفة
		5	135	8.17	حبوب+بضائع مختلفة
		X	80	5.00	سفن خدمة المرافئ
الرصيف الجديد	الحوض	NP1	108	7.98	سفن الأداء+بضائع مختلفة
		NP2	109	7.18	بضائع مختلفة
الرصيف سفن الأداء	الثاني	NP	69	6.20	سفن الأداء
الرصيف الجنوب الغربي		6	140	6.95	خمر غير موضب+بضائع مختلفة
		7	140	8.22	بضائع مختلفة
الرصيف الصيد		nE activite	430	4.50	سفن الصيد

المصدر: خلية التدقيق الداخلي لمؤسسة ميناء مستغانم

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الثاني : خصائص مؤسسة ميناء مستغانم وأهم الخدمات التي تقدمها

1- خصائص مؤسسة ميناء مستغانم

- موقع جيو استراتيجي هام

- وفرة طرق المواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية

- محطات رسو متخصصة لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة .

- إنشاءات متخصصة لمعالجة تاقلات الحبوب ، السكر....

- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة.

- حماية جيدة للبصائع .

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

- بنايات فوقية وتجهيزات وفق المتعاملين الإقتصاديين .

- إطارات وعمال مهنيون ومدربون على عملية الشحن والتفريغ .

- ساعات عمل متواصلة 24 ساعة / 24 ساعة و 7 أيام / 7 أيام .

2- أهم الأعمال والخدمات التي تقدمها مؤسسة ميناء مستغانم

يقدم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات ، الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري

- مزاولة عمليات القطر ، القيادة ، الإرساء وغيرها ...

- تسيير أملاك الدولة المينائية والإنشاءات الخاصة واستغلال وتنمية الميناء.

- إحتكار خدمات الشحن والتفريغ المينائية

- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية .

- القيام بكل العمليات التجارية المالية، الصناعية والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع

مؤسسة ميناء مستغانم .

- إرشاد السفن : تؤمنه ل 24 سا / 24 سا مديرية قيادة الميناء بثلاثة سفن وزورقي إرساء .

- قطر السفن : تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة issuer ذات قوة 1700 حصان.

- صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب OAIC

انشأت سنة 1986 على مساحة 4640 م سعتها 30.000 ألف طن وهي مجهزة بمصختين متحركتين بمعدل ضخ

300 طن من الحبوب / الساعة لكل منها.

- صومعة السكر

انشأت سنة 1971 على مساحة 5697 م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي ، اصبحت تسمى في ما بعد

شركة تكرير السكر ، تصل سعة الإستقبال لديها إلى 16000 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى

150.000 طن سنويا .

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

توقفت هذه المنشأة عن النشاط بموجب القرار رقم 85/05 الصادر بتاريخ 10 مارس عن مجلس مساهمات الدولة لصالح شركة الغرب للتصدير Sarl Ouest Import التابعة لمجموعة برجال الاي حصلت على عقد إمتياز من طرف وزارة النقل (التعليم رقم 21 الصادرة عن مديرية الموانئ بتاريخ 12 جانفي 2008) مع مراعاة التحديث والتشهير .

- محطة الزفت نפטال NAFTAL

أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524م، وهي مجهزة بثلاث أحواض ذات سعة 4700 طن وقدرة معالجة 30000 طن سنويا من الزفت.

اضيفت إلى مؤسسة ميناء مستغانم رحلات النقل البحري حيث باشرت أول رحلة في مارس 2016 من ميناء مستغانم إلى مدينة فالنسيا الإسبانية حيث تعد في إطار التجربة في إنتظار تطورها مستقبلا

-3 تحديات الميناء :

- محدودية عمق الأرصفة 8.22 م

- عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم 03 : معلومات عن محطات الإرساء .

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفقة عليها	قيمة النقص	مساحات للتخزين الحالية	المعايير المتفقة عليها	قيمة النقص
10	1296 م	1500 م	204- م	44430 م ²	200000 م ²	155570- م ²

المصدر: خلية التدقيق الداخلي لمؤسسة ميناء مستغانم

- غياب مرأب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي 2010-2014)
- مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري (157 زورق صيد حيث 43 منها خارج الولاية) مما أدى إلى تعطيل أربعة محطات إرساء من جملة عشرة .

-4 الانعكاسات السلبية

- طول المكوث المؤدي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ.
- تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى عراقيل إضافية للشحن
- صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد عراقيل إضافية للشحن والنقل
- إختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري

-5 مشاريع مستقبلية

1.5- مشروع مرأب الحريق : هو مركز لعبور المواد للخطيرة يسمح بمعالجة :

- المواد السائلة القابلة للإلتهاب ؛

- المواد الصلبة القابلة للإلتهاب ؛

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- المواد السامة ؛
- المواد المحرقة (الملهبة)؛
- المواد المذيبة ؛
- مواد خطيرة أخرى ؛
- أهداف المشروع :
- تأمين أحسن الظروف لعبور المواد الخطيرة ؛
- جلب تجارة البضائع المختلفة .
- التمويل :

انتهت مرحلة دراسة المشروع سنة 2005، وستطلق عملية إنجازه فور المصادقة على القرار المتعلق بالتحديد الجديد لحدود أملاك الدولة المسنائية بحيث تتحمل مؤسسة الميناء كلفة الإنجاز كاملة .

2.5- مشروع محطة بحرية :

- إفتتاح خط بحري للمسافرين بيم ميناء مستغانم وجنوب إسبانيا و (أو) جنوب فرنسا
- أنجزت دراسة للمشروع في سنة 2004 من طرف مختبر الدراسات البحرية LEM, وسيشروع في إنجازه فور ترحيل قوارب الصيد البحري نحو مينائي الصيد : صلامندر وسيدي لخضر بحيث يتم تمويل عملية إنجازه إما كاملا من طرف مؤسسة الميناء وإما في إطار شراكة .

3.5- مشروع الحوض الثالث :

عهد بدراسة المشروع إلى مختبر الدراسات البحرية LEM واكتملت في سنة 1998 باختبار حول نموذج مصغر حيث سيتم إنشاء هذا المشروع في نطاق الامتداد الطبيعي للموقع الحالي للميناء ضمن ثلاث مراحل .سجلت هذه الدراسة في إطار مقارنة عامة لبحث مختلف الخيارات الممكنة لهيئة موانئ الغرب الجزائري من أجل مواجهة العجز المتوقع للقدرات المينائية بين 2010 و 2015.

يسمح هذا المشروع بزيادة حجم التبادل التجاري ب1,5 مليون طن كنتيجة مباشرة لتجنب تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى ذات الأرصفة العميقة من جهة وبناء منشآت تخزين متخصصة للموارد غير الموضبة من جهة.

المطلب الثالث : دور المؤسسة وأهدافها

الفرع الأول : دور مؤسسة ميناء مستغانم

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- ضمان متابعة النشاطات المالية المناسبة .
- تحديد سياسة التمويل في المؤسسة وتطوير مخططاتها .
- مفاوضة شروط التمويل والتسديد .
- متابعة إرتباط ومراقبة تنفيذ مخطط الإستثمارات .
- إعداد مخطط الخزينة وتسيير الميزانية السنوية ومتابعة تطبيقها .
- المسؤولية على توحيد الميزانيات .
- متابعة المحاسبة على مستوى مركبات الأعمال داخل الميناء .
- تحليل الحسابات الإستغلالية والميزانية .
- تنفيذ المراقبة .
- مساعدة ونصح المركبات من أجل التحكم الجيد في المحاسبة .
- السهر على إحترام القوانين والتنظيم المكلف بالوظيفة .
- السهر على تطبيق النصوص الجبائية والمالية والمحاسبية .

