



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص:
تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية.
دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تحت اشراف الاستاذ:

أزمور رشيد

من إعداد الطالب:

فلاح علي

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة مستغانم	أ/ معارفية الطيب.....استاذ مساعد أ
مقررا	جامعة مستغانم	أ/ ازموور رشيد.....استاذ مساعد أ
مناقشا	جامعة مستغانم	د/ بن يمينة كمال.....استاذ محاضر

السنة الجامعية: 2016/2015

السنة الجامعية: 2015 / 2016

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT
SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE ABDEL HAMID IBN BADIS
MOSTAGANEM
Faculté Des Sciences Economiques,
Commerciales et Des Sciences De Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE
DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص:
تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية.

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تحت اشراف الاستاذ:

أزمور رشيد

من إعداد الطالب:

فلاح علي

لجنة المناقشة

أ/ معارفية الطيب.....	استاذ مساعد أ	جامعة مستغانم	رئيسا
أ/ ازموور رشيد.....	استاذ مساعد أ	جامعة مستغانم	مقررا
د/ بن يمينة كمال.....	استاذ محاضر	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2016

يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها

الإهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع الى:

- التي تحبني من حنانها والتي بعثتني من ضعفها قوة ومن انوثتها امرأة مصيبة القلب وكمال الود
وصفاء القلب، التي احبب امرأة الى قلبي.....امي الحبيبة.

- التي من يتقن عزما وقوة ويتدفق حلا، ويفيض حرما، وينساب سحابة، ويتلفظ حكمة الى الذي
انجبه فريي وطلب قلبي.....ابي العزيز

- التي اخي وكل زملائي وزميلاتي وكل الاساتذة الكرام وأيضا الى كل من ساندني في انجاز هذا
العمل المتواضع.

الشكر

الحمد لله الذي تتم بجمته الصالحات

الحمد لله واشكره بعد ان وفقني على انجاز هذا العمل المتواضع فله الحمد، حمدا كثيرا طيبا مباركا.

اتقدم بالشكر الجزيل الى الاستاذ المشرف ازمور رشيد على ما اجاد وافاد به من نصائح وتوجيهات، وعلى تواضعه وصبره وحرصه الدائم على اتمام وإخراج هذا العمل العلمي.

كما اتقدم بخالص شكري وامتناني الى جميع اساتذة جامعة عبد الحميد ابن باديس خاصة اساتذة العلوم الاقتصادية، والعلوم التجارية وعلوم التسيير على كل ما قدموه لنا من معارف وإضافات.

كما اتقدم بالشكر الى لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا البحث، وعلى ما سيقدمونه لي من نصائح وتوجيهات.

وأخيرا اتوجه بالشكر والامتنان الى كل من ساعدني سواء من قريب او من بعيد في انجاح وتقديم هذا العمل المتواضع.

* الفهرس *

*الاهداء

*الشكر

*مقدمة عامة أ

*الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق الداخلي

*تمهيد 02

*المبحث الاول: ماهية التدقيق الداخلي 03

- المطلب الأول: اساسيات حول التدقيق 03

- المطلب الثاني: مفهوم وتطور التدقيق الداخلي 05

- المطلب الثالث: اهمية وأهداف التدقيق الداخلي 08

*المبحث الثاني: الضوابط الاساسية للتدقيق الداخلي 09

- المطلب الأول: تنظيم التدقيق الداخلي 09

- المطلب الثاني: موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الاداري 11

- المطلب الثالث: مهمة التدقيق الداخلي 13

*المبحث الثالث: انواع ومعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي 16

- المطلب الأول: انواع التدقيق الداخلي 16

- المطلب الثاني: معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي 27

- المطلب الثالث: قواعد السلوك للتدقيق الداخلي 20

23.....*خلاصة الفصل

*الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة

25.....*تمهيد:

26.....*المبحث الاول: اساسيات حول الاداء

26.....- المطلب الاول: مفهوم الاداء

26.....- المطلب الثاني: انواع الاداء والعوامل المؤثرة فيه

30.....- المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الاداء

31.....*المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

31.....- المطلب الاول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

32.....- المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

34.....- المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

36.....*المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر

36.....- المطلب الاول: مفهوم ادارة المخاطر

37.....- المطلب الثاني: انواع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وخطوات عملية ادارتها

40.....- المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر

44.....*خلاصة الفصل

* الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

- 46.....*تمهيد
- 47.....*المبحث الاول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم
- 47..... - المطلب الاول: لمحة تاريخية عن مؤسسة ميناء مستغانم
- 49..... - المطلب الثاني: خصائص مؤسسة ميناء مستغانم واهم الخدمات التي تقدمها
- 51..... - المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم
- 57.....*المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم
- 57..... - المطلب الاول: التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم
- 58..... - المطلب الثاني: العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم
- 58..... - المطلب الثالث: دعم خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق محاسبي ومالي
- 60.....*المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء مؤسسة مستغانم
- 60..... - المطلب الاول: دعم خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق اداء
- 62..... - المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم
- 71..... - المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في ادارة وتقييم المخاطر في مؤسسة ميناء مستغانم
- 74.....*خلاصة الفصل
- 76.....*الخاتمة العامة
- *قائمة المراجع.

*الملاحق

- قائمة الاشكال والجداول:

1- قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الوظائف الاساسية في قسم التدقيق الداخلي	10
2-1	تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي	13
3-1	عناصر ورقة التغطية	15
4-1	ورقة ابراز وتحليل المشاكل	15
1-2	المكونات الخمسة للرقابة الداخلية	33
2-2	خطوات عملية ادارة المخاطر	39
3-2	الادوار المختلفة للتدقيق الداخلي في ادارة المخاطر	43
1-3	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم	51
2-3	الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم	57
3-3	الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي في مؤسسة ميناء مستغانم	59
4-3	الوضع التنظيمي لتدقيق الاداء في مؤسسة ميناء مستغانم	61
5-3	عدد المتدربين في مؤسسة ميناء مستغانم من 2010 - 2014	64

2- قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	التطور التاريخي للتدقيق الداخلي	07
1-3	توزيع عدد العمال من حيث التعاقد في مؤسسة ميناء مستغانم	64
2-3	تسجيل التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	65
3-3	حقيقة التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	67
4-3	تقييم صحة التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين	68

إلى الله
الرجوع

مقدمة

شهدت السنوات الاخيرة تطورا ملحوظا في المحيط الاقتصادي للمؤسسات نتيجة التطور التكنولوجي الهائل وتوجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق وظهور مفاهيم جديدة كالعولمة وما شابه بالإضافة الى التقنيات الحديثة في الاتصال والتواصل مما فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة هذا التطور والتي شهدت بدورها ايضا تطور وتنوع من حيث الشكل والحجم والعمليات التي تمارسها ضمن نشاطها الاستغلالي، ومع اشتداد حدة المنافسة وانفصال ملكية رأس المال عن الادارة وما تسبب به من تعذر في التحكم الجيد لأصحاب رأس المال في ادارة مؤسساتهم ألحت الضرورة الى تطوير مختلف الانظمة الرقابية المطبقة داخل المؤسسة بما في ذلك التدقيق الداخلي. وعليه شهد التدقيق الداخلي اهتماما متزايدا لدى هيئات ومؤسسات دولية، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة في مقدمتها انشاء ادارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بكفاءات بشرية من اجل تحقيق الاهداف بفعالية.

يعتبر التدقيق الداخلي احد الركائز الاساسية التي تقوم عليها جملة الانظمة الرقابية داخل المؤسسة، من خلال توظيف اشخاص يتمتعون بالتأهيل العلمي والخبرات اللازمة والاستقلالية التامة في طرح ارائهم وإعداد التقارير المختلفة وإيصال النتائج بشكل مباشر للجهات المعنية بهدف التأكد من مدى دقة وفاعلية الانظمة والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة.

يعتبر الاداء في المؤسسة امرا حيويا لان بدونها لا تعرف المؤسسة اين توجد او اين تتجه لذلك فان تحسين الاداء يعد امر ضروري لاستمرار المؤسسة في نشاطها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء في المؤسسة وذلك من خلال المساهمة في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الادارة على المؤسسة، وكذلك المساهمة في تقييم وادارة المخاطر والحماية منها وتقديم الحلول المثلى لإدارتها وبالتالي تحقيق درجة كبيرة من الكفاءة في ادارة المؤسسة مما ينعكس بشكل ايجابي على تحسين الاداء.

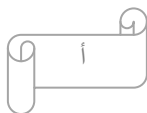
وعلى هذا الاساس وللإلمام بكامل جوانب الموضوع ارتأينا ان يكون التساؤل الجوهري والمتمثل في الاشكالية الذي سنعمل على الاجابة عنها كالآتي:

الاشكالية: الى اي مدى يمكن للتدقيق الداخلي ان يساهم في تحسين اداء المؤسسة ؟

وللمزيد من التفاصيل اعتمدنا التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وماهي انواعه واهميته؟

- هل تعتمد المؤسسة الجزائرية على التدقيق الداخلي في تحسين اداءها؟



- ماهو الاداء وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسينه؟

ولمعالجة الاشكالية الرئيسية والتساؤلات الناجمة عنها نضع الفرضيات التالية؟

- التدقيق الداخلي هو وظيفة فحص مستقلة داخل المؤسسة تساعد الادارة على المراقبة العامة لانشطتها، من بين ابرز انواعه التدقيق المالي، وتدقيق الالتزام، والتدقيق التشغيلي، يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في تلبية حاجات مختلف الاطراف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة.

- تعتمد المؤسسة الجزائرية على التدقيق الداخلي في تحسين اداءها.

- الاداء هو درجة النجاح التي تحققها المؤسسة في انجاز الاهداف المحددة مسبقا، يساهم التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة من خلال التحليلات والتوصيات والمشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة.

اسباب ودوافع اختيار الموضوع:

تكمن اجمالا المبررات التي دعت لاختيار هذا الموضوع الى اسباب ذاتية وموضوعية تتلخص فيما يلي:
الاسباب الموضوعية:

- يندرج الموضوع ضمن اختصاصنا وتكويننا.

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع كون التدقيق الداخلي حديث النشأة.

- الحاجة الماسة للمؤسسات الجزائرية لتحسين ادائها من خلال الاعتماد على التدقيق الداخلي
الاسباب الذاتية:

- المساهمة قدر المستطاع في اثراء البحث العلمي بالجزائر بمثل هذه المواضيع.

- الميول الشخصي نحو مهنة التدقيق وكل ما يرتبط بها.

اهمية البحث:

تكمن اهمية البحث في ما يلي:

- يمارس التدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسة فهو يعمل على تطوير وتعزيز انظمة الرقابة ومساعدة المؤسسة على تحسين ادائها ورغم ذلك إلا انه لا يحظى بالاهتمام والعناية الكافية من خلال توفير المعايير والشروط والقواعد التي تحدد هذه الوظيفة الحيوية في المؤسسة.

وبالتالي يستمد البحث اهميته من خلال تسليط الضوء على ضرورة العناية بوظيفة التدقيق الداخلي والدور الذي يكتسبه في تحسين اداء المؤسسة وحسن سيرها.

اهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي الى قياس مدى تأثير التدقيق الداخلي على الاداء في المؤسسة الاقتصادية، كما تسعى هذه الدراسة ايضا الى:

- ابراز اهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة باعتباره اداة فعالة.
- التعرف على الضوابط التي تحكم التدقيق الداخلي ومعايير الاداء المهني لهذه المهنة.
- التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية.

مكان وصعوبات الدراسة:

اجرينا هذه الدراسة في مؤسسة ميناء مستغانم، والتي يقع مقرها شمال ولاية مستغانم. اما الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة فتمثل في:

- ضيق الوقت.

- التحفظ الكبير من قبل مسؤولي المؤسسة وعدم منح المعلومات الكافية.
- قلة المؤسسات التي تعتمد على التدقيق الداخلي.

الدراسات السابقة:

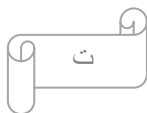
- مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستير تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير بعنوان دور التدقيق الداخلي في مراقبة وتحسين اداء المؤسسة، (دراسة حالة مؤسسة سوناطراك مركب ح/ GNL2) جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2012/2011.
- مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستير تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير بعنوان دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة (دراسة حالة مجمع الدواجن للغرب)، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014./2013.
- ملتقى دولي حول مدى التزام الشركات بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، يومي 03-03 ديسمبر 2012.

- مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستير تخصص محاسبة التدقيق والمراقبة بعنوان دور التدقيق الداخلي في ادارة مخاطر المؤسسة، (دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة بالشلف NOVER) جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف.

المنهج المستخدم:

قصد الاجابة على الاشكالية المطروحة وللإلمام بكافة جوانب الموضوع، اعتمدنا على المنهج التاريخي لدراسة التطور التاريخي للتدقيق الداخلي، ومن ثم اعتمدنا على كل من المنهج الوصفي والتحليلي.