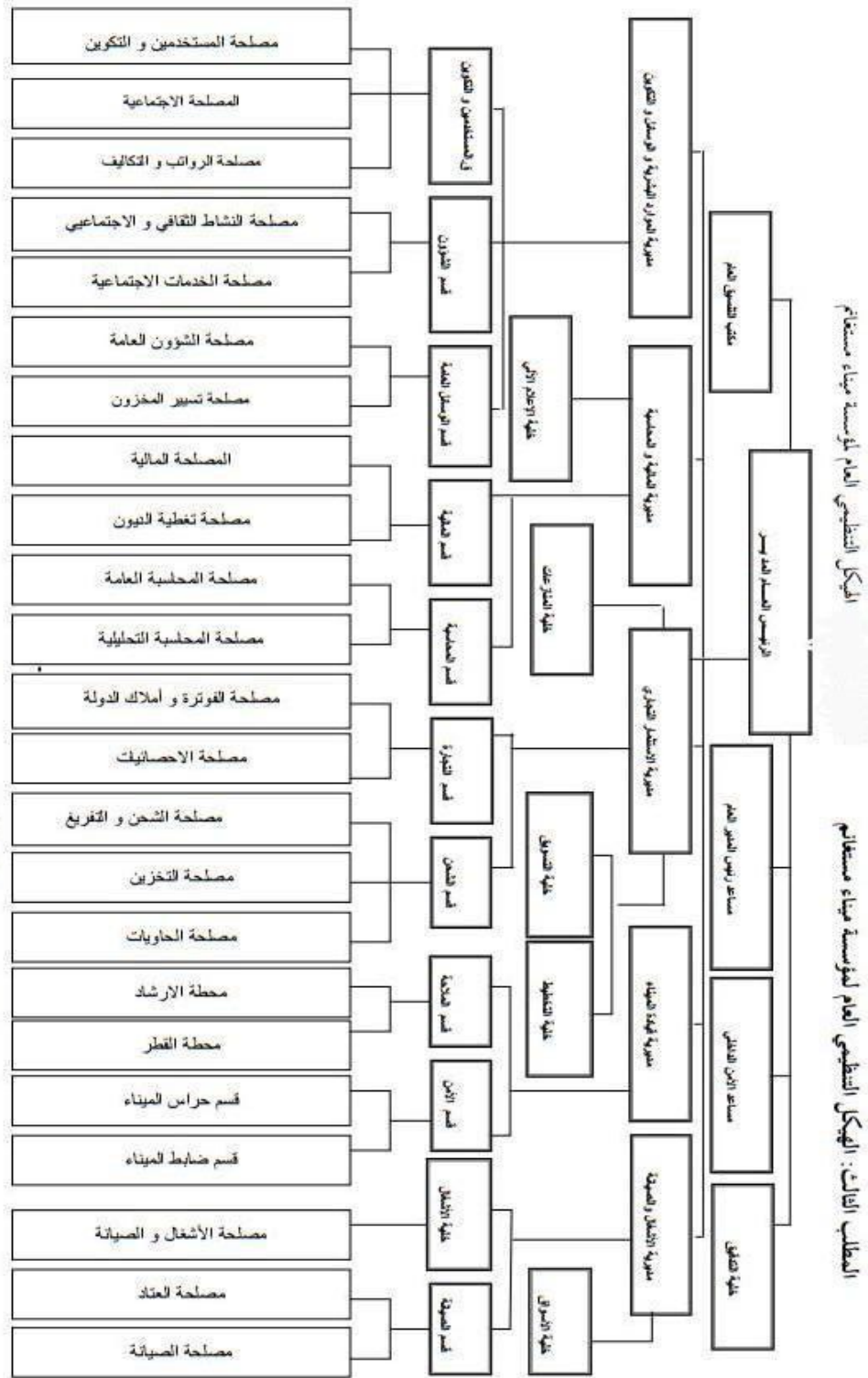
الفرع الثاني: أهداف مؤسسة ميناء مستغانم :

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية ، النوعية ، الحماية والسعر
- تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور وتخزين ذات كفاءة عالية) ؛
- كون الاذان الصاغية لإهتمامات المتعاملين الاقتصاديين؛
- تسبير أملاك الدولة ؛
- تسيير الإستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛
- استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية
- تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو ... إلخ؛
- تنفيذ كل العمليات التجارية ، المائية ،الصناعية والعقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الإجتماعي .

المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

الشكل رقم 07 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم



المصدر: مصلحة التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم المديرية العامة:

وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، تراقب جميع مديريات المؤسسة وتتكون من:

- الرئيس (المدير العام): هو الممثل القانوني للمؤسسة والمسؤول الاول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة، يشرف على جميع الاعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين اقل منه درجة في هيكل المؤسسة.

- مساعد المدير العام: ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام، حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الاعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

- مساعد الامن الداخلي: وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الامن والسلامة داخل الحرم المؤسساتي، ومعاونيه يشرفون على الحفظ من كل الاخطار المحتملة.

- مكتب التنسيق العام: وهو الذي يتولى جميع المهام التي يصدرها المدير اليه، والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن للمؤسسة.

- خلية التدقيق: هذه الخلية لها علاقة مباشرة مع الادارة العامة، وتتمثل مهامها في اجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

1- مديرية الموارد البشرية:

تهتم هذه المديرية بتنظيم وتنسيق ومراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة وتتكون من الفروع التالية:

1.1- قسم المستخدمين والتكوين: يقوم هذا القسم بالإشراف ومراقبة تنفيذ سياسة المؤسسة في اطار تسيير المستخدمين، كما يقوم باعداد برامج التكوين والحرص على تطبيقها، بالاضافة الى مشاركته في اعداد الميزانية في اطار مصاريف المستخدمين ويتكون من المصالح التالية :

- مصلحة المستخدمين والتكوين: تهتم هذه المصلحة بإعداد القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين، كما تسهر على تطبيق اجراءات التوظيف، وتصنيف المستخدمين وتقوم بإعداد وتنظيم برامج التكوين والسهر على تطبيقها.

- مصلحة الاجور والتكاليف: وهي المصلحة التي تشرف على دفع اجور المستخدمين وتكاليف العمل من منح ومكافئات نظير العمل الذي يقوم به العامل خلال الشهر الواحد وطوال مدة تواجده في المؤسسة، وكذلك استفادته من الارباح التي تحققها المؤسسة .

- المصلحة الاجتماعية: تهتم هذه المصلحة بملفات حوادث العمل، التوقف عن العمل بسبب المرض تعويضات المصارف الطبية وطب العمل.