تقسيمات البحث:



يتم تقسيم هذا البحث الى ثلاث فصول رئيسية كالآتي:

- الفصل الاول: يشمل المفاهيم الاساسية للتدقيق الداخلي، والضوابط التي تحكمه ومعايير ممارسة هذه المهنة
- الفصل الثاني: يشمل مفاهيم حول الاداء ودور التدقيق الداخلي في تحسينه من خلال التطرق الى دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية ودوره في ادارة المخاطر
- الفصل الثالث: خصصناه لدراسة ميدانية للتدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم ودوره في تحسين اداء هذه المؤسسة.

فصل الأول

تمهيد:

عرف التدقيق الداخلي تغييرات جذرية منذ بداية ممارسته الى غاية اليوم ولقد اسهمت هذه التغييرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة حيث كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين وكان لهم الفضل الكبير في اعطاء التدقيق نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبه واصبح للتدقيق الداخلي اهمية كبيرة في الواقع الاقتصادي وهذا ما ظهر له من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة وخارجها، فكانت هناك حاجات ملحة من داخل المؤسسة الى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة الى مزيد من الشفافية عند اجراء مختلف التعاملات معها.

ولقد وضعت عدة معايير لتحكم حسن سير نشاط هذه المهنة بكافة جوانبها سواء كانت تتعلق بالهيكل التنظيمي لهذه المهنة واليات عملها او معايير ممارستها.

وعليه سيقتمر هذا الفصل على الاطار النظري للتدقيق الداخلي ولقد ارتأينا ان نقسمه الى ثلاث مباحث رئيسية :
المبحث الاول: ماهية التدقيق الداخلي، حيث نحاول من خلال هذا المبحث التعرف على اساسيات التدقيق وتطور التدقيق الداخلي و مفهومه وكذلك اهدافه وأهميته.

المبحث الثاني: الضوابط الاساسية للتدقيق الداخلي، تنظيم التدقيق الداخلي وموقعه في التنظيم الاداري و مهمته.

المبحث الثالث: انواع ومعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، انواع التدقيق الداخلي المعايير الدولية لممارسة هذه المهنة وكذلك قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي.

المبحث الاول: ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي احد اهم الانظمة الرقابية داخل المؤسسة لما يلعبه من دور في دعم قرارات الادارة والتخفيف من المسؤولية الملقاة عليها كما يعد التدقيق الداخلي أداة بيد الادارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة الامر الذي ادى الى ظهور هذه الوظيفة نتيجة الحاجة الى ظهور انظمة رقابية داخلية وخارجية فعالة تعمل على تدعيم السير الجيد لمختلف أنشطة المؤسسة.

المطلب الاول: اساسيات حول التدقيق

أولاً: نشأة وتطور التدقيق

إن التدقيق قديم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجياته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام.

وبذلك نرى أن مهنة التدقيق بشكلها الحالي تستمد نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مدى واقعية و صحة تلك البيانات الظاهرة.

وتدل الوثائق التاريخية أن هذه الحاجة أول ما ظهرت لدى الحكومات، إذ كانت حكومة قدماء المصريين واليونان تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهنا نجد أن كلمة تدقيق Audit أصلها مشتق من الكلمة اللاتينية (audire) بمعنى يستمع¹

ثم اتسع نطاق التدقيق ليشمل بذلك المؤسسات الاقتصادية للقطاع الخاص، وهذا نتيجة للتطور الذي مس مختلف الأنشطة منها علم المحاسبة وهذا من خلال إتباع نظام القيد المزدوج، ولقد جاء ذلك في موسوعة لوفيا باشيليو تحت عنوان geomatria, proprtoni, et proportponnalita summade de arithmatiqua, عام 1494.

– **الفترة من العصر القديم الى 1500 م:** ما يعرف عن التدقيق في هذه الفترة انه كان مقتصر على الوحدات الحكومية، وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول الى الدقة، ومنع حدوث اي تلاعب او غش بالدفاتر المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكفي بالاستماع للحسابات التي كانت تملئ عليه، على ان يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.²

– **الفترة من 1500 م الي 1850 م:** لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، اذ اقتصر على اكتشاف الغش والاختفاء والتزوير في الدفاتر المحاسبية، لكن انتشار التجارة في هذه الفترة ادى الى زيادة المشاريع وبالتالي زيادة المدققين للتأكد من صحة القوائم المالية.

¹ - خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص18، 17.

² - ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة، معايير واجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 14

- الفترة من 1850 م الى 1905 م: شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع ظهور الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والادارة ما زاد من الحاح المساهمين من الطلب على المدققين للحفاظ على اموالهم المستثمرة وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 م، الذي اوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل .

اما اهداف التدقيق في هذه المرحلة فكانت كالآتي:¹

- اكتشاف الغش والاختفاء.

- اكتشاف الاخطاء الفنية.

- اكتشاف الاخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

- الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا: اهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة الى استعمال اسلوب العينات الاحصائية وفق اساس علمي.

اما الهدف من التدقيق فلم يعد في اكتشاف الغش والاختفاء فحسب بل ان الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو تقرير المدقق المستقل والمحيد فيما اذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.²

ثانيا: مفهوم التدقيق

هناك عدة تعاريف للتدقيق نذكر ابرزها:

التعريف الاول: هو فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على

الادلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وكفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة لديها.³

التعريف الثاني: عن الجمعية المحاسبة الامريكية (the amirican accounting association AAA) هو سيرورة

المنظمة التي تحتوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن احداث وتصرفات اقتصادية

وذلك للتحقق من درجة الموافقة بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج المتوصل اليها الى

المستعملين المعنيين.

¹ - ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة، معايير واجراءات، مرجع سبق ذكره، ص 16

² - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية العملية والنظرية، الطبعة الثانية دار وائل للنشر، الاردن، 2006، ص 19

³ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، 2006، ص 14

التعريف الثالث: فحص أنظمة الرقابة الداخلية والحسابات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحفا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد حول مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج اعماله.¹

المطلب الثاني: مفهوم وتطور التدقيق الداخلي

اولا: مفهوم التدقيق الداخلي:

* سنتناول فيما يلي بعض تعاريف التدقيق الداخلي التي تتميز بالتنوع و التعدد بتعدد المختصين و الهيئات المهتمة بهذه المهنة، و من أهم هذه التعاريف نذكر:

- يعرف المجمع العربي للمحاسبين "التدقيق الداخلي" بأنه وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الادارية بما فيها الحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الادارة او للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية القصوى.²

- كما عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التدقيق الداخلي " بأنه فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها.³

- بينما يعرف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (I.I.A) التدقيق الداخلي على أنه :

"نشاط تقييمي مستقل وموضوعي واستشاري ينشأ داخل المنظمة مصمم ليزيد من قيمة الشركة وتحسين عملياتها كخدمة الادارة ومساعدتها على تحقيق اهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة وهو وسيلة رقابية ادارية تعمل على قياس وتقييم وسائل الرقابة الاخرى.⁴

- ومن التعاريف الشاملة و الحديثة للتدقيق الداخلي، تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة و المستشارين الداخليين (IFACI) الذي عرف التدقيق الداخلي على أنه:

" نشاط مستقل و موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكّمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين و المساهمة في خلق القيمة المضافة".⁵

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية مرجع سبق ذكره، ص13

² - محمد فلاق التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات الاقتصادية العمومية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001 المؤتمر الدولي الثاني لمهنة التدقيق في الجزائر، جامعة سكيكدة، 2010، ص5.

³ - وليم توماس وامرسون هنكي المراجعة بين النظرية والتطبيق تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد الطبعة الاولى دار المريخ للنشر السعودية 1989.ص.26 .

⁴ - داود يوسف صبح دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية اتحاد المصارف العربية للنشر. بيروت لبنان الطبعة الاولى، 2007، ص.38.

5- (IFACI) : www.ifaci.com/f.sommaire.htm. 12/11/2003

* نستنتج من هذه التعاريف ان التدقيق الداخلي أصبح مهنة يرتبط بالإدارة حيث اسس لنفسه فرع متميز من المعرفة اكثر اتساعا مما سبق، حيث يقوم التدقيق الداخلي الحديث بتزويد خدمات تتضمن فحص وتقييم لأنظمة الرقابة والأداء والخطر والادارة في كافة الوحدات الخاصة والعامه.

.التدقيق الداخلي مستقل داخل التنظيم بحيث لا يتبع لأي ادارة او قسم داخل المنشأة.

.التدقيق الداخلي عملية منظمة تتضمن مجموعة من الاجراءات المتتابعة والتي يحكمها اطار نظري ثابت وذلك

لتحقيق مجموعة من الاهداف

- مستقل وموضوعي.

- يقدم تأكيدات وخدمات استشارية.

- تقييم و تحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة.

ثانيا: نشأة وتطور التدقيق الداخلي:

- يرجع ظهور التدقيق الداخلي كفكرة إلى الثلاثينات و ذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهوره هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل التدقيق الخارجي خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لتدقيق خارجي حتى يتم المصادقة عليها. و بقي دور التدقيق الداخلي مهمشا بحيث أنه لم يحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 و كوّنوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين I.I.A (institut of internal auditor) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها.

أما في وقتنا الحاضر أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليه في ترشيد العملية الإدارية بمفهومه المعاصر بحيث ابتدأ بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية، ثم اتجه بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.¹

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribuer a créer de la valeur ajoutée... »

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن الطبعة الاولى، 2006 ص 30.

الجدول التالي يوضح مراحل تطور التدقيق الداخلي ومفهومه في كل مرحلة:

الجدول رقم: (1-1) التطور التاريخي للتدقيق الداخلي:

السنة	مفهوم التدقيق الداخلي
1947	اصدار قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IAA
1957	تم اصدار اول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين IAA
1964	تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على انه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المنشأة بواسطة متخصصين لهذا الغرض
1974	تشكيل لجان عام لدراسة واقتراح اطار متكامل لمعايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي
1977	تقديم تقرير من طرف اللجان يتضمن نتائج دراستها
1978	التصديق النهائي على معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي وبزوغ مهنة جديدة حيث عرف التدقيق الداخلي حينها على انه وظيفة تقويم مستقلة لفحص وتقويم أنشطة المنشأة ومساعدة اعضاء التنظيم على تنفيذ مسؤولياتهم من بفعالية
1996	اصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين IAA
1999	تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على انه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي داخل المنشأة مصمم لمراجعة وانجاز الاهداف من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية وإدخال التحسينات اللازمة .
2001	تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على انه نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق اهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات ادارة المخاطر والرقابة والتوجيه والتحكم .

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مراجع

- نلاحظ من خلال الجدول ان التدقيق الداخلي اخذ منحى تصاعدي في تطوره ولم يعد مقتصرًا على فحص الجوانب المالية واكتشاف الاخطاء فقط بل اوسع من ذلك حيث اسس لنفسه فرعا رئيسيا داخل المنظمة كونه اصبح اداة رقابيا يعمل على تقديم تأكيدات موضوعية واستشارية.

المطلب الثالث: اهمية وأهداف التدقيق الداخلي

(1) اهمية التدقيق الداخلي:

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في تلبية حاجات مختلف الاطراف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة كونه رقابة فعالة تساعد المؤسسة وملاكها على رفع جودة الاعمال وتقييم الاداء والمحافظة على ممتلكات واصول المؤسسة وذلك من خلال ما يلي:¹

- ضمان حسن سير العمل والتأكد من سلامة الاصول وحفظها من الاهمال والاختلاس.
- يمكن الملاك والمساهمين من الاطمئنان على سلامة استثماراتهم في المؤسسة.
- يمكن المؤسسة من الاستفادة من البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها لأغراض التخطيط والرقابة ومتابعة اعمال المؤسسة.
- تلبية احتياجات الجهات الحكومة من معلومات متعلقة بالمؤسسة.
- تساعد النقابات والجمعيات المهنية والعمالية من التحقق من حسن سير اعمال المؤسسة وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة.
- تحسين صورة المؤسسة داخليا وخارجيا من خلال اعطاء درجة عالية من المصداقية بهدف الحصول على قروض من المصارف ومؤسسات الاقراض.
- تخفيف العبء على التدقيق الخارجي.

(2) اهداف التدقيق الداخلي:

- ان الهدف الرئيسي من التدقيق الداخلي هو مساعدة اعضاء المؤسسة لتأدية مسؤولياتهم بفاعلية، ويتم ذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات، والتقييمات والتوصيات، والاستشارات التي تم تدقيقها.
- ويمكن تلخيص اهداف التدقيق الداخلي في ما يلي:²
- مراجعة و تقييم نظم الرقابة الداخلية.
 - تحديد الاهداف التي تعظم المنافع من استخدام الاساليب والطرق المناسبة في استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة.
 - قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.

¹ - يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008 ص128

² - داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية للنشر، بيروت، لبنان، الطبعة الاولى 2007، ص 42.

- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة و إجراءاتها.
- حماية أصول المؤسسة.
- منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت.
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية، و التأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر و بدقة عن الواقع.
- القيام بمراجعات منتظمة و دورية للأنشطة المختلفة و رفع تقارير النتائج و التوصيات إلى الإدارة العليا.
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية و الاجتماعية.
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الداخلي.
- السعي على تخفيض التكاليف و منع الإسراف و التبذير و وضع الإجراءات اللازمة لها.

المبحث الثاني: الضوابط الأساسية للتدقيق الداخلي

- تعتمد معظم الإدارات حاليا على وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز نظم الرقابة لديها، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، و تراجع كافة العمليات الإدارية و المالية و التشغيلية، و لكي يؤدي التدقيق الداخلي دوره بصورة سليمة و بفاعلية كبيرة يجب أن يحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها، و تمس هذه الخصائص قسم التدقيق الداخلي في حد ذاته بحيث يجب أن يؤدي مهامه في ظل تنظيم محكم، كما تمس هذه الخصائص أيضا الكيفية التي يتموضع بها قسم التدقيق الداخلي داخل تنظيم المؤسسة ككل بحيث يجب أن يتصف بما يؤهل قسم التدقيق الداخلي لأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية و جدية.

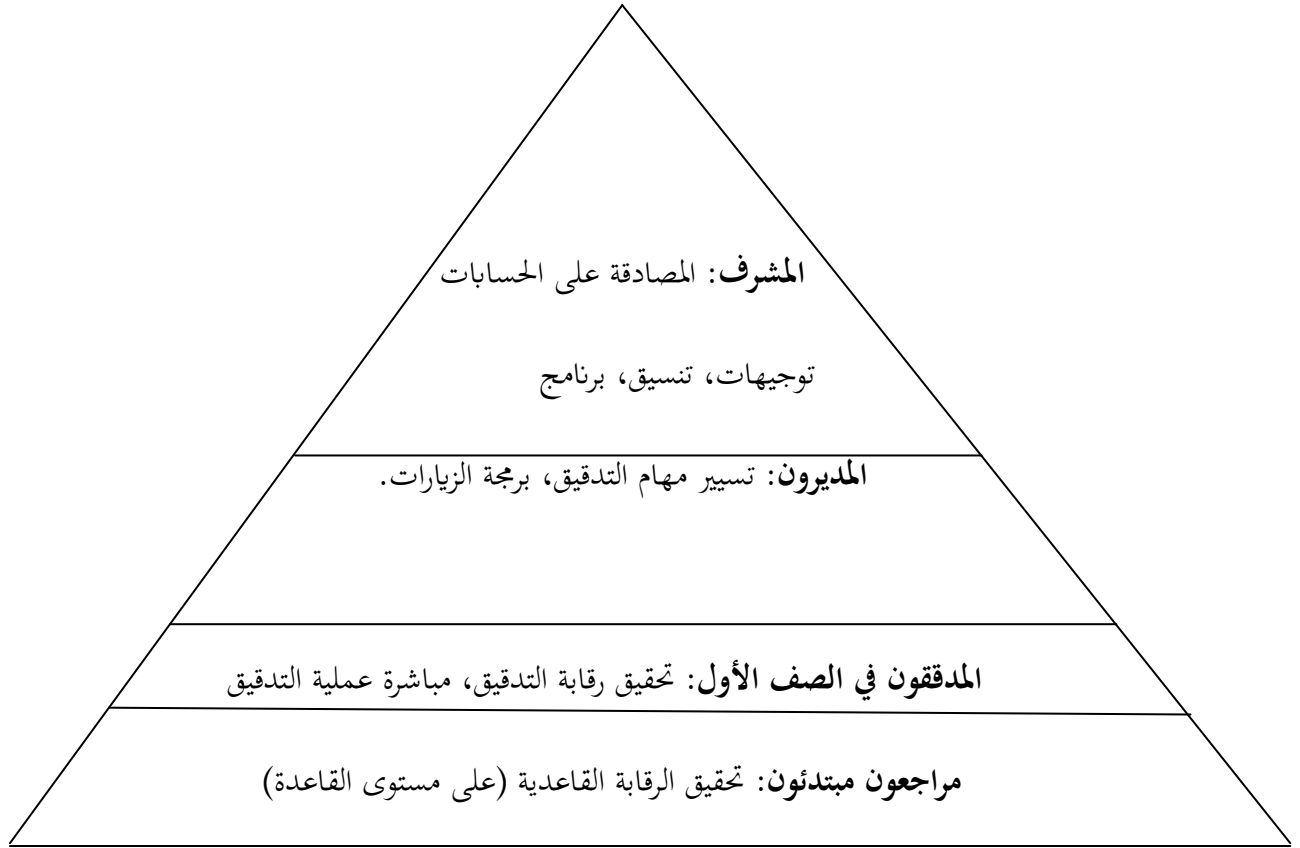
المطلب الاول: تنظيم التدقيق الداخلي

- يتكون قسم التدقيق الداخلي عادة من عدد قليل نسبيا من المدققين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى و قد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد، كما أنه قد يتسع قسم التدقيق الداخلي في تنظيمات أخرى ليتضمن عدد كبير من المدققين يعملون هم و حدهم تحت تنظيم كبير محكم بخلاف المصالح الأخرى.¹

¹ - انظر عبد الفتاح الصحن الرقابة والمراجعة، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية 1989 ص 233

وينطوي قسم التدقيق الداخلي عادة على اربع مستويات من المدققين ممارسي المهنة كما يتضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1) الوظائف الاساسية في قسم التدقيق الداخلي



المصدر: عبد الفتاح الصحن الرقابة والمراجعة، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية 1989 ص 233

- يتحمل المشرف على قسم التدقيق كل المستويات العامة للقسم، و هو يقوم بإعطاء التوجيهات العامة للقسم، كما يقوم بالتخطيط و وضع سياسات و إجراءات التدقيق، و إدارة العاملين معه بالقسم، و التنسيق مع المدققين الخارجيين و وضع البرامج و النماذج المختلفة للتحقق من جودة التدقيق، بينما يقوم مدير التدقيق الداخلي بإدارة اعمال التدقيق المختلفة، كما يتولى المدقق الاول الجوانب الاشرافية لأعمال التدقيق ويقومون بالكثير من الاعمال الفعلية التفصيلية، في حين يتولى المدققون المبتدئون اداء الاعمال الروتينية غير المعقدة، كما ان شكل وحجم خلية التدقيق الداخلي غير ثابت ويختلف من مؤسسة لأخرى وفق معيارين اساسين وهما:¹

أ- حجم المؤسسة: يعد حجم المؤسسة محددًا أساسيًا لطبيعة التدقيق الداخلي المعتمد في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل للتدقيق الداخلي موحدًا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل و حجم

¹ - الدكتور مسعود الصديقي، نحو اطار متكامل للمرجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.

المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للتدقيق الداخلي، فمثلا المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لا تحتاج إلى قسم للتدقيق الداخلي بحجم قسم مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير، فهذا يقودنا إلى حالة عدم الرشاد و الزيادة في تكاليف عملية الرقابة بالمقارنة على ما تدره من منافع على التنظيم الإداري ككل.

ب- مركزية و لا مركزية التدقيق: عادة ما تتطلب المؤسسات الكبيرة ذات الاتساع الجغرافي وجود هياكل قادرة نسبيا على تسيير الأنشطة المختلفة في مناطق انتشارها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، حيث يوجد ثلاث أنواع من التدقيق الداخلي وفقا لهذا الوضع:

- **تدقيق داخلي مركزي:** يكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات المختلفة الميدانية لكافة فروع هذه المؤسسة.

- **تدقيق داخلي لا مركزي:** ينص هذا النظام على تكوين قسم او خلية للتدقيق الداخلي على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة .

- **تدقيق داخلي مختلط:** في هذا النوع من تدقيق الداخلي يتم المزج بين النوعين الأولين تدقيق الداخلي المركزي و اللامركزي بحيث يتم إرساء مديرية للتدقيق الداخلي على مستوى المديرية العامة للمؤسسة و جعل فروع لها على مستوى كل منطقة.

المطلب الثاني: موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري

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

إن أداء المدقق الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف إذ تعد استقلالية المدقق الداخلي أحد المعايير الهامة للتدقيق، و يعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج التدقيق و لكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمدقق الداخلي و هو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمدقق الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل و من ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من

الاستقلال في الوضع التنظيمي للمدقق الداخلي بالنسبة للإدارات و الأقسام بالمؤسسة و الوضع الأمثل هو أن يتبع المدقق الداخلي تنظيم الإدارة العليا للمؤسسة و من مقتضيات الاستقلال أن يكون المدقق الداخلي بعيدا عن وضع السياسة و الإجراءات و إعداد السجلات أو الارتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته و تقييمه فيما بعد و في ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة.

و من خلال هذا يمكن القول أن المدقق الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين اساسيتين هما:¹

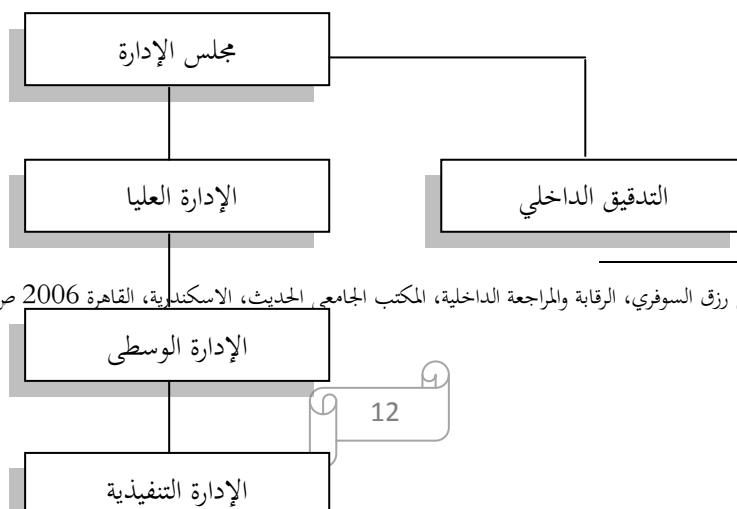
أ- مكانه في التنظيم الوظيفي و ارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله و تحقيق ما يوكل إليه من عمل، فريئس إدارة التدقيق مسئول أمام المستويات العليا للإدارة، نظرا لأن ما سيكشف عمله أثناء تأديته له هو اهتمامات مجلس الإدارة.

ب- إن المدقق الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص و التقييم و مراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة و لهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

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

- ان ربط التدقيق الداخلي بمجلس الادارة هو اجراء هو ايجابيات كثيرة من حيث الحماية والاستقلالية والقوة اللازمة لهذا النشاط و يجعل من فرص نجاح وتطبيق اقتراحات التدقيق الداخلي امرا مشجعا ، علاوة على انه يزود مجلس الادارة بعين اضافية تمكنهم من لمس حقيقة اوضاع العمل في المؤسسة بدون تدخل من مدراء الادارات التنفيذية . ويمكن توضيح قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي



¹ - محمد السيد السرايا، دفتحي رزق السوفري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، القاهرة 2006 ص 194

المصدر: عماد الحانوتي اهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش ، نشرة الكترونية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2002 ص 3

- نلاحظ من خلال الشكل ان التدقيق الداخلي مرتبط مباشرة مع المستويات الادارية العليا في المؤسسة نظرا لحساسية هذه المهنة ولضمان ومراعاة الاستقلالية في تنفيذ العمل.

المطلب الثالث: مهمة التدقيق الداخلي

إن معايير التدقيق عامة و التدقيق الداخلي خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، و هذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية التدقيق التي تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة و الوجيهة، من خلال تحضير مهمة التدقيق الداخلي و من تم العمل الذي تقوم به هذه الأخيرة ميدانيا، و أخيرا إنهاء المهمة.

أولا: تحضير مهمة التدقيق الداخلي:

تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط او الجهة التي ستخضع لعملية التدقيق ويتم هذا وفق ثلاث طرق و هي:¹

أ- الاختيار المنظم: أي اختيار النشاط او الجهة الخاضعة للتدقيق استنادا الى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة .

ب- الاختيار بناء على طلب الادارة العليا: قد تحتاج الادارة العليا الحصول على معلومات بشأن وضع او مشكلة ما تحتاج الى حكم او رأي فيها، كمراجعة حساب احد العملاء مثلا تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما .

ت- الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق : قد يحتاج بعض المدراء الى المساعدة من المدقق الداخلي لتقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية لبعض الانشطة الخاضعة لإدارتهم.

ثانيا- العمل الميداني للتدقيق الداخلي: يعتبر العمل الميداني الانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق ويتم وفق ثلاث خطوات هي:¹

¹ - عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية 2008/2009 ص72.

1- تخطيط عمل التدقيق الداخلي:

يعمل تخطيط عمل التدقيق الداخلي على تنظيم مهمة التدقيق زمانا و مكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة.

2- ورقة التغطية:

هي وثيقة يتم اعدادها لفترة قبل وبعد نهاية المهام المحددة في برنامج التحقيق وذلك لانه ربما تتغير او يتسع نطاق الاجراءات اذا كان هناك ضرورة لذلك، وتتضمن اهداف التدقيق الداخلي، شروط تنفيذ العمل، النتائج والاستنتاجات بصورة واضحة ومفهومة.² تتكون ورق التغطية من العناصر التي يلخصها الشكل التالي:

الشكل رقم: (1-3) عناصر ورقة التغطية

التدقيق حول	برنامج الفحص	المحرر
ورقة التغطية	التعليقات	
الهدف		
شروط تنفيذ العمل		

¹ - لطفى شعباني المراجعة الداخلية، مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع ادارة الاعمال، جامعة الجزائر 2003/2004 ص79 .