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة مينا مستغانم

2.1- قسم الوسائل العامة: يهتم هذا القسم بتسيير الوسائل العامة ويتكون من مصلحتين:
- مصلحة الوسائل العامة: وهي المصلحة التي تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات والكمبيوتر، آلات النسخ، مكاتب، كراسي...
- مصلحة تسيير المخزون: تقوم هذه المصلحة بتسيير المخزون، وتقوم بعملية الجرد لهذه المخزونات.
3.1- قسم الشؤون الاجتماعية: يهتم هذا القسم بتسيير الأنشطة الثقافية والاجتماعية في المؤسسة ويتكون من مصلحتين:

- مصلحة الخدمات الاجتماعية: وهي المصلحة التي تشرف وتعالج الجانب الاجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الاجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه وهو في مأمن من كل الاخطار التي قد تصيبه سواء حوادث العمل او امراض مهنية، واستفادته من منح وتعويزات اثناء كامل مدة العجز او المرض ومن جميع التأمينات الاجتماعية من المنح المدرسية او منح الامومة بالنسبة للنساء... الخ.
- مصلحة النشاط الرياضي والثقافي: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية والترفيه التي تتم طوال السنة لصالح العمال وأبناء العمال كمكافئة لهم على المجهودات المبذولة طوال السنة والترفي في برمجة رحلات سياحية خلال الاعياد الموسمية والموسم الاصطيافي.
اما النشاطات الرياضية فتتمثل في برمجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الاقتصادية الاخرى.

2- مديرية المالية والمحاسبة:

وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدمطابقتها للأهداف المسطرة، واحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وامسك الدفاتر التجارية المبينة للنشاط التجاري وتتكون من:

1.2- قسم المحاسبة: يشرف هذا القسم على جميع العمليات الحسابية وفقا للنظام المحاسبي المالي ويتكون من مصلحتين:

- مصلحة المحاسبة العامة: تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- مصلحة المحاسبة التحليلية: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على تحليل جميع التكاليف.

2.2- قسم المالية: يشرف على التسيير المالي للمؤسسة وإعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين:

- المصلحة المالية: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على الاوضاع المالية للمؤسسة.
- مصلحة التحصيلات: وتقوم بتحصيل جميع الاموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الاقتصاديين وتتبع حركة انتقال الاموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين او الالتزامات تجاه المؤسسة مع هديد هؤلاء المتعاملين باللجوء الى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم.

3- مديرية الاستثمار التجاري:

تقوم هذه المديرية ب:

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، التخزين).

- تسيير املاك الدولة المينائية.

- الانشاءات المتخصصة.

- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي

وتتفرع هذه المديرية الى:

1.3- قسم الشحن والتفريغ: يهتم هذا القسم بعملية الشحن والتفريغ والتخزين ويتكون من ثلاثة مصالح:

- مصلحة الشحن والتفريغ: وهي المصلحة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ

للسفن الراسية بمرفأ الميناء او التي تنتظر دورها للرسو .

- مصلحة التخزين: تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم، كما

تسهر على الاستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين، وتراقب وترسل مستندات التخزين الى مصلحة

الفواتير .

- مصلحة الحاويات: وهي المصلحة المختصة على الاشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء ومعرفة

محتوياتها وفرزها.

2.3- القسم التجاري: ينظم مهام مصلحة الفواتير، الاملاك والإنشاءات المتخصصة، يسهر على ترجمة وتطبيق

سلم الاثمان المعمول به وينقسم الى مصليتين:

- مصلحة الفوترة وأملاك الدولة: هي تلك الاملاك والإنشاءات المتخصصة والمكلفة بمتابعة دخول

السفن، انشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في اعدادها .

- مصلحة الإحصائيات: تقوم باعداد الدوريات الاحصائية.

3.3- خلايا مديرية الاستثمار التجاري: تضم هذه المديرية الخلايا التالية:

-خلية الدراسات والتخطيط : وهي الخلية التي تقوم باعداد مخططات شهرية وسنوية توضح فيها نسبة

النشاط التجاري لكل شهر، مع احصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد، وتحديد نوعية حمولة كل

سفينة على حدة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه، كما توضع مخططات

تبين نسبة النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة ومقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل

اذا وجد و توضح المخططات وضعية السنة المقبلة وتحدد الاهداف والأرقام التي تريد المؤسسة الوصول اليها

وهذا عن طريق وضع احتمالات تقريبية.

-خلية التسويق: هي الخلية التي يتمحور دورها الاول في التعريف بالميناء ودوره الجيوستراتيجي بمنطقة الغرب

الجزائري كونه يعتبر همرة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري .

-خلية المنازعات: وهي الخلية المختصة في المنازعات التي قد تنشأ اثناء تنفيذ العمل كالنزاعات الناتجة عن

ظروف العمل او الزيادات المالية او التعاملات التجارية، او ارتكاب العامل لخطأ، او نزاعات جماعية حيث يدخل

جميع العمال في نزاع مع المؤسسة نتيجة رفض المؤسسة تنفيذ التزام معين.

4- مديرية قيادة الميناء:

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

تقوم هذه المديرية بتأمين حركة الملاحة (دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها الى اخر) وتأمين الحدود المينائية وتتكون من:

1.4- قسم الملاحة: يشرف مباشرة على جميع البحارة والملمزمون بتنفيذ الاوامر الصادرة لهم من طرف مسؤوليهم المباشرين ويلزم ان يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن للبحارة ان يتولوا مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع بتنوع مؤهلات كل بحار على حدة ويتكون من:

- محطة القاطرة: وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المنيطة لها او اثناء العودة من تنفيذ هذه المهام، حيث لا يجوز بل يمنع منعاً باتاً على اي سفينة اخرى مهما كان نوعها ان تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق مما يحول عليها تنفيذ مهامها بطريقة سليمة.

- محطة سفينة الارشاد: وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة الارشاد المخصصة للنقل اثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند ادخال السفن او اخراجها من الميناء، باعتباره المسؤول الاول عن عملية ادخال واخراج السفن من الميناء وبدونه لا يمكن ان تتم العملية.

2.4- قسم الامن: يختص في حفظ الامن من كل الاخطار التي من شأنها ان تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال، وحفظ الصحة وذلك بالحرص على نظافة المحيط المخصص للعمل، وتفادي كل الامراض التي قد يصاب بها العامل اثناء العمل ويتفرع هذا القسم الى:

- قسم ضابط الميناء: يشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الاتصال بريان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصو بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة، حجم السفينة، طولها ... لكي ينسق تحديد الرصيف الخاص بالتوقف .

- قسم حراس الميناء: وتتمثل مهامه في حراسة الميناء.

5- مديرية الأشغال والصيانة:

وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الاعمال التي من شأنها توفير الاجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل، والمتمثلة في توفير الإنارة تعبيد ألطرق بناء الهياكل النظافة، ازالة الاخطار التي تهدد سلامة العمال.

أما الصيانة يقصد بها امتلاك المؤسسة للعتاد والآلات التي تساعد على تنفيذ العمل بصورة منتظمة وسريعة، وعليه فان هذه الآلات تحتاج الى عملية اصلاح في حالة تعرضها الى عطب، حيث يقوم عمال مؤهلون باصلاح هذه الآلات، تتكون هذع المديرية من:

1.5- قسم الصيانة: يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع انشطة حفظ وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة الى استبدال المعدات وقطع الغيار ويتكون من مصلحتين:

- مصلحة الصيانة: وهي المسؤولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموقف السيارات والمعدات الميكانيكية.

- مصلحة العتاد: تهتم هذه المصلحة بتنظيم عمل مشغلي الآلات، وتوفير ومراقبة معدات المناولة.

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

2.5- قسم الأشغال: يهتم هذا القسم بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة ويتكون من مصلحة الأشغال والصيانة.