2- lement Olivier /groupe de recherché, institute de l'audite interne, " la conduite d'émission d'audite interne » dunod, France, 1995 p64.

	النتائج
	الاستنتاجات

Source ; pierre schick « memento d'audit interne ; méthode de conduite d'une mission » dunod, campus, France, 2007, p10 .

3- ورقة إبراز و تحليل المشاكل:

تربط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، و نعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين. و عند جمع و ترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل الملتقى به و كذلك الحلول المقترحة له.

الشكل رقم: (1-4) ورقة إبراز و تحليل المشاكل

ورقة إبراز و تحليل المشكل	وات م رقم:
اوراق العمل:	
المشكل:	
المعاينة:	
الاسباب:	
النتائج:	
الحلول المقترحة:	
إعداد	المصادقة عليه
يوم:	يوم:
	صالح ل
	يوم:

Source ; pierre schick « memento d'audit interne ; méthode de conduite d'une mission » dunod, campus, France, p ;108

ثالثاً- إنهاء مهمة التدقيق الداخلي:

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي ويتم فيها وضع وإعطاء التقرير النهائي الذي يسلم الى طالب خدماتها ويمكن تلخيص خطوات هذه المرحلة في ما يلي:¹

¹ - لظفي شعباني، المراجعة أداخليية، مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسات مرجع سبق ذكره ص 80.

1- هيكل التقرير:

يتكوّن هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

2- العرض النهائي:

يتمثل العرض النهائي في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المدقق المسؤول بمهمة التدقيق الداخلي هامة و أساسية، لأهم المسؤولين في المصالح محل التدقيق، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المدقق للعمل الميداني.

3-التقرير النهائي للتدقيق الداخلي:

يرسل التقرير النهائي للتدقيق الداخلي لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة العليا لإعلامهم، بنتائج التدقيق المتعلقة بقدرة التنظيم محل التدقيق بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، و يعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة التدقيق الداخلي.

4- حالة أعمال التحسين:

بعد اقتراح المدقق الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، و تنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة .

المبحث الثالث: انواع ومعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

المطلب الاول: انواع التدقيق الداخلي

1-التدقيق المالي:

يعرف التدقيق المالي بانه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الادارية واية متطلبات اخرى.¹ وبالنظر للتعريف السابق نجد ان التدقيق المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يهدف الى مراجعة وتتبع القيود المحاسبية والتحقق من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والهدف من التدقيق المالي هو اظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية وصحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، ويتضمن التدقيق المالي ايضا، التحقق من وجود الاصول وحمايتها من الضياع والاختلاس وكذلك فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ - خالد رغب الخطيب، التامين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى 2009، ص 163.

2- تدقيق الالتزام:

ويقصد به مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية للعمليات للحكم على جودة وملائمة الانظمة التي تم وضعها وتقع على ادارة التدقيق الداخلي عبئ: ¹

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة.
- الامام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.
- رقابة مدى التزام الادارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في اداراتهم.

3- التدقيق التشغيلي:

” هو فحص منظم وشامل وبناء وتقييم للهيكل التنظيمي وسياسات وطرق الإدارة للتحقق مما إذا كانت موارد المنشأة تدار من قبل الإدارة بطريقة اقتصادية وكفوءة للحصول على أفضل النتائج وفي أقصر وقت ممكن بما يحقق الأهداف“ ².

من ذلك يمكن القول بأن هناك ثلاث جوانب للتدقيق التشغيلي وهي ”الاقتصادية ، الكفاءة ، والفعالية “

المطلب الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

ان توافر معايير للأداء المهني يعتبر من المقومات الاساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح ولتنفيذ اعمال التدقيق الداخلي في بيئات متعددة الأشكال داخل المنشآت والتي تختلف في الهدف والحجم والهيكل وبواسطة أفراد من داخل المنشأة، هذا الاختلاف ممكن أن يوفر ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة. حيث نجد في مهنة التدقيق الداخلي مجموعة من المعايير تحكم هذه المهنة نتيجة الجهود المبذولة من قبل الجهات القائمة على هذه المهنة، وتتكون هذه المعايير من:

اولا: معايير الصفات: وهي المعايير التي تحدد الخصائص ومواصفات الجهة او الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي وتشمل المعايير التالية:

1- معيار الغرض والسلطة والمسؤولية :

ينص هذا المعيار على تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق الداخلي في قانون يتماشى مع المعايير ويوافق عليه مجلس الادارة بشكل رسمي.

2- معيار الاستقلالية والموضوعية:

ينص هذا المعيار على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في جميع مراحل التدقيق ويتفرع منه ثلاث معايير فرعية معيار يتعلق بالاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي من خلال موقعه في اعلى

¹ - محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2011 ص 16.

² - محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره ص 16.

الهمم الوظيفي وعدم تدخل اي جهة، لتحديد نطاق اداء عمله وتوصيل نتائجه، ومعيار يتعلق بالموضوعية والشخصية ينص على ان المدققين الداخليين يجب ان يتميزوا بالنزاهة والتجرد وتجنب اي تعارض في المصالح ومعيار يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية والكشف عنه للجهات ذات الاختصاص.

3- معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: يحتوي هذا المعيار على ثلاث معايير فرعية:

- أ- معيار يتعلق بالكفاءة (المعرفة والمهارة) الواجب توافرها لدى المدققين الداخليين
- ب- ومعيار يتعلق بالعناية المهنية اللازمة والذي ينص على قيام المدققين الداخليين ببذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بعملية التدقيق
- ت- ومعيار يتعلق بكفاءة المدقق الداخلي والذي يوضح ضرورة عمل المدققين الداخليين على تعزيز وتطوير قدراتهم بشكل مستمر.

4- معيار الجودة وبرامج التحسين : على مدير التدقيق الداخلي ان يطور و يحتفظ بضبط تأكيد الجودة وبرامج

التحسين، وتغطية جميع جوانب أنشطة التدقيق الداخلي مع مراقبة استمرارية فعاليتها و توافقها مع المعايير المهنية ودليل اخلاقيات المهنة ، وذلك من خلال مراقبة وتقييم الفعالية داخليا وخارجيا، والتقارير عن برنامج الجودة ورفعها الى مجلس الادارة، وكذلك اتساع عمل المدقق وفقا للمعايير ، والافصاح عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير والذي يؤثر على نتائج عملية التدقيق وبالتالي رفع تقرير الى مجلس الادارة.¹

ثانيا: معايير الاداء: تقوم هذه المعايير بوصف أنشطة التدقيق الداخلي، وكيفية تنفيذ اداء كل مهمة من مهام التدقيق الداخلي، بحيث يمكن قياس هذا الاداء ويتفرع هذا المعيار الى:

1- معيار ادارة نشاط التدقيق الداخلي: يقتضي هذا المعيار بان يقوم مدير التدقيق الداخلي بإدارة أنشطة التدقيق

الداخلي بفاعلية، مما يحقق اضافة قيمة عالية للمنشأة، وللقيام بذلك يتفرع الى ستة معايير فرعية يجب الالتزام بها وهي:

- التخطيط: يضع مدير التدقيق الداخلي الخطط اللازمة بما يتماشى مع اهداف المنشأة .
- الاتصال والموافقة: ضرورة اتصال مدير التدقيق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الادارة ولجنة التدقيق لإبلاغها بالخطط والتغييرات الجوهرية للحصول على الموافقة عليها.
- ادارة الموارد: يجب التأكد من كفاية موارد أنشطة التدقيق الداخلي لإنجاز خطة التدقيق الداخلي .
- السياسات والاجراءات: يجب توفير تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات لإرشاد المدققين الداخليين.

1- institute of internal auditors IIA, "code of ethics and standards for the professional practice of internal auditing, 2004 p15

- التنسيق: ضرورة توصيل المعلومات وتنسيق الانشطة مع الاطراف الداخلية والخارجية التي تقوم بتزويد المنظمة بالخدمات التأكيدية والاستشارية للتقليل من ازدواجية الجهود.
- التقارير: على مدير التدقيق الداخلي رفع تقارير بشكل دوري الى مجلس الادارة والادارة العليا عن اهداف وصلاحيات ومسؤوليات أنشطة التدقيق الداخلي المتعلقة بالخطة، بالإضافة الى القضايا المهمة والجوهرية¹.
- 2- معيار طبيعة عمل التدقيق الداخلي:** ينص هذا المعيار على ان نشاط التدقيق الداخلي يجب ان يقوم ويساهم في تحسين ادارة المخاطر والرقابة، وعملية التحكم المؤسسي، مستخدما منهجا منظما ومنضبطا.
- 3- معيار تخطيط عملية التدقيق الداخلي:** ينص هذا المعيار على انه يجب على المدققين الداخليين اعداد وتوثيق خطة لنشاط التدقيق الداخلي، تتضمن نطاق واهداف وتوقيت عملية التدقيق والموارد اللازمة للقيام بنشاط التدقيق.
- 4- معيار تنفيذ عملية التدقيق الداخلي:** يجب على المدققين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات بشكل كاف لتحقيق اهداف عملية التدقيق.
- 5- معيار توصيل نتائج التدقيق الداخلي:** يجب على المدقق الداخلي مناقشة النتائج والتوصيات التي توصل اليها مع المستوى الاداري المناسب، قبل اصدار تقريره النهائي، ويجب ان تكون التقارير موضوعية وواضحة ومحددة وبناءة، ومعدة في الوقت المناسب، ويشمل التقرير عادة على الغرض منه، ونطاق ونتائج عملية التدقيق كلما كان ذلك مناسباً فانه يجب ان يتضمن رأي المدقق، ويجب ان يتضمن التقرير توصيات المدقق بشأن التحسينات الممكنة مع ذكر الجوانب السلبية في الاداء وأي اجراءات تصحيحية لازمة، كما قد يتضمن التقرير وجهة نظر محل التدقيق في النتائج والتوصيات ويجب مراجعة التقرير عن طريق المشرف الداخلي قبل اصداره بصورته النهائية.
- 6- معيار متابعة النتائج:** بعد اصدار تقرير التدقيق يجب على مسؤول التدقيق الداخلي متابعة ما تم فيه وذلك للتأكد انه قد تم اتخاذ الاجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج التدقيق.
- 7- معيار قبول الادارة للمخاطر:** ينص هذا المعيار على انه يجب على مسؤول التدقيق الداخلي اذا ما وجد ان مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، فان عليه ان يناقش المسألة مع الادارة العليا وان يتوجه الى مجلس الادارة و ابلاغه بالأمر².

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

¹ - ابراهيم رباح ابراهيم مدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في المصارف العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2011، ص 18

1- institute of internal auditors IIa, opsit, p18.

تؤكد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الامريكي للمدققين الداخليين على ضرورة التزام المدقق الداخلي بقواعد وأسس مناسبة للسلوك المهني اثناء تأديته لعمله، بحيث لا يكون هناك اي شك في نزاهتهم وموضوعيتهم اثناء تأديتهم لعملية التدقيق، وتتلخص هذه القواعد في ما يلي:¹

1- النزاهة

يجب أن يؤدي المدقق الداخلي عمله بنزاهة تامة تحرره من أي شبهات وتجعل من عمله محل ثقة ومصداقية للغير فنزاهة المدقق الداخلي تؤدي إلى تدعيم الثقة فيما يقوم به من أعمال وتعتبر أساس الاعتماد على أحكامه

عمومية هذا المبدأ تفرض على المدقق العديد من الاعتبارات منها:

- أن يتحرر من التبعية الفكرية للإدارة .
- أن يبذل عناية مهنية واجبة في كل أعمال التدقيق .
- أن يعمل على تحقيق مصلحة التنظيم بما لا يتعارض مع القيم الأخلاقية.
- قواعد النزاهة:

القواعد التي تترجم النزاهة إلى أنماط للسلوك المهني تتضمن ما يلي:

- يجب أن يؤدي المدققون الداخليون عملهم بأمانة، واجتهاد، وحرص هنا تحمل الآخرين على إدراك نزاهة ومصداقية المدقق الداخلي.

- يجب أن يضع المدقق الداخلي النظم والقوانين نصب عينيه أثناء تنفيذه لمراحل التدقيق وأن ينجز الإفصاح المتوقع وفقا للنظام والقانون.

- يجب على المدققين الداخليين عدم الاشتراك، عن علم مسبق، في أي عمل أو نشاط غير قانوني، كما يحظر عليه أن يأتي بأفعال أو يشترك في أفعال تسيء إلى كرامة مهنة التدقيق الداخلي أو إلى الوحدة الحكومية التي ينتمي إليها.

- يجب أن يحترم المدقق الداخلي الأهداف المشروعة والأخلاقية للمنشأة التي ينتمي إليها ويضيف إليها ويدعمها. احترام المدقق الداخلي لأهداف منشأته يجعل الآخرين أكثر ميلا لاحترام تلك الأهداف.

2- الموضوعية

يجب أن يبرهن المدقق الداخلي في عمله انه على درجة عالية من الموضوعية المهنية، وذلك أثناء جمع وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج عن نتائج العمل الخاص بالعملية أو النشاط محل الفحص. وتقتضي الموضوعية أن يوازن المدقق

¹ - دكتور ايمن عبد الله ابو بكر، التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره ص30

الداخلي بين كل الأمور المحيطة بالفحص ويقدر بصورة متوازنة جميع الاهتمامات دون أن يتأثر باهتماماته الشخصية أو بأحكامه السابقة.