- مصلحة الأشغال والصيانة: تشرف هذه المصلحة على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

حتى يقوم المدقق الداخلي بتنفيذ مهمته في المؤسسة فعليه أن يتبع منهجية معينة، وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه، ونستطيع القول أن هذه المنهجية متماثلة لدى مختلف المدققين، ولكن كمدقق حر في إعداد برنامج عمله، سنتطرق إلى هذه المنهجية من خلال ما يلي:

- التعرف على المؤسسة.

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة.

- تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة.

- إعداد التقرير.

المطلب الأول: التعرف على مؤسسة

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بجمع كل الحقائق التقنية، التجارية، القانونية، الضريبة والاجتماعية وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة والمتمثل في القوائم المتعلقة بمؤسسة ميناء مستغانم المالية. ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط التالية:

مما يسمح له من التعرف على محيطها من خلال، الإطلاع على الوثائق الخارجية المتعلقة بمؤسسة ميناء مستغانم. التعرف على:

- القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع التي تنشط فيه.

- مكانة المؤسسة في السوق.

- هذا ما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العامة في هذا القطاع.

- معرفة التطور التاريخي للمؤسسة والهيكل والقواعد القانونية التي تخضع لها.

- التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم و مع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أداءه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة.

- معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة.

- التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الإستراتيجيات والآفاق المستقبلية.

بعد تعرف المدقق على مؤسسة والمحيط الذي تعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة مينا مستغانم

والتغيير على أساس زمني بعيد ، كنظام التدقيق الداخلي للمؤسسة ، القوائم المالية للثلاث سنوات السابقة ، القانون والتأسيسي للمؤسسة ، محاضر اجتماع مجالس الإدارة ، تقارير المدققين الخارجيين السابقة ... الخ. فبعد إعداد محافظ الحسابات للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع بالإضافة إلى تحديده للعمليات ، Zones de Risque المؤسسة والتي من شأنها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثفها الأخطاء.

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام التدقيق الداخلي

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في مؤسسة مينا مستغانم قصد الوقوف على أثارها على الحسابات والقوائم المالية ، وينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات . ويتم تقييم إجراءات نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة من خلال خمسة خطوات .

ونستعرض هذه الخطوات فيما يلي:

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

2- عد جمع مختلف الإجراءات ، يحاول محافظ الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامها باختبارات Test de conformité أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه الفهم لمختلف العمليات.

3- بعد أن يقوم محافظ الحسابات بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه ، أصبح في إمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا النظام Evaluation préliminaire du contrôle interne وهذا من خلال استخراج مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير) ويتم استعمال في هذه الخطوة -في الغالب- استمارات مغلقة Questionnaires fermes ، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما "نعم" أو "لا" (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4- يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة ، وهذا ما يسمى باختبارات الاستمرارية ونجد أن لاختبارات الاستمرارية أهمية قصوى فهي تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة لاستمرار ولا تحمل خلا.

5- يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية Evaluation définitive du contrôle interne من خلال الوقوف على نقاط ضعف الرقابة الداخلية لمؤسسة مينا مستغانم وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية ، وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تكون من تصور المدقق التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام ، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

(نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدققحوصلة في وثيقة شاملة Document de synthese مبينا أثار ذلك على المعلومات المالية ، مع تقديم اقتراحاتقصدتحسين الإجراءات ، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولى ، يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات والمواطنالحساسة والتي تحتاج إلى تدقيق أكبر ، مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختيار التقنيات والوسائل الملائمة فعلى سبيل المثال قد يلجأ المدقق إلى:

- استجواب الأفراد المعنيين وإعداد مخططات السير .

- اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات العينية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل للقيام بمهمة التدقيق ، فالمدقق يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة إليه (ماذا؟) ، حسب خطة محددة (متى؟) ، وأخيرا بأية تقنية (كيف؟).

فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج نقاط قوته وضعفه ، يعاد النظر في برنامج التدخل ، بحذفاأجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف.

ويمكن الإشارة إلى ما يلي:

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

- عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش ، تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية إكتشافها ، فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ.

كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة Audit Analytique قيام المدقق بالتدقيق التحليلي التي تتم عنطريق طلبات Tests de validation تطورها من دورة غلى أخرى ، وكذا القيام باختبارات السريانية المصادقة التييقدمها المدقق مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة ، وعن طريق الفحص المادي لموجودات المؤسسة.

2- أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله ، وذلك لما لنقاط الضعف من أثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات ، وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدممواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية ، فإن على المدقق :

- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة وجود النظام.

- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- تنجز هذه المرحلة في خطوتين ، تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية والقيام باختبارات السريانية والتطابق.

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم

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

السريانية والتطابق (Test de validation et de coherence)

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

وتتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الإطلاع على :

- موازين المراجعة.

- فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات الممركزة.

- محاضر اجتماعات إدارة المؤسسة .

- العقود التي قامت بإمضاءها المؤسسة

بالإضافة إلى القيام بالتدقيق التحليلي للحسابات والذي يعتمد على أسلوب المقارنة ما بين السنوات ، مثلا القيام بمتابعة تطور ما يلي :

- الهامش الإجمالي.

- نفقات المستخدمين.

- إهلاك الإستثمارات.

- النفقات المالية...

أما اختبارات السريانية للتسجيلات والارصدة فتتم هي الأخرى بالإعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها :

- الوثائق الداخلية: الفواتير ، سندات (مذكرات) الإستلام أو التسليم ، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال.....إلخ.

- إرسال طلبات المصادقة (Demandes de confirmation) للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم ، مثل الزبائن ، الموردين والبنوك. كما يقوم المدقق بإرسال

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

طلباً تصادقاً لأطراف أخرى طلباً لمعلومات حول المؤسسة التي يدققها ، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أنتكون مع الغير ، المستخدمين ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات .

- المشاهدة الميدانية: بحضور عملية العد وتقييم المخزونات ، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها ، مراقبة الصندوق فجائياً بجرده.

المطلب الرابع: إعداد التقرير

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم والذي في إعداد تقرير نهائي والذي قام بإعداده محافظ الحسابات ، هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة ، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كالأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزأين متتاليين ومتكاملين ، كالتالي:

1- الإجتماع النهائي

ويضم كل من محافظ الحسابات وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة ، وتتجلى أهمية الإجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المدقق أثناء مهمته ، فلا بد من السماح لمسؤولي المؤسسة أن يتعرفوا على شكو كوتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها.

أثناء هذا الإجتماع يحاول محافظ الحسابات عرض المشاكل والتوصيات ، استناداً إلى الأولويات ودرجة الأهمية ، فالمدقق يسعى دائماً إلى تجنب إعطاء الأهمية للأمور البسيطة والتي تعبر مشاكل وهمية Faux Problèmes بل يسعى دائماً إلى العرض المشاكل المستعصية والأمور المهمة. ويتطلب نجاح الإجتماع أو المقابلة النهائية تحضير جيد ، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات :

- العرض:

يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات ، فلا داعي للتأكيد والحكم دون إثبات مستمد من تحقيق مهمة التدقيق ، وأثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع ، كل حسب تخصصه ومسؤوليته ، فهكذا يكون العرض واضحاً وشفافاً.

بعد الإنتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات محافظ الحسابات ، والتي غالباً ما تكثُر فيها المعارضات والانتقادات .

- المعارضة:

عندما يصادف المدقق معارضة من مجلس إدارة المؤسسة ، يجد نفسه أمام حالتين هما:

- إما أن يكون مدققاً قادراً على الاستدلال والاستحضار يثبت حكمه ونتائجه ، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة.

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة مينا مستغانم

- وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للإستدلالها، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير التدقيق، وذلك لصالح الطرفين. أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فإنه يتم توقيف الإجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

لكن في كل الأحوال ، سيواجه محافظ الحسابات معارضة مجلس إدارة المؤسسة دوما ، مهما كانت الظروف والتوصيات، ذلك لأن من طبيعة هذا المجلس عدم قبول النقد والحلول المقترحة بمعارضة تحليل المدقق، وهو كون أن هذا الأخير ليس بالضرورة خبير أو أخصائي في مجال المؤسسة مما قد يؤدي إلى إقتراح حلول غير مناسبة للمشاكل.

لكن بوجود جو ملائم يحول بين كل من المدقق ومجلس إدارة المؤسسة ، يمكن أن يقترح مسؤولي المؤسسة بعض الحلول التي توجه وتزيد من صحة التوصيات الأولية للمدقق. وإستنادا على ذلك، تؤخذ المعارضات والإنتقادات كمصدر قوة لتزويد المدقق بخبرة وتحكم أكثر في الأوضاع.

هذا وقد تأخذ المعارضة وأجوبة مجلس الإدارة شكلا كتابيا ، حيث يرسل هذا الأخير للمدقق وثيقة رسمية تشمل كلالا لملاحظات والأجوبة على التوصيات الخاصة بمهمة التدقيق في المؤسسة.

2- تقرير التدقيق

يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي لمهمة التدقيق ، إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة ، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام ، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة ، التي من خلالها يضع التوصيات والإقتراحات الممكنة.

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

ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق ، فنميز بين: تقرير الحصيللة للأوضاع بصفة عامة ، وتقرير مفصل ومطول يشمل على دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق. لكن وبصفة عامة ، فالتقرير يشكل وثيقة رسمية ومصدر للمعلومات ، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء ، وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي:

- تقييم نظام المراقبة الداخلية .

- الكشف عن الأوضاع السائدة ، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها.

- إقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

أما عن الشكل ، فعموما يبني على النحو التالي:

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

1- صفحة أو مستند الإرسال.

2- فهرس ، مقدمة ، خلاصة.

3- نص التقرير حيث نجد فيه :عرض النتائج ، التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة .

4- الخاتمة ، خطة التحقيق والتدخلات والملاحق.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء مؤسسة ميناء مستغانم

لتحسين اداء المؤسسة لابد من توفر مجموعة من العوامل التي تؤثر بشكل فعال و ايجابي على الأداء ومن بين هذه العوامل التدقيق الداخلي الذي يلعب دور فعال من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به هذا الأخير على جميع أنشطة المؤسسة.

المطلب الأول: دعم خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق الأداء

نظرا لتعدد الأنشطة والوظائف في مؤسسة ميناء مستغانم، ومن اجل فحص وتقييم جودة الأداء المرتبطة بوظائف المؤسسة، تم اقتراح وظيفة تدقيق الأداء تابعة للهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي.

1- مهمة مدقق الأداء

يقوم مدقق الأداء بفحص وتقييم أنشطة المؤسسة من اجل المساعدة في تنفيذ المسؤوليات على احسن وجه، وكشف القصور او الضعف او الاخطاء التي قد تحدث واقتراح الخطوات لتصحيحها ومساعدة الادارة في اداء مسؤولياتها بكفاءة وفاعلية.

2- تنظيم عمل مدقق الأداء

-فحص وتقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وفقا للسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح؛

- التحقق من ان الاجراءات والسياسات تتناسب مع: معايير الأداء، الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية و تحقيق الاهداف المسطرة؛

- اكتشاف نقاط القوة والضعف من النظم الفرعية وإجراءات العمليات وتحديد أسبابها وتقييم نتائجها، وتقديم النتائج والاقتراحات اللازمة؛

- تقييم درجة تنظيم البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات داخل المؤسسة من خلال:

1- التحليل والبرمجة، ادخال البيانات ومراقبتها و تخزين البيانات والحفاظ عليها.

2- تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية لأجهزة الاعلام الالي؛

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

3- بعد الانتهاء من كل عملية تدقيق يقوم مدقق الأداء بتقديم تقريري ره الى مدير التدقيق الداخلي.

3- مسؤوليات مدقق الأداء

- تنفيذ جميع المهام الموكلة اليه من طرف مدير التدقيق الداخلي؛

- احترام البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي على مدار السنة؛

- بذل السرعة والاجتهاد في اداء عمله؛

- المحافظة على الوسائل الموضوعه تحت تصرفه؛

- احترام اخلاقيات المهنة.

4- علاقة مدقق الأداء مع الهياكل الأخرى

تقديم التقارير الى مدير التدقيق الداخلي، واعلامه بكل الصعوبات التي واجهها، مع تقديم اقتراحات وذلك بالتنسيق والتعاون مع هياكل المؤسسة من اجل تطوير وتحسين العمل.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم

تقوم خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بتقييم كافة الانظمة والعمليات والأنشطة

التي تقوم بها المؤسسة، كما يكشف المدقق الداخلي في هذه المؤسسة اوجه القصور في نظام الرقابة

الداخلية من اجل تحسينها ومن خلال دراستنا ومسائلتنا معمصلحة التدقيق الداخلي فيمؤسسة ميناء

مستغانم اوضح لنا اوجه القصور التي اكتشفها من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في هذه المؤسسة

ونقاط أخرى والتي تتلخص في النقاط التالية

1- أوجه القصور

من حيث الموارد البشرية، يتميز الوضع الحالي من عدم وجود سياسة محددة ومعلنة بوضوح، ودمجها في سياسة الشركة العالمية. أنه يؤدي إلى عدم وجود :

-سياسة إدارة التوقعات على المدى القصير والمتوسط، وبالتالي عدم وجود نظام التقييم وتطويرها والتوجيهالمنبي.

-تحليل لمحطات العمل لتحديد المهارات المطلوبة لأداء العمل و متطلبات التدريب والخبرة..

نظام المعلومات، ومؤشرات الإدارة والرقابة الداخلية، ويمكن الاشارة الى :

- عدم وجود لوحة القيادة من "الموارد البشرية" رسمية وموحدة؛

- عدم وجود نظام معلومات للموارد البشرية نظرا لعدم وجود انعكاس على نوع وطبيعة المعلوماتالمستقبلة

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

-لأدى عدم وجود نظام رسمي للإدارة وموظفي الإدارة إلى عدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.

2- حوسبة الهيكل

ليس لديها بنية البرمجيات للإدارة وإدارة شؤون الموظفين (باستثناء الرواتب)؛ نلاحظ وجود تطبيقات الحاسوب بسيطة أنجزت إلى حد كبير من المعالجة اليدوية والمعلومات في الذاكرة المساعدة.

3- تقييم نظام الرقابة الداخلي

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه أكثر يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بمراجعة لوضعية الموارد البشرية لتحسين أداء العاملين وبالتالي تحسين أداء المؤسسة وذلك من خلال

- فحص المعلومات المتعلقة بالعنصر البشري التي تزاو لها الوحدة الاقتصادية؛

- التأكد من ان المعلومات تعطي الصورة الصادقة عن الأداء الاجتماعي؛

- دراسة وضعية العمال ومدى التزامهم بالقوانين والتشريعات والسياسات الرقابية للمؤسسة؛

- السهر على التطبيق الصارم للقوانين والأنظمة الاجتماعية؛

- تتبع كل ما يتعلق بالخدمات الاجتماعية والطبيعية للعمل وفقا للتشريع الجاري.