الموضوعية بهذا الشكل تغلب المصلحة العامة ومصصلحة جميع الأطراف على أي توجه للمدقق الداخلي، كما تقضي بأن يتجرد المدقق الداخلي من أي مصالح قد تؤثر على أحكامه وتجعله متحيزا.

قواعد الموضوعية:

قواعد السلوك المهني التي تساهم في دعم موضوعية المدقق الداخلي تتضمن ما يلي:

- يجب أن يتجنب المدقق الداخلي الاشتراك في أي أنشطة أو الدخول في أي علاقات تؤدي إلى فقدانه أو إلى احتمال فقدانه عدم التحيز في القيام بالتقديرات، هذا الاشتراك يشمل تلك الأنشطة والعلاقات التي قد تكون متعارضة مع مصالح الوحدة التي ينتمي إليها.

في هذا الصدد فإنه يمكن القول أن أساس عمل المدقق الداخلي هو عدم التحيز عند إجراء التقديرات والتقييمات اللازمة على المعلومات، فإذا ما وضع المدقق في موقف أو دخل في علاقة تتعارض فيها مصالحه أو مصالح الوحدة التي ينتمي إليها تتأثر بالتقديرات التي يجريها يحتمل أن تكون تقديراته متحيزة.

- يجب ألا يقبل المدقق أي شيء من أي طرف مما قد يفقده أو يحتمل أن يفقده حكمه المهني غير المتحيز.

- يجب أن يفصح المدقق الداخلي عن الحقائق المعلومة له التي ، إذا لم يتم الإفصاح عنها ، تؤدي إلى إفساد التقرير عن الأنشطة محل الفحص.

3- الأمانة

- يجب أن يحترم المدقق الداخلي قيمة المعلومات التي يحصل عليها ويحترم خصوصيتها وملكيتهما للآخرين فالمعلومات التي يحصل عليها المدقق الداخلي يجب ألا تستخدم بصورة شخصية كما يجب ألا يعلن أو يفصح عنها بدون سلطة حقيقية تتيح له ذلك ما لم يكن هناك متطلب قانوني أو مهني يلزمه بالإفصاح عنها.

قواعد الامانة:

ترتبط الأمانة بالحفاظ على سرية وخصوصية المعلومات التي يحصل عليها المدقق الداخلي أثناء أدائه لمهام التدقيق. والقواعد المهنية التي تمكن الأمانة تتضمن ما يلي:

- يجب أن يتوخى المدقق الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي حصل عليها أثناء أدائه لواجباته.
- يجب ألا يستخدم المعلومات التي حصل عليها لتحقيق أي مكسب شخصي بأي صورة تتعارض مع القانون والنظام أو تضر بالأهداف المشروعة والأخلاقية للمنشأة التي ينتمي إليها.

4- الكفاءة المهنية:

يجب أن يقدم المدقق الداخلي المعارف والمهارات والخبرات اللازمة لإنجاز مهام التدقيق الداخلي

هذا المبدأ يتطلب من المدقق الداخلي ما يلي:

- لا يقبل المدقق الداخلي أي مهام تفوق تأهيله المهني.
 - أن يرفع المدقق الداخلي بصورة مستمرة، تأهيله المهني ويسعى لكسب أنواع جديدة من المعرفة والمهارة.
- قواعد الكفاءة المهنية:

تتعلق قواعد الكفاءة بالتأهيل المهني للمدقق الداخلي وتتضمن ما يلي:

- يجب أن يرتبط المدقق الداخلي بالخدمات التي يمتلك لها المعرفة والمهارات والخبرات الضرورية التي تمكنه من تقديمها بالصورة المرضية.

- يجب أن ينجز المدقق الداخلي الخدمات التي يرتبط بها وفقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

- يجب على المدقق الداخلي أن يحسن بصورة مستمرة كفاءته من فاعلية وجودة الخدمات التي يقدمها.

* ان قواعد ومبادئ السلوك المهني هي الدستور الاخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي ولمن يعملون بهذه المهنة والتي يستلزم من جميع العاملين بها الالتزام بهذه القواعد والمبادئ وذلك للتمكن من تحقيق الاهداف المنوطة بمهنة التدقيق الداخلي.

خلاصة الفصل:

لقد عرف التدقيق الداخلي تطورا كبيرا لوصوله لما هو عليه الان، حيث لم يعد يقتصر على فحص السجلات والدفاتر المحاسبية فقط بل ابعد من ذلك من خلال حماية اصول المؤسسة وتقديم تحليلات ومشورات واقتراحات وتوصيات حول النجاح الذي تحققه المؤسسة.

وعليه فان نجاح عملية التدقيق الداخلي لا تتوقف على العمل الذي يتم فحصه فقط بل كذلك على خصائص الافراد الذين يقومون بهذا العمل والإجراءات والأساليب والخطط التي تنظم هذه الوظيفة والكيفية التي تمارس بها هذه المهنة من خلال الالتزام بالمعايير والمبادئ التي تنظم عملية التدقيق الداخلي، وإضافة الى كونه وظيفة استشارية يقوم المدقق

الداخلي بنشاطه التقييمي بهدف مساعدة الادارة لتنفيذ انشطتها دون ان تكون له أي سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام التي يتولى ادارتها .

فصل التثنية

تمهيد:

لقد اخذ موضوع الاداء في السنوات الاخيرة حيزا كبيرا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الامر الذي جعل هذه المؤسسات تتعرض لضغوطات كبيرة من اجل تحسين مستويات اداءها من خلال الاستعانة بالأنظمة الحديثة لتطوير وتقييم الاداء.

يعتبر الاداء في المؤسسة امر ضروري لاستمرار اي نشاط، حيث اصبح لزاما على القائمين على ادارة المؤسسة العمل على تحسين اداءها للحصول على العوائد القصوى وضمان استمرارها ونموها وتطويرها من جهة اخرى كما ان النتائج التي تتحصل عليها المؤسسة تعتبر المرآة التي تعكس مختلف الحوادث التي جرت في هذه الأخيرة وهذا يبرز من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين اداءها سواء في اكتشاف المخاطر وإدارتها والعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية .

وحتى تتمكن من الاحاطة باليات تحسين اداء المؤسسة وإبراز دور التدقيق الداخلي في ذلك تطرقنا من خلال هذا الفصل الى معرفة الاداء بصفة عامة من خلال المبحث الاول.

وفي المبحث الثاني تطرقنا الى دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

اما في المبحث الثالث تطرقنا الى دور التدقيق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر.

المبحث الاول : اساسيات حول الاداء

يحتضن اداء المؤسسة باهتمام متزايد من قبل الاداريين والمستثمرين لان الأداء الامثل هو السبيل الاحسن للحفاظ على البقاء والاستمرارية.

المطلب الأول: مفهوم الاداء

على الرغم من كثرة البحوث والدراسات المتناولة للأداء الى انه لم يتم التوصل الى اجماع او اتفاق محدد حول الاداء - لغويا مصطلح الاداء مستمد من اللغة الانجليزية (to perform) والذي يعني تنفيذ مهمة او تأدية عمل كما ورد في قاموس (oxford)

فالأداء يعبر عن امكانية المنظمة تحقيق ما تصبو اليه من اهداف بعيدة الامد حسب (robin weslma) - يعرف الاداء على انه نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها من العمليات والمنتجات فهو يعبر عن المخرجات او الاهداف التي يسعى النظام لتحقيقها وهو مفهوم يعكس كل من الاهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها اي انه يربط بين اوجه النشاط والاهداف التي تسعى المنظمة لتحقيقها.¹

- ويقصد بالأداء بصفة عامة درجة النجاح التي تحققها المؤسسة في انجاز الاهداف المحددة مسبقا.²

ويعرف على انه درجة بلوغ الفرد او الفريق او المنظمة للأهداف بكفاءة وفاعلية.

المطلب الثاني : انواع الاداء والعوامل المؤثرة فيه

اولا: انواع الاداء

بعد ما تم التعرض الى مفهوم الأداء، ننتقل الى عرض انواع الاداء في المؤسسة، وتحديد انواع الاداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الاخيرة يمكن تحديدها في اربعة اشكال هي: معيار المصدر، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي، معيار الطبيعة.

1- حسب معيار المصدر:

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم اداء المؤسسة الى نوعين: الأداء الذاتي او الداخلي والأداء الخارجي.

1- علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء عمان، 2011، ص64-65

2- محمد سليمان، الابتكار التسويقي واثره على تحسين اداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المسيلة، 2007، ص115.

- أ- الأداء الداخلي: كذلك يطلق عليه اسم اداء الوحدة، ينتج مما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج اساسا من التوليفة التالية:
- الأداء البشري: هو أداء افراد المنظمة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الافضلية التنافسية من خلال تسيير مهامهم.
 - الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
 - الأداء المالي: ويكمن في فعالية وتعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.
- فالأداء الداخلي هو اداء متأتي من الموارد الضرورية ليس النشاطي.
- ب- الأداء الخارجي: هو "الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة " فالمؤسسة لا تتسبب في احداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، ويظهر في النتائج الجيدة التي تحصل عليها المؤسسة، كارتفاع رقم الاعمال، القيمة المضافة.... وهذا النوع من الاداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها.
- 2- حسب معيار الشمولية:**

حسب هذا المعيار ينقسم الاداء داخل المنظمة الى اداء كلي وأداء جزئي.¹

أ- الاداء الكلي: يتمثل الاداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة التحتية في تكوينها دون افراد، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق اهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة، مثل الربحية التي لا يمكن لقسم او وظيفة لوحدها تحقيق ذلك، بل يتطلب تضافر جهود جميع المصالح او الوظائف.

ب- الأداء الجزئي: على خلاف الأداء الكلي فان الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق اهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، فالنظام التحتي يسعى الى تحقيق اهدافه الخاصة به، لا اهداف الانظمة الاخرى وبتحقيق مجموع أداءات الانظمة التحتية يتحقق الاداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الاشارة اليه، فان اهداف المنظمة يجب ان تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبك.

1- عبد الملك مزهودة، الاداء بين الكفاءة والفاعلية، مفهوم وتقييم مجلة العلوم الانسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد الاول 2001 ص89.

3- حسب المعيار الوظيفي:

يرتبط هذا بشدة التنظيم لان هذا الاخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، ينقسم الاداء حسب الوظائف المسندة في المؤسسة في الوظائف الخمسة التالية: المالية، الانتاج، الافراد، التسويق، والتموين. أ- أداء الوظيفة المالية: يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ اهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة.

ب- اداء وظيفة الافراد: تكمن اهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة في قدرتها على تحريك الموارد الاخرى وتوجيهها نحو تحقيق اهداف المؤسسة، فضمن استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، وتحقيق فعالية الموارد البشرية لا يتحقق إلا بتوظيف الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله.

ت- الاداء الانتاجي: يتحقق الاداء الانتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها او بالنسبة للقطاع الذي تنتمي اليه، بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح بمزاومة المنافسين.

ج- اداء وظيفة التموين: يتمثل اداءها في تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على الموارد بجودة عالية وفي الاجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على اجال التسديد الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لاماكن التخزين.

د- اداء وظيفة التسويق: يتمثل في القدرة على بلوغ الاهداف بأقل تكاليف ممكنة، هذا الاداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق، كالحصة السوقية، ارضاء العملاء، السمعة... الخ.

4- حسب معيار الطبيعة:

تمارس المنظمة عادة نشاطها في مجالات اداء مختلفة، تقسم المؤسسة اهدافها الى اهداف اقتصادية، اجتماعية وإدارية.¹ أ- الاداء الاقتصادي: يعتبر المهمة الرئيسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة.

¹ - المنظمة العربية للتنمية الادارية، قياس وتقييم الاداء كمدخل لتحسين جودة الاداء المؤسسي، الشارقة الامارة العربية المتحدة، 2009 ص116-117

ب- الاداء الاجتماعي: يعد الاساس لتحقيق المسؤولية الاجتماعية، حيث يتميز هذا النوع بنقص المقاييس الكمية المتاحة لتحديد مدى مساهمة المنظمة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها، مما يزيد من صعوبة اجراء التقييم الاجتماعي للأداء.

ت- الاداء الاداري: يتمثل الجانب الثالث من جوانب الاداء في منظمات الاعمال في الاداء الاداري للخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاءة وفعالية، ويتم تحقيق ذلك بحسن اختيار افضل البدائل التي تحقق اعلى المخرجات الممكنة.