4- تدقيق الاجور

يقوم المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم بعملية تدقيق الاجور للوقوف على مدى تطبيق الاجراءات

المتعلقة بنظام الاجور من اجل تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة والمتعلقة بهذا المجال في هذها المؤسسة.

لهذا اخذنا دراسة حالة تدقيق الاجور والتي قام بها المدقق الداخلي من اجل

- فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛

- التأكد من تسجيل جميع التكاليف والايرادات المتعلقة بالمستخدمين و من صحة المعلومات؛

- التأكد من ان التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية؛

- التأكد من صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين.

نستنج ان خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تقوم بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد من اجل تحسين الأداء في المؤسسة.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في ادارة وتقييم المخاطر في مؤسسة ميناء مستغانم

يلعب التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا هاما في التعامل مع المخاطر التي تتعرض

لها المؤسسة حيث ان تدقيق وتقييم المخاطر يعتبر من واجبات واختصاصات المدقق الداخلي في هذه

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة مينا مستغانم

المؤسسة مما يؤدي الى تحسين الأداء لان نطاق عمل التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة يشمل ماييلي:

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف القصور والمخاطر فيها.
- فحص المعلومات التي ينتهجها نظام الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها.
- مراجعة وتقييم الخدمات واليد العاملة.
- التأكد من سلامة الاموال والأثاث والأدوات والمباني والموجودات الاخرى التي تمتلكها المؤسسة.
- تدقيق اجراءات تعيين الموظفين وانجازاتهم وترقيتهم وكل ما يتعلق بالمستخدمين.
- يقوم المدقق الداخلي بتدقيق القوائم المالية من خلال وقوفه على مدى فهم الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عملياتها، والتأكد من صحة ومصداقية هذه العمليات التي يراها المدقق أنها تعطي للمؤسسة مصداقية عن المركز المالي واكتشاف أي اخطاء اذا وجدت، وعادة ما تكون هذه الاخطاء هي اخطاء سهو فيتم تسوية ذلك بطريقة القيد المزدوج او اضافة النقصان.
- ومن بين الوثائق التي يتم فحصها نجد:

1- الميزانية:

- من بين القوائم المالية للمؤسسة الميزانية التي توفر للمؤسسة معلومات بشكل رئيسي عن المركز المالي الذي يتأثر بالموارد الاقتصادية والسيولة والقدرة والاستجابة؛
- فحص المدقق ومقارنة مصاريف الإصلاح والصيانة، والمعدات الصغيرة حيث لاحظ المدقق أن مصاريف هذه السنة أقل من السنة السابقة؛
- فحص المدقق وتحقق من ملكية المؤسسة للمستندات الأصول حيث لاحظ أن وثائق الأصول كلها ملك للمؤسسة وأن جميع الأصول موجودة في الموقف؛
- فحص المدققم بيانات أمر بالشراء ومقارنته مع بيانات الفواتير، حيث لاحظ المدقق ان بياناتها مطابقة مع الفواتير؛
- فحص المدقق وتحقق من أن المؤسسة تتبع طريقة الإهلاك، حيث لاحظ المدقق أن المؤسسة تتبع طريقة الإهلاك الخطي (الثابت) وإن جميع العمليات صحيحة؛
- أكد المدقق ولاحظ أن جميع الاصول المؤسسة الموجود في الدفاتر المحاسبية الموجودة فعلا بالمؤسسة نهاية السنة.

2- جدول حسابات النتائج

حيث يعبر جدول حسابات النتائج على نتيجة المؤسسة من أعمالها السنوية ونعتمد في دراستنا على

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

- معلومات حول الربحية حيث قام المدقق بتقييم معلومات الربحية مع معلومات الربحية السنة السابقة فلاحظ أن النتيجة السنة أحسن من السنة السابقة وهذا راجع إلى نظام المؤسسة؛
- رأى المدقق أن تقييم التغييرات المحتملة في موارد الاقتصادية إنها صحيحة وتعطي مصداقية علماء المؤسسة؛
- فحص وقيم الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على أنها تتماشى مع نظام المؤسسة و لا تؤثر على سير أموالها.

3- جدول التدفقات النقدية

- فحص وتقييم المدقق لدفع الرواتب للموظفين لاحظ أن سداد رواتب في وقتها وعدم التأخر في دفعها.
- لاحظ المدقق أن سداد المستحقات للموردين في وقتها وعدم الاعتماد على الدفع الأجل.
- ان المؤسسة لا تعتمد على القروض.
- و من خلال هذا الفحص نستنتج أن :
- القوائم المالية تسمح للمدقق بمتابعة أصول المؤسسة وممتلكاتها من النهب و الاختلاس؛
- التدقيق الداخلي يسمح بالتحقق من أن المعلومات المقدمة والمعروضة دقيقة وصادقة؛
- مخرجات القوائم المالية هي مدخلات عملية التدقيق الداخلي والتي تسمح بالتأكد من تنفيذ السياسات والإجراءات الإدارية ؛
- القوائم المالية هي مفتاح عملية التدقيق الداخلي والبنية الأساسية له؛
- وجود مصلحة التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة محل الدراسة، مما يؤدي إلى المتابعة المستمرة والدائمة للأعمال التي تتم بالمؤسسة؛
- اعتماد مؤسسة ميناء مستغانم على التدقيق الداخلي من خلال زيارات ميدانية والمحددة، التي تمكن المدققين من الاطلاع ومعرفة كل ما يحدث بالمؤسسة؛
- أن القوائم المالية هي نقل المعلومات من الوثائق والمستندات إلى جدول وتجمعها وتلخصها إلى معلومة محاسبية.

خلاصة الفصل

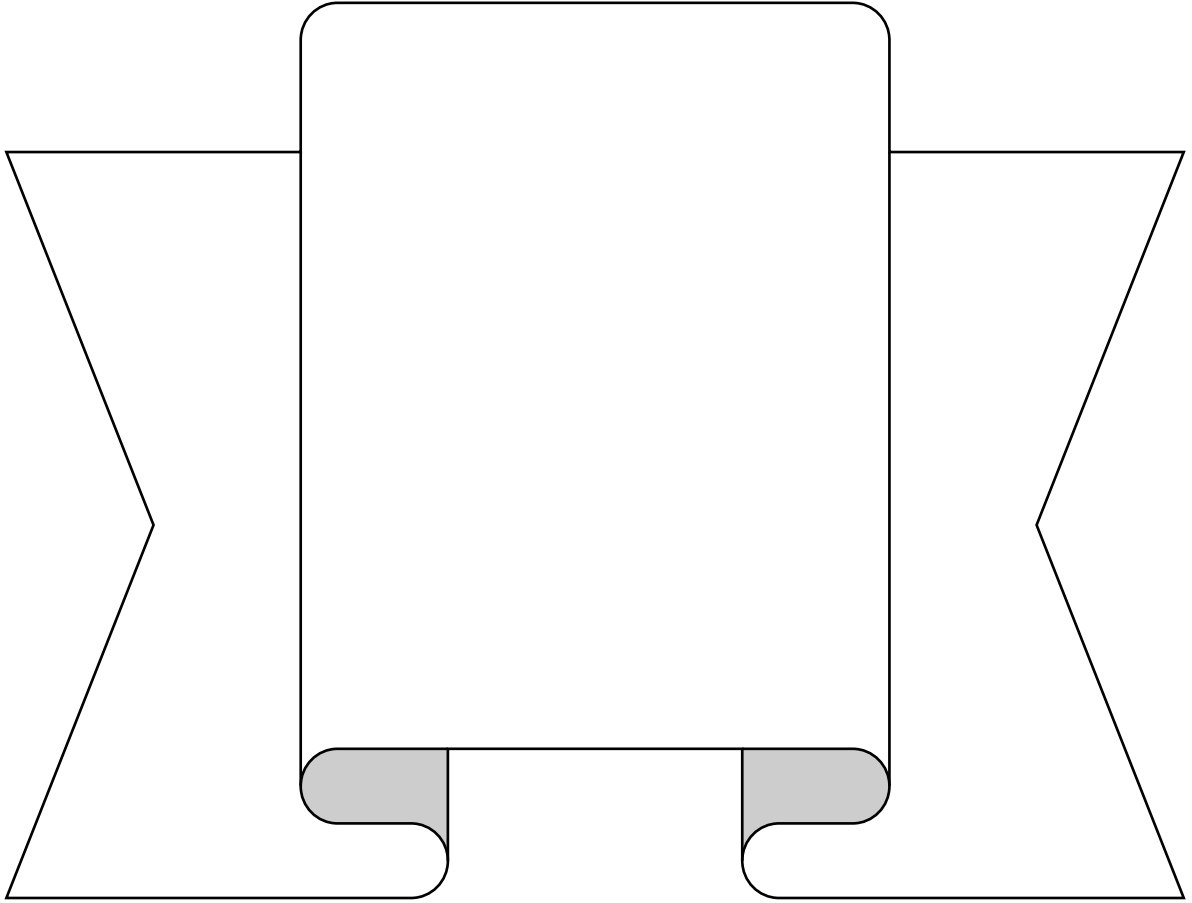
قمنا في هذا الفصل بدراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم عامة ولخلية التدقيق بالمؤسسة بصفة خاصة حيث أننا قمنا بتقديم وتعريف المؤسسة محل الدراسة وتقديم هيكلها التنظيمي وتعرفنا على عمل المدقق الداخلي في هذه المؤسسة والخطوات التي يمر بها للقيام بهذا العمل المخول اليه ودوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة ومن كل هذا نستنتج مايلي

-يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم الى اكتشاف الغش والاختفاء والاحتيال للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة من خلال اقتراح الوسائل والسبل والاليات للتعامل مع هذه المخاطر

آليات التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- تقوم خلية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وإيصال النتائج للجهات المعنية لاتخاذ الإجراءات السليمة استجابة لتقارير المدقق الداخلي عن نظام الرقابة الداخلية.

خاتمة عامة



خاتمة عامة

من أهم أهداف المؤسسات الاقتصادية هي الاستمرارية والبقاء خصوصا في ظل التحديات التي تواجهها ضمن محيطها، وهذا ما أدى لضرورة وجود وظيفة جوهرية جديدة داخل الهيكل التنظيمي، المتمثلة في وظيفة التدقيق الداخلي والذي يعتبر بمثابة مراقبة ذاتية تضمن حماية ممتلكاتها من خلال اكتشاف الأخطاء أو الإهمال أو حتى الغش والتلاعب.

حيث يعتبر التدقيق الداخلي أداة تساعد في تزويد مختلف الأطراف المعنية بمعلومات دقيقة وذات مصداقية كبيرة، كما يعتبر أيضا أساسا في تطوير ونجاح المؤسسة في كل مجالاتها وخاصة المالية منها، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا التعرف لمختلف المفاهيم وأساسيات التدقيق الداخلي وكذا المراحل التي يمر بها التدقيق الداخلي من خلال اكتساب معرفة حول المؤسسة موضوع الدراسة.

وسنحاول في مايلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع الى الفرضيات التي سبق وضعها في اختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها.

- اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى صحيحة كون ان التدقيق الداخلي فعلا وظيفو ضرورية داخل المؤسسة الاقتصادية، لأنه يسعى الى الحفاظ وحماية الممتلكات من التلاعب والأخطاء، بالإضافة الى تأثيره إيجابيا على سيرورة أعمال المؤسسة.

- الفرضية الثانية صحيحة والمتمثلة في توقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على اتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها. حيث أنه على المدقق اتباع معايير التدقيق الدولية لتحقيق أعلى كفاءة وذلك باعتبارها الوجه الرئيسي لعملية التدقيق ووجود تجمعات مهنية تضم المدققين الداخليين وترعى مصالحهم أسهم في ابراز أهمية دورهم بشكل جيد.

- وفيما يخص الفرضية الثالثة المتمثلة في أن للتدقيق الداخلي دور فعال في اتخاذ القرار بالمؤسسة وذلك من خلال ما يقدمه المدقق الداخلي من توجيه ونصائح وتوصيات لمتخذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- النتائج

من خلال هذه الدراسة توصلنا للنتائج التالية

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن الوظائف الأخرى في المؤسسة الاقتصادية.

- يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب والحفاظ على ممتلكاتها و أصولها المالية.

- ان اتباع معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها يؤدي بهذه الوظيفة الى لعب الدور المنوط لها، مما يعطي مصداقية للنتائج المتوصل إليها.

- التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم يمس كل جوانب العمل وليس المالية فقط.