ثانيا: العوامل المؤثرة فيه

هناك عدة عوامل تؤثر في الاداء من بينها ما يلي:¹

- 1- الاختلاف الملحوظ والموجود في حجم العمل قد يؤثر على الأداء، فالمنظمة التي تعالج حجما كبيرا من العمل قد تحتاج لموارد عمل اكبر من تلك التي تعالج حجم اقل.
 - 2- وجود او عدم وجود الاعمال المتأخرة قد يؤثر في معدل الإنتاج، اذ ان القدر الضئيل من الاعمال غير المنجزة يعتبر امرا عاديا بل ومتطلبا لتأمين تدفق العمل المستمر للعاملين في المنظمة، وعلى النقيض فان كثرة العمل المتأخر عن المعتاد يمكن ان يسبب تعجلا، ويتولد عنه انخفاض في معدل المنتج النهائي.
 - 3- التحسينات التنظيمية والإجراءات ذات الاثر المباشر على الاداء، يتوقف معدل الانتاج على عوامل عدة منها ملائمة الترتيبات التنظيمية والإجرائية، فالتعديل التنظيمي مثلا الذي يغير من تتابع وتدفق العمل عادة ما يترتب عليه تغيرا في معدل الانجاز ومكينة العمل اليدوية (حل الالة محل الاعمال اليدوية) ترتب ارتفاعا واضحا في معدل الانتاج.
 - 4- الاداء في العمليات المتماثلة قد يتباين بحسب الموقع الجغرافي للوحدات نتيجة الظروف المحلية، قد تتباين معدلات الانتاج مثلا نتيجة لظروف محلية، حتى ولو ادى نفس النشاط في اماكن مختلفة بنفس درجة الكفاءة.
 - 5- نوعية وحدة العمل التام، قد تقضي الى معدلات مختلفة للانتاج، فمعدلات الاداء قد تحتوي على متغيرات من نوعية العمل المنجز، وقد تظهر عملية ما مثلا معدلا جيدا للانتاج لكنه من الناحية النوعية قد تتمثل في اداء رديء.
- هذا ويرى الباحثون ان هناك اربعة عوامل تؤثر في الاداء يمكن انجازها في ما يلي:
- دقة المعلومات التي على اساسها تتخذ العديد من القرارات .

¹ - عبد الملك مزهودة، الاداء بين الكفاءة والفعالية، مرجع سبق ذكره ص16.

- سلوك المرؤوسين بإعادة النظر في تصرفاتهم لكونهم يعدون الحجر الاساس للمنظمة والجزء الفاعل في تقييم الاداء.
- تفعيل العملية التنظيمية التي من خلالها يمكن مراجعة خطط ونظم العمل.
- تحسين وتطوير مستويات الاداء بالمنظمة التي على اساسها واعتمادا على نتائجها يقيم الاداء الكلي للمنظمة.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الاداء

كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، حيث كان اكتشاف الغش و الاخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الاساسي للتدقيق الداخلي، اي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على اصول المؤسسة، بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي، فهو نشاط التقييم لمساعدة الادارة في حكمها عن الاداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي لذلك ظهرت صورة جديدة للمدقق الداخلي تجاه الافراد الذي يراجع اعمالهم ، فهو ينصح ولا يأمر، ويصلح ولا يفضح، بل يساعدهم في تطوير وتحسين اعمالهم، وكذلك توصيل المعلومات الى الادارة العليا والتوجيه و الارشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها .

لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق اقصى كفاية انتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد اهميتها، ووقائي من خلال تدقيق الاحداث والوقائع الماضية ، وإنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.¹

ان التدقيق الداخلي في جوهره يهدف الى تحقيق اهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية، اي انه يسعى الى تحسين الاداء وذلك في جميع المستويات سواء كانت العليا او الدنيا، وذلك من خلال التحليلات والتوصيات والمشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد والأسس والتي يمكن تلخيصها في ما يلي:²

¹ - خالد عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق الاردن، الطبعة الاولى، 2006 ص 29

² - خالد عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 64-65

- تدقيق وتقييم فعالية وكفاية وتطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الاخرى والعمل على جعلها اكثر فاعلية وبتكلفة معقولة .
- التأكد من مدى الالتزام بسياسات المؤسسة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.
- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع انواع الخسائر .
- التأكد من امكانية الاعتماد او الوثوق على البيانات الادارية.
- تحسين نوعية الاداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام بها وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها.
- رفع الكفاءة الانتاجية عن طريق التدريب.
- تقصي وتحديد اسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة وتجنب الاضرار والخسائر اللازمة عنها واقتراح ما من شأنه معالجتها ومنع حدوثها مستقبلا.
- اجراء الاختبارات والدراسات الخاصة ببناء على طلب من الادارة.

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط دفاع اول يشكل حماية لأصحاب المصلحة في الشركة وبصفة خاصة المساهمين والمستثمرين وكافة الاطراف ذات الصلة، حيث ان نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية انتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

المطلب الاول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية من جهات مختلفة ومن ابرز هذه التعاريف نجد:

- تعريف لجنة حماية المنظمات COSO المنبثقة عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) " على انها العملية المتخذة من طرف مجلس الادارة والإدارة والموظفين الاخرين من اجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق اهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم.

- تعريف نشرة معايير المراجعة الدولية : " خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من اجل حماية اصولها والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية.¹

- تعريف الهيئة الدولية لتطبيق التدقيق : (IFACI)

" الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية ، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الادارة بغية دعم الاهداف المرسومة لضمان امكانية السير المنظم للأعمال، هذه الاهداف تشمل احترام السياسة الادارية، حماية الاصول، الوقاية ، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى اعتماد الدفاتر المحاسبية ، وكذلك الوقت المستغرق في اعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية.²

*ومما سبق يمكن القول ان الرقابة الداخلية هي عبارة عن اجراءات وأساليب توضع لضمان السير الحسن للعمل ومن اجل حماية الاصول ، وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها والعمل على ضمان التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة.

المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

أولا : مكونات نظام الرقابة الداخلية:

تتمثل مكونات الرقابة الداخلية في:³

بيئة الرقابة: هي الاساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية، تتكون من عوامل لها صلة بالقيم الاخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة، وعوامل لها صلة بتنظيم الشركة وتمثل في: الهيكل التنظيمي الكفاء، تحديد السلطات والمسؤوليات، ومدى الالتزام بسياسات الشركة.

تقدير المخاطر: تتعرض الشركة لعديد المخاطر عند نشاطها فلا بد من تحديد وتحليل هذه المخاطر ومحاولة تخفيف حجم تأثيرها الى مستويات مقبولة او التخلص منها.

¹ - المعيار الدولي للتدقيق محاضرات حول "تقدير المخاطر والرقابة ألداخلية متاح على

<http://ia341043.us.archive.org/0/item/isas12000/400.pdf>

2- alain mikol ,le contrôle intern ,presses universitaire de France ,paris , 1ére édition 1989 p06

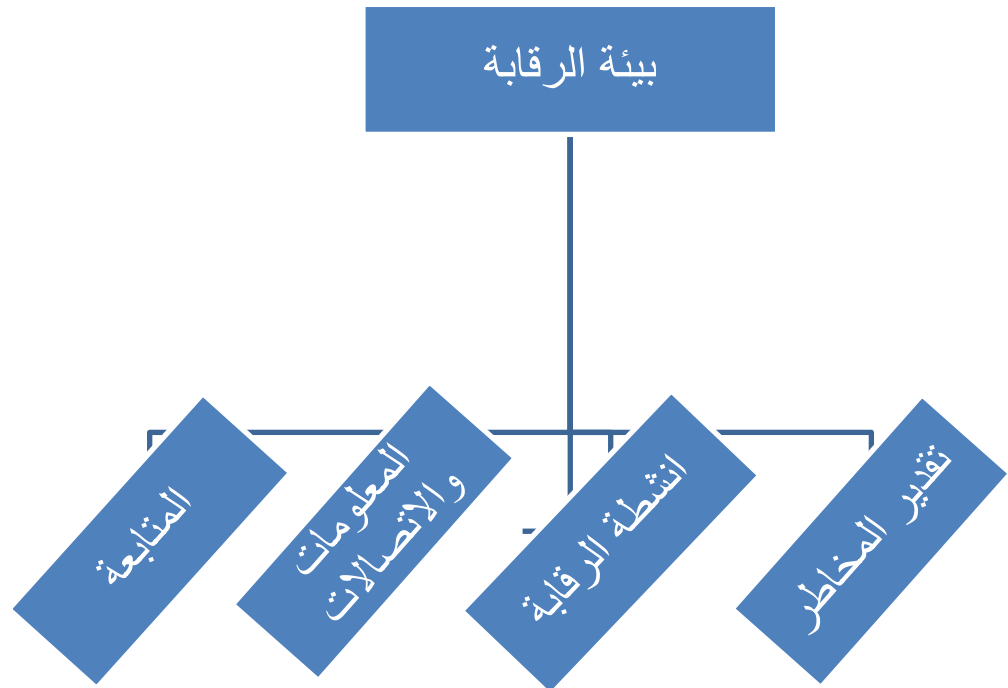
³ - بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي، فرع تبسة، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة المسيلة، استراتيجية السوق، المسيلة، 2007، ص 21-22

انشطة الرقابة: تتمثل انشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي تعمل على تحقيق الرقابة الداخلية في الشركة بطريقة ملائمة، وتتمثل هذه الانشطة في أنشطة الرقابة على التشغيل، أنشطة الرقابة على اعداد التقارير المالية وأنشطة الرقابة على الالتزام.

المعلومات والاتصالات: يهدف هذا العنصر الى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق اهداف الشركة او الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الادارية بالشركة لذا يجب ان تتصف بالوضوح والدقة وان تصل في وقتها، حتى تتمكن الشركة من الاستفادة منها، ويتم اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

المتابعة: يقصد بها المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف اجزاء ومكونات نظام الرقابة الداخلية، وذلك للتأكد من فعاليتها وكفاءته، وتحديد امكانية تعديلها، بما يتلائم وتغير الظروف المحيطة.

الشكل رقم (1-2) يوضح المكونات الخمس للرقابة الداخلية



المصدر: امين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، مصر 2009 ص 598 .

ثانيا : مقومات نظام الرقابة الداخلية:

اي نظام من الانظمة حتى يكون فعال ويعطي النتائج التي وضع من اجلها لا بد وان يعتمد على مقومات تساعد في انجاحه، ونظام الرقابة الداخلية له مقومات تساعده في فعاليته وهذه المقومات هي:

هيكل تنظيمي كفاء: ينبغي ان يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديرية ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع ابراز العلاقات في ما بينهم.¹

وعليه يظهر دور الهيكل التنظيمي في ضبط نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة كون ان تصميم هذا الهيكل يراعي: حجم المؤسسة ، طبيعة النشاط ، تسلسل الاختصاصات، تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل ..

وجود نظام محاسبي سليم: وجود نظام محاسبي سليم ودقيق يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من الضياع والتلف وذلك كون الادارة تعتمد بدرجة كبيرة على البيانات والتقارير المعدة لمعرفة الاداء الملائم والاداء غير الملائم لذلك يجب ان يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلي احتياجات الإدارة، وتحقيق نوع من الرقابة الذاتية.²

حسن اختيار الموظفين ووضعهم في المكان المناسب: يعتبر حسن اختيار الموظفين ووضعهم في المكان المناسب من المقومات الهامة لنظام الرقابة الداخلية السليم، وهذا يتطلب اختيارهم على اساس تحليل شامل للوظائف المختلفة، وتحديد المؤهلات العلمية المطلوبة لها، ثم وضعهم في الوظائف التي تتناسب مع مؤهلاتهم واستعداداتهم.

وجود نظام للمراجعة الداخلية وتقييم الأداء: اذ ان الموظف الذي يعلم ان هناك من سوف يراجع عمله لابد من ان يؤدي هذا العمل بدقة وإتقان، اما تقييم الاداء فيعني التحقق من مدى الالتزام بمستويات الاداء الموضوعه، ثم تحديد الانحرافات عنها والبحث عن اسبابها ووسائل علاجها.

اتخاذ الاجراءات الوقائية: تستوجب الرقابة الداخلية السليمة اتخاذ كافة الاجراءات الضرورية للمحافظة على الاصول والموجودات من السرقة او الضياع او التلف، وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.³

¹ - محمد تهازي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، ص 98.

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 210

³ - عبد العاطي عبد المنصف، المعايير الدولية للرقابة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص 13-15

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لبعض المراحل الجوهرية وهي:¹

- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:

على المدقق ان يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكافي للنظام المحاسبي للمؤسسة، والأساليب المحاسبية الداخلية المرتبطة به، ويجب ان يتم ذلك لأحد السببين:

* للتأكد من ان اجراءات المحاسبية الداخلية، كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية.

* يساعد المدقق الداخلي على تصميم الاختبارات التحليلية، في حالة عدم كفاية اجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، لدرجة يمكن الاعتماد عليها.

ويمكن ان تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي ، والطرق المستخدمة في ارساء علاقات السلطة والمسؤولية، والطرق المستخدمة في الاشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية كما ان عليه فهم تدفق العمليات وهو ما يتضمن معرفة انواع العمليات التي تنجز في المنشأة ، وطرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن للمدقق الداخلي ان يعد تقييما مبدئيا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل ان يعيد هذا التقييم يجب ان يقدم بعض الاعمال على سبيل التجريب ومثال ذلك ان يختار المدقق عملية تم انجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المدقق على درجة من التأكد بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا وفق ما ينص عليه النظام وما اوضحه الموظفون.

خلال عملية التقييم المبدئي للنظام ، يجب على المدقق الداخلي ان يقوم بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ماهية مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام المصمم جيدا بعض الصفات والمميزات مثل: افراد أكفاء قادرين، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة..... وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام اساسا تحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمدقق التعرف على نقاط الضعف في النظام، مما يسمح له بتحديد

¹ - عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة ابو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، 1991 ص.ص 182-183

انواع الاخطاء او التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف او خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما اذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا ام لا .