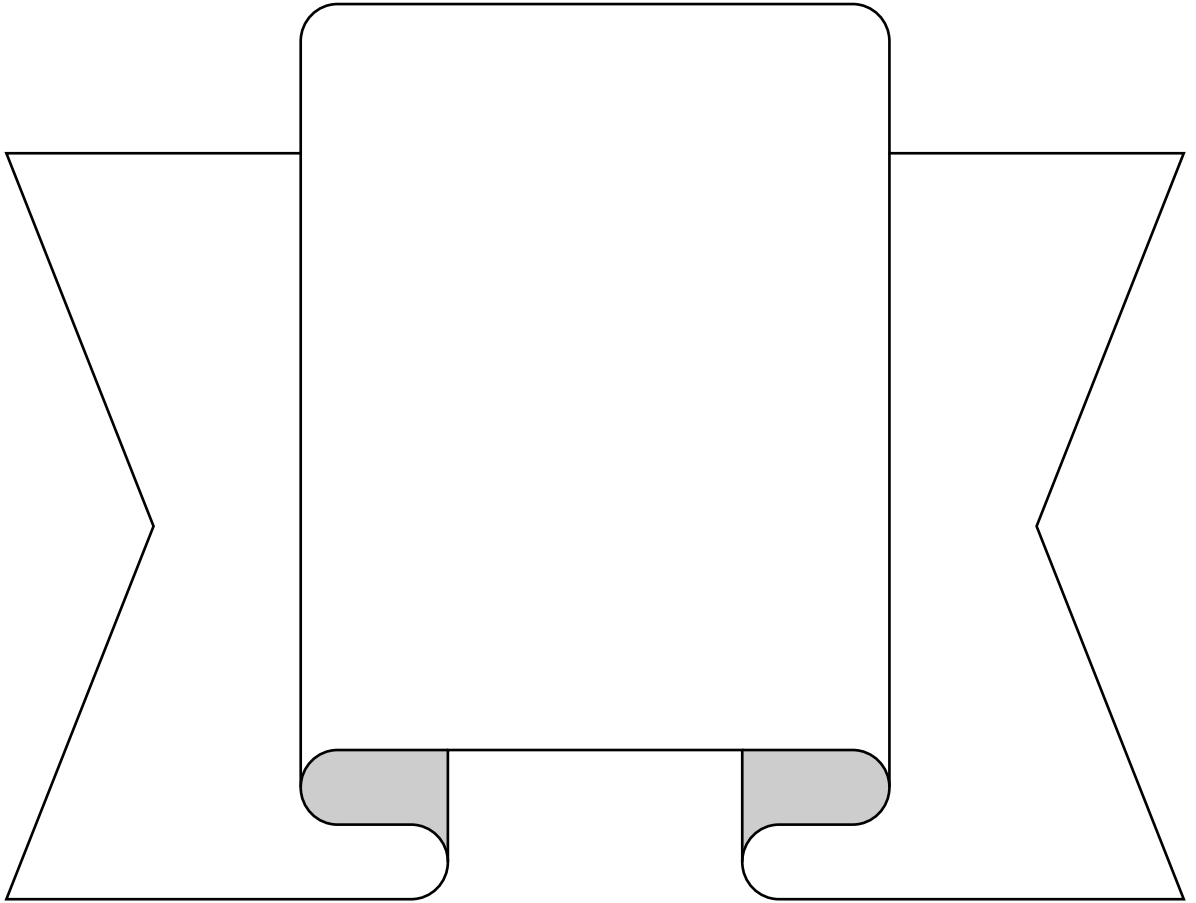
خاتمة عامة

- ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها في مؤسسة ميناء مستغانم ، توصلنا الى ضرورة وجود قسن التدقيق الداخلي في المؤسسة ، مستقل بذاته يعمل على كشف الأخطاء والانحرافات وأخذ التوصيات والاقتراحات التي أدرجها المدقق الداخلي في تقريره بعين الاعتبار من قبل الإدارة العليا من اجل مساعدتها على اتخاذ القرارات السليمة.

- الاقتراحات والتوصيات

- ضرورة توفير الموارد البشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة.
- يجب إعادة النظر في تموضع خلية المراقبة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية مما يجعلها أكثر استقلالية .
- زيادة الوعي والاهتمام بالتدقيق الداخلي واعتبار المدقق الداخلي موظف لمساعدة الاخرين عن طريق متابعة ومراجعة العمل.
- اشراك المدقق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ، نظرا للدور المهم الذي يلعبه في تشخيص الوضعية المالية، الإدارية للمؤسسة.

قائمة المراجع



قائمة المراجع

- الكتب

- 1- خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-، الأردن، دار وائل للنشر، 2007.
- 2- خالد امين عبدالله، التدقيق والرقابة في البنوك، الأردن، دار وائل للنشر.
- 3- محمد بوتين، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
- 4- نورالدين حامد، مريم عمارة، التدقيق الداخلي للثبوتات في المؤسسات الاقتصادية ، دار زهران للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.
- 5- أحمد علي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن ، الطبعة الأولى، 2000
- 6- محمد الصغير بعلي، تطور تنظيم القطاع العام (استقلالية المؤسسات)، دار العلوم، عنابة-الجزائر، 2004.
- 7- محمد إبراهيم عبيدات، فايز الزغبي، أساسيات الإدارة الحديثة، دار النشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1997.
- 8- سعداني إبراهيم أحمد، دور حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية في الاقتصاد الوطني، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، 2008
- 9- عبد الفتاح الصحن، المراجعة الخارجية-موضوعات متخصصة- دار النشر الجامعية، الإسكندرية-مصر.
- 10- رعد عبدالله الطائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار البارودي العلمية للنشر والتوزيع، 2008
- 11- حسين لقاضي، حسين الدحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.
- 12- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم-المبادئ-التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، دار الجامعة، الإسكندرية، 2006

- المجالات

- 13- الطيب داودي، ايمان بوسته، المؤسسة العمومية الاقتصادية في مواجهة اقتصاد السوق، مجلة البحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية – جامعة محمد خيضر بسكرة- العدد 08.
- 14- ايمان بغدادي، تطبيق قانون المنافسة على المؤسسة الاقتصادية، مجلة التحولات الاقتصادية، قسنطينة، المجلد 01، العدد 02.

الرسائل الجامعية

قائمة المراجع

- 15- لمياء درامشية، المركز الجامعي أحمد زبانة_غيليزان، فاطمة بلقاسمي، جامعة محمد بن احمد- وهران2، المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر-دراسة تأصيلية.
- 16- الهاشي حمزة، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم-الجزائر،، 2017.
- 17- بهلول سمية، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، 2013
- 18- عثمان باشا كريمة، اليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم-الجزائر، 2015،
- 19- فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد خيضر_بسكرة، 2015 .

القوانين والمراسيم

- 20- القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جوان 1988 معدل ومتمم للامر رقم 75-59 والمتضمن القانون التجاري والمحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية .
- 21- القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية.
- 22- المادة 43 من القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية.

المواقع الالكترونية

- 23- معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، زياد بودريفة ، 2013، متاح على الموقع، www.theria.com، بتاريخ 2014
- 24- معهد المدققين الداخليين، التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب، 2015، متاح على الموقع، www.theria.com، بتاريخ 2016

ملخص :

إن التدقيق الداخلي يعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلفا لمصالحها أقساما كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة. ومن هنا يمكن القول أن الدراسة تهدف إلى المعرفة دور التدقيق الداخلي الذي يقوم به تفعيل اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الج زائرية، باعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا (متخذ القرار) وذلك بشكل دائم لأنها تعتبر أساسا لعمالة المؤسسة، فهذه نقطة البداية لأنشطة المؤسسة، ويتضح دور التدقيق الداخلي ضفاء المصداقية للمعلومات والبيانات التي تقوم عليها أساسا عملية اتخاذ القرار. حيث يحتل التدقيق الداخلي أهمية كبيرة علماء المستويات الداخلية التي تتم من خلالها تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها. خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة والإدارة العليا باعتبار أن التدقيق الداخلي لهموا لمرجع الأساس للمعلومات والبيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة وذلك من خلال التوجيه والإرشاد الذي يقدمها الم دققا الداخلي لمتخذ القرار .

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي، مؤسسة عمومية اقتصادية

Résumé :

L'audit interne des fonctions de base de l'entreprise dont ils dépendent la direction générale et les différents départements et divisions comme une source d'information et des données qui se caractérisées par la crédibilité et la qualité, et le but de cette étude est savoir le rôle de l'audit interne effectué par l'activation de la prise de décision dans l'entreprise économique algérienne, comme la prise de décision processus-Faire effectuée par la haute direction (décideur) et de façon permanente, car il est basé sur le travail de la Fondation, il est le point de départ pour toute activité dans l'entreprise de début, et effacer le rôle de l'audit interne pour donner de la crédibilité à l'information et les données sur lesquelles processus de prise de décision de base. Où audit interne occupe une grande importance à l'échelle nationale si à travers lequel différentes méthodes de contrôle pratiquées par la Fondation dans son évaluation des décisions. L'étude a conclu que l'audit interne contribue à créer la confiance entre les services de l'entreprise et la direction général en compte l'audit interne est la principale référence pour l'information et les données exactes pour prendre de bonnes décisions et appropriée, par la direction de l'auditeur interne et ces conseils du décideur.

Mots clés: audit interne ,société économique publique