3- اجراء اختبارات التدقيق:

يمكننا التمييز بين اختبارات التدقيق والدراسات الخاصة بها من خلال ما يلي:

- اجراءات المراجعة التحليلية: وهي تشمل تحليل المعادلات والاتجاهات لغرض المقارنة مع سنوات سابقة او المقارنة بمعايير القطاع، وتساعد هذه الاختبارات المدقق، في فهم النشاط بدرجة افضل والتعرف على المجالات التي تحتاج الى فحص اكثر، وحينما تظهر النتائج التحليلية اختلافا جوهريا عن توقع المدقق، فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الاخرى امرا ضروريا.

- اختبارات الالتزام: وتصمم هذه الاختبارات للتحقق من ان اساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، واذا اعتقد المدقق بعد عملية الاختبار ان اساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فان ذلك يبرر له الاعتماد على النظام وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق.

- اختبارات التحقق: ويتم بموجب تلك الاختبارات التحقق من النسب الهامة، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات وتقصي اي تغيرات غير عادية او غير متوقعة.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر

ظهرت الحاجة الى تقييم وإدارة المخاطر نظرا لزيادة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة نتيجة التطور الكبير الذي شهدته هذه الاخيرة، حيث اصبح لزاما على هذه المؤسسات ان تضع اجراءات وسياسات لتحديد المخاطر وتقييمها، ومحاولة التقليل من اثارها وذلك من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر.

المطلب الاول: مفهوم ادارة المخاطر

قبل التطرق الى مفهوم ادارة المخاطر لا بد أولا من معرفة المخاطر المخاطر"هي احتمالية تعرض الشركة الى خسائر مستقبلية غير متوقعة وغير مخطط لها، مما قد يؤثر على تحقيق اهداف الشركة، وقد تؤدي الى حالة عدم التمكن من السيطرة عليها وعلى اثارها الى افلاس الشركة والقضاء عليها"¹.
هناك عدة تعاريف لإدارة المخاطر، متعددة ومتنوعة نذكر منها:

¹ - محمد سهيل الدروي، ادارة المخاطر في المصارف الاسلامية، محاضرات حول ادارة المخاطر في المصارف الاسلامية، فيلادلفيا 2007 ص01 للمزيد من الاطلاع انظر:

www.philadelphia.cdu.cooures/banking/files/banks/210133.doc.date

- تعريف معهد المدققين الداخليين الامريكى لإدارة المخاطر كما يلي:

"هي عملية تحديد، تقييم، ادارة، ومراقبة الاحداث او الظروف وذلك بهدف تزويد الادارة بتأكيد معقول فيما يتعلق بانجاز وتحقيق اهداف المؤسسة المخطط لها.¹

- وعرفت ادارة المخاطر على انها:

"مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع المخاطر المحتملة، وتنفيذ الاجراءات التي من شأنها ان تقلل من امكانية حدوث الخسائر او الاثر المالي للخسائر التي تقع الى الحد الأدنى".²

- وعرفت ادارة المخاطر من خلال معيار ادارة المخاطر:

"انها جزء اساسي في الادارة الاستراتيجية لأي مؤسسة، وهي الاجراءات التي تتبعها المؤسسات بشكل

منظم لمواجهة الاخطار المصاحبة لأنشطتها بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط".³

- ادارة المخاطر هي "عملية قياس وتقييم للمخاطر وتطوير استراتيجيات لإدارتها ومواجهتها والتقليل من خطورتها من خلال نقلها الى جهة اخرى، وتجنبها وتقليل اثارها السلبية، وقبول بعض او كل تبعاتها، سواء كانت هذه المخاطر ناجمة عن اسباب مادية وقانونية او مخاطر مالية".⁴

المطلب الثاني: انواع المخاطر وخطوات عملية ادارتها

أولاً: انواع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة:⁵

يمكن تصنيف المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الى مخاطر نظامية (مخاطر السوق) ومخاطر غير نظامية كما يلي:

أ) المخاطر النظامية:

وهي المخاطر التي تسري على الاستثمار في السوق وتنشأ عن البيئة وتعلق بالنشاط الاقتصادي ومنها:

1- the institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal audit standards 2010, p19

²- طارق عبد العال حماد، ادارة المخاطر (افراد - ادارات - شركات - بنوك) جامعة عين الشمس، الاسكندرية، 2003 ص51.

3- ERMA, RMS, www.erma-egypt.org, p;02

⁴- فرحات غول، بومدين يوسف، الاخطار ونماذج ادارتها في المؤسسة، الملتقى الدولي الثالث حول استراتيجيات ادارة المخاطر في المؤسسات الافاق والتحديات، جامعة حسينية بن بوعللي، الشلف 25-26 نوفمبر 2008، ص 08.

⁵- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، غير منشورة 2008-2009 ص 96.95

1- مخاطر التضخم والكساد: تؤدي هذه المخاطر الى انخفاض القيمة الحقيقية للموجودات والأصول الاستثمارية نتيجة انخفاض قوتها الشرائية .

2- مخاطر تغير اسعار الفائدة: وهي المخاطر التي تكمن في التغيرات المحتملة لأسعار الفائدة ارتفاعا وانخفاضا وبالتالي فان اختيار الادوات الاستثمارية تتأثر بهذه التغيرات .

3- مخاطر اسعار الصرف: وهي المخاطر التي تنشأ نتيجة التقلبات او التغيرات العكسية المحتملة في اسعار صرف العملات او في المراكز المحتفظ بها من تلك العملات .

4- المخاطر السياسية: وهي المخاطر التي يمكن ان تمس المؤسسة في حال صدور قوانين وتشريعات جديدة تعاكس مع بعض اهداف المؤسسة سواء على المستوى المحلي او الدولي .

5- المخاطر المالية: تمثل المخاطر المالية ابرز المشكلات التي تواجه المؤسسات عموما وتتمثل في مشكلات الائتمان والتمويل، وجل الاخطار التي تنبع من ضعف الائتمان والسيولة داخل المؤسسة، حيث تشكل تهديدا مستمرا للاستمرارية المؤسسة وتطورها .

6- المخاطر الاقتصادية: وتتمثل في جميع المخاطر الناتجة عن التغيرات الاقتصادية.

(ب) المخاطر غير النظامية:

وهي المخاطر التي تنشأ عن نوع وطبيعة الاستثمار فهي تأتي نتيجة التعاملات الاستثمارية وقد تؤثر على مستثمر دون غيره ومن ابرزها:

1- مخاطر التمويل: ترتبط بنوعية التمويل، وعموما ان زيادة نسبة الاموال المقترضة الى الاموال المستثمرة يعني ان المؤسسة تتحمل مخاطر دفع كلفة نقدية زيادة عن التكاليف الاخرى .

2- مخاطر الائتمان: هي المخاطر الناجمة عن التوسع في منح الائتمان التجاري ويزداد بزيادة الذمم الممنوحة للعملاء .

3- مخاطر السيولة: وتتمثل في قدرة المؤسسة على تحويل عناصر الموجودات المتداولة الى سيولة لتسديد الالتزامات المترتبة عليها .

4- مخاطر التشغيل: هي تلك المخاطر الناجمة عن ارتفاع تكاليف التشغيل عن معدلات متوقعة، ويؤثر ذلك التغير على صافي الدخل .

5- مخاطر رأس المال او سداد الالتزامات: وتعني عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات عندما تنخفض القيمة السوقية

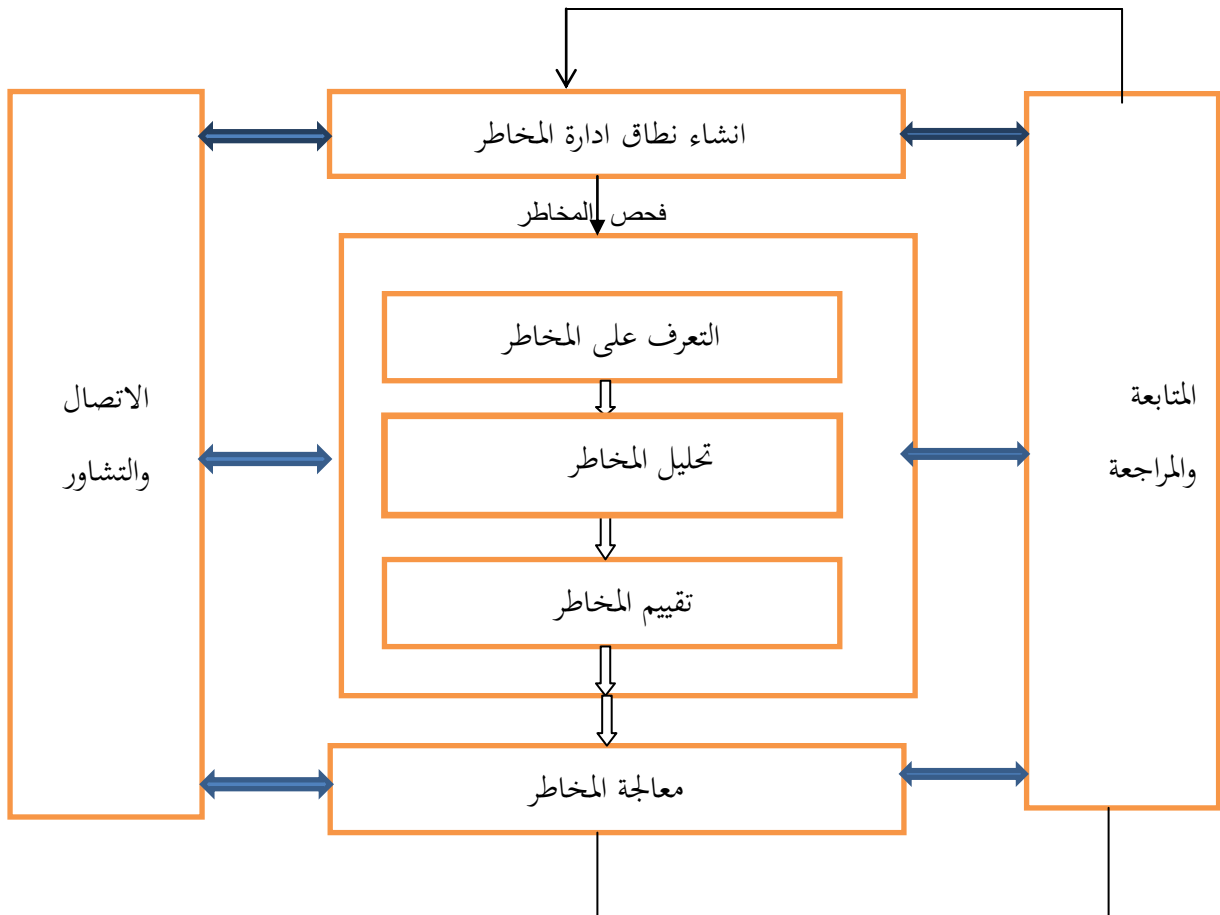
لأصول المؤسسة الى مستوى اقل من القيمة السوقية لهذه الالتزامات، ترتبط بهذه المخاطر جودة الاصول، مخاطر

التشغيل والسيولة، ومقدار الارباح الموزعة والمحتجزة والمخاطر الخارجية.

ثانيا: خطوات عملية ادارة المخاطر:

ادارة المخاطر عبارة عن عملية منهجية تتم من خلال الخطوات التالية كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم: (2-2) خطوات عملية ادارة المخاطر



المصدر: عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في المالية

والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدينة، غير منشورة 2008-2009 ص: 126.

- 1- انشاء نطاق ادارة المخاطر:** ويتضمن التخطيط للعملية، ورسم خريطة نطاق العمل والأساس الذي سيعتمد في تقييم المخاطر وتحليلها.¹
- 2- فحص المخاطر:** وتتضمن هذه المرحلة النقاط التالية:
- (أ) **التعرف على المخاطر:** على المؤسسة التعرف على مصادر المخاطر، ومناطقها والآثار المترتبة عليها، فالهدف من هذه الخطوة هو توليد قائمة شاملة للمخاطر.
- (ب) **تحليل المخاطر:** بعد ان يتم التعرف على المخاطر يجب ان يتم قياس الحجم المحتمل للخسارة واحتمال حدوث تلك الخسارة ثم ترتيب الاولويات الى مخاطر هامة وغير هامة.
- (ت) **تقييم المخاطر:** عندما يتم الانتهاء من تحليل المخاطر، فانه من الضروري اجراء مقارنة بين تقدير المخاطر ومقاييس المخاطر التي تم اعدادها من طرف المؤسسة، مقاييس المخاطر تتضمن العوائد والتكاليف ذات العلاقة والمتطلبات القانونية والعوامل الاجتماعية والاقتصادية والبيئية واهتمامات اصحاب المصالح.
- لذلك يستخدم تقييم المخاطر لاتخاذ القرارات تجاه المخاطر ذات الاهمية بالنسبة للمؤسسة.²
- 3- معالجة المخاطر:** بعد التعرف على المخاطر وتقييمها يتم وضع معايير مناسبة لضبط هذه المخاطر، وتمثل هذه الخطوة في دراسة التقنيات التي ينبغي استخدامها للتعامل مع كل مخاطرة، فهي المرحلة التي يحدد فيها اتخاذ القرار بشأن المخاطر.
- 4- المراجعة والمتابعة:** وتضم نوعين من العمليات اولهما: التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي على عمليات ادارة المخاطر وهو اما ان يكون مدقق داخلي مستقل او من خلال مدقق خارجي، والثاني المراجعة التي تقوم بها ادارة المخاطر على عملياتها.³
- 5- الاتصال والتشاور:** يتم الاتصال والتشاور مع اصحاب المصالح الداخلية والخارجية في جميع مراحل ادارة المخاطر، وذلك لوضع خطة تتضمن الابلاغ عن العمليات والإجراءات المتعلقة بها من اجل ابلاغ اصحاب المصلحة بالأسس

¹ - عرابة الحاج، تمخفدين نور الدين، المراجعة الداخلية كأداة لادارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الثالث حول استراتيجيات ادارة المخاطر في المؤسسات الافاق والتحديات، جامعة حسينية بن بوعلوي، الشلف، 25-26 نوفمبر 2008 ص08 .

² - عرابة الحاج، تمخفدين نور الدين، المراجعة الداخلية كأداة لادارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ص09 .

³ - طارق عبد العال حماد، ادارة المخاطر (افراد - ادارات - شركات - بنوك)، مرجع سبق ذكره، ص61.

التي تم اعتمادها في هذا المجال، بالإضافة الى قيام المدقق الداخلي والخارجي بإعداد تقرير مبني على النزاهة والوضوح، وان يكون مدعماً بالأدلة اللازمة ليتم ارساله الى مجلس الادارة والإدارة العليا وكل من له مصلحة في ذلك.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر

لا شك ان التدقيق الداخلي يلعب دوراً محورياً في التعامل مع المخاطر حيث اشار معهد المدققين الداخليين IAA الى ان تقييم وإدارة المخاطر يعتبر ضمن واجبات واختصاصات المدقق الداخلي حيث نص المعيار رقم 2110 الى: ¹ " على المدير التنفيذي لدائرة التدقيق الداخلي القيام بوضع خطط للتدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد اولويات أنشطة التدقيق الداخلي وبالتالي اتساقها مع الاهداف العامة للمؤسسة " حيث يجب على المدقق الداخلي ان يطور فهمه الخاص بخصوص المخاطر التي قد تمنع المؤسسة من تحقيق اهدافها وان يقوم بعد ذلك بإعداد خطة تحتوي على كيفية مواجهة وتخفيف اثار هذه المخاطر او تفاديها.

والتعريف الحديث والمفهوم الجديد للتدقيق الداخلي يشير بوضوح الى دور المدقق الداخلي في ادارة المخاطر، وتركز الادبيات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي على ان ادارة المخاطر تدخل في نطاق التدقيق الداخلي حيث يشارك المدقق الداخلي في هذه العملية، اضافة الى ذلك وجود عدة معايير مهنية تعبر عن اهمية انخراط التدقيق الداخلي في نظام ادارة المخاطر، حيث ينص معيار الاداء 2100: " على ان نشاط التدقيق الداخلي ينبغي ان يساعد المؤسسة على التعرف على المخاطر وتقييم التعرضات الهامة للمخاطرة والمساهمة في تحسين ادارة المخاطر والنظم الرقابية ".

ويتمثل دور التدقيق الداخلي حسب المذكرة المهنية الثالثة عشر الصادرة عن IAA سنة 1998 فيما يلي:

ان المدقق الداخلي بحاجة الى اضافة قيمة للمؤسسة عن طريق ايجاد حالة من الربط والتوثيق بينهما وبين الاهتمامات الرئيسية للإدارة العليا، والتركيز على القضايا ذات الاهمية الحاكمة بالنسبة للنجاح، ويشمل انخراط المدقق الداخلي في تقدير المخاطر او التعرف على الضوابط التالية:

- قيام المسهلين بتمكين او ارشاد المديرين والعاملين طوال العملية.
- اعضاء الفرق يشككون جزءاً من مجموعات اعراض.
- محلل المخاطر والرقابة يزود المدير بالنصح المتخصص.
- توفير الادوات والتقنيات اللازمة بواسطة التدقيق الداخلي لتحليل المخاطر والضوابط.

¹ - يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، دفعة 2007 ص 121 بتصرف.

- ان يصبح مركز خبرات لإدارة المخاطر.
- ويواجه المدقق الداخلي تحديا كبيرا في ادارة المخاطر مع الاحتفاظ في الوقت ذاته بدوره المستقل، وينبغي ان يقدر المدقق الداخلي كفاءة عملية ادارة المخاطر بحيث تتضمن:
- التعرف على المخاطر الناشئة من استراتيجيات وأنشطة الاعمال وترتيب اولوياتها.
- قيام الادارة ومجلس الادارة بتقدير مستوى المخاطر المقبول لدى المؤسسة.
- تصميم وتنفيذ أنشطة تخفف المخاطرة من اجل تقليل وإدارة المخاطر عند المستويات المقرر انها مقبولة عند الادارة ومجلس الادارة.
- أنشطة المراقبة المستمرة والمتواصلة تؤدي بصورة دورية من اجل اعادة تقدير المخاطر وفعالية ضوابط ادارة المخاطر.
- تلقي مجلس الادارة والإدارة تقارير دورية عن نتائج عملية ادارة المخاطر.
- وينبغي ان يقرر التدقيق فعالية عملية التقييم الذاتي التي تؤديها الادارة من خلال الملاحظة والاختبارات المباشرة لإجراءات الرقابة واختبار كفاية المعلومات المستخدمة في أنشطة المراقبة وغير ذلك من الاساليب المناسبة.¹
- واهم المخاطر التي يتولى التدقيق الداخلي تقييمها والمشاركة في تحليلها وإدارتها نجد:
- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية .
- الفشل في اتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين.
- ضياع الاصول.
- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.
- الفشل في تحقيق الاهداف الموضوعية.
- ولاشك ان دور التدقيق الداخلي في مواجهة الاخطار السابقة يعتبر صمام الامان امام تلاقي حالات الفشل المالي وخصوصا اذا كانت هذه المخاطر نشأت بشكل متعمد.
- ومن خلال ما سبق نستخلص ان التدقيق الداخلي يحتاج لدراسة وتحديد وتقييم المخاطر فيتم العمل بعد ذلك على محورين اساسيين:
- الأول هو: دعم الادارة مباشرة عبر تقارير اولية للجهات ذات العلاقة.

¹ - طارق حماد عبد العال، ادارة المخاطر (افراد - ادارات - شركات - بنوك)، مرجع سبق ذكره، ص475.

والثاني: اخذ عوامل المخاطر في الاعتبار عند وضع خطة التدقيق وتركيز وتكثيف الاجراءات في المناطق التي تتميز بارتفاع المخاطر حولها.¹

الشكل رقم: (2-3) الادوار المختلفة للتدقيق الداخلي في ادارة المخاطر

<ul style="list-style-type: none"> - تقديم تأكيد للمؤسسة حول فعالية عملية ادارة المخاطر. - تقديم تأكيد بان تقييم المخاطر تتم بشكل صحيح. - تقييم عملية ادارة المخاطر. - تقييم التقارير التي تحدد المخاطر الرئيسية. - مراجعة عملية ادارة المخاطر. 	<ul style="list-style-type: none"> - تطوير استراتيجية ادارة المخاطر للمصادقة عليها من مجلس الادارة. - تأييد ودعم القائمين على ادارة المخاطر. - المحافظة على اطار عملية ادارة المخاطر وتطويرها. - تجميع التقارير المختلفة عن المخاطر. - ترتيب خطوات عملية ادارة المخاطر. - مساعدة الادارة في الاستجابة للمخاطر. - العمل على تحديد وتقييم المخاطر.
<p>الدور الجوهري للتدقيق الداخلي</p>	<p>الدور الوقائي والمنطقي للتدقيق الداخلي</p>

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على

1- the institute of internal auditors, international standards for the professional practice of of internal audit standards, 2010 p 04

¹ - يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص125.

خلاصة الفصل:

تعتبر عملية تحسين الاداء في المؤسسة من بين ابرز التحديات المتزايدة التي تواجه المسؤولين في المؤسسة. ويعتبر الاداء الفعال هو وصول المؤسسة الى ما تصبو اليه من خلال تحقيق الاهداف المحددة مسبقا بكفاءة وفعالية ولتحقيق هذه الميزة يتطلب ذلك جهاز رقابي فعال يعمل على توفير المعلومات والبيانات والمتمثل في التدقيق الداخلي. يعمل التدقيق الداخلي على تحسين اداء المؤسسة من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف وإدارة المخاطر، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال تزويد الادارة بالمعلومات التي تخص الرقابة للقيام بالمتابعة والتقييم من طرف الادارة، كذلك يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، لأخذ بعين الاعتبار عوامل الخطر عند وضع خطة التدقيق وكذلك تزويد ودعم الادارة مباشرة بتقارير اولية عن حقيقة المخاطر، وتظهر اهمية التدقيق في المؤسسة لما لها من تأثير على السير الحسن لكل من الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

حفظت
الشيعة
حفظت

تمهيد:

بعدها تطرقنا الى الجانب النظري للتدقيق الداخلي ودوره في تحسين اداء المؤسسة ارتأينا اسقاط ذلك على الجانب التطبيقي ، حيث قمنا بدراسة ميدانية في احدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة ميناء مستغانم ، ولدراسة تفصيلية على ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية:

في المبحث الاول سنحاول اعطاء تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم

وفي المبحث الثاني سوف نتطرق الى واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

اما في المبحث الثالث فسوف نتطرق الى دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء مؤسسة ميناء مستغانم.

المبحث الاول: تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم

مؤسسة ميناء مستغانم واحدة من أكبر المؤسسات العمومية، وذلك بفضل الموقع الجغرافي الاستراتيجي للميناء، وخصائص ومميزات المؤسسة التي عرفت تطورا منذ نشأتها الى الوقت الحالي.

المطلب الاول: لمحة تاريخية عن ميناء مستغانم

1- تعريف ميناء مستغانم: ميناء مستغانم كجميع الموانئ مصادره من تقديم خدمات ورسوم جبائية، ومفهوم الميناء هو مفهوم حكومي إلى جانب أهمية نشاطه في الاقتصاد الوطني عامة و الجهوي خاصة، و كذلك تتعدد خصائصه بالنسبة للتشكيلات الاقتصادية .

عموما احتكاك الميناء بالبواخر ليس له دوائر اختصاص سلطات الميناء بل يخص أكثر السياسة الوطنية ، ومختلف العملاء الاقتصاديين وهذا الأخير مستقل لهذه السلطة حيث تستطيع التصرف سلبيا عند حدوث أي خطأ في فعالية نشاط الميناء .

2- انشاء ميناء مستغانم:

قبل سنة 1830 كان ساحل مدينة مستغانم الذي يربط صلامندر بخروبة عبارة عن شاطئ شاسع يحتوي على صخور ضخمة وخطيرة على الإبحار ، وكانت تسمى هذه المنطقة بمرسى الغنائم فكانت هذه هي البداية الحقيقية لمدينة مستغانم سنة 1833 . وخلال هذه الفترة كانت التعاملات والتبادلات تجرى مباشرة على الشاطئ .

وفي سنة 1848 تم بناء أول رصيف من الخشب بطول 80 متر تمهيدا لبناء ميناء مستغانم المستقبلي ليصل امتداده الى حوالي 325 متر سنة 1881 م.

انطلق اول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 م وبعد ثلاث سنوات من ذلك اعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة تلت ذلك اعمال تهيئة ضخمة بين 1890 و 1904 م انتهت بميلاد اول حوض للميناء.

بعد بناء كاسرة الامواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941 م ، تم انشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر بين نهاية 1955 م وبداية 1959 م .

منذ ذلك الحين يتم تطوير الميناء بم يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث اصبح يشكل اليوم جزءا اساسيا من البيئة التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية اذ انه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر اروقة نقل متعددة الانماط.

3- انشاء مؤسسة ميناء مستغانم:

تأسست مؤسسة ميناء مستغانم بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 اوت 1982 م. ورثت مؤسسة الميناء ابتداء من شهر نوفمبر 1982 م الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديوان الوطني للموانئ المنحل (ONP) وكذلك تلك الخاصة بالشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلة ايضا (SONAMA) كما اسندت اليها من جهة اخرى مهام القطر الموكولة فيما قبل للشركة الوطنية للملاحة (CNAN).

في 29 فيفري 1989 م شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية ، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي الى شركة عمومية اقتصادية / شركة ذات اسهم راس مالها 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة " الموانئ " SOGEPORTS تحمل السجل التجاري رقم 01.B.88 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقا لاحكام 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 م والمرسوم 119-88 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988 والمرسوم 177-88 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988م، انيط الى 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 راس مال الشركة الى 500.000.000 دج.
- في شهر جانفي 2004 تم انشاء مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقيبة شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم ، وجدت هذه المؤسسة بموجب انعقاد مجلس الحكومة في 13 اوت 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 الى شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" وبمقتضى القرار رقم 05 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2003 المتعلق بتمين 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 ومينائي صلامندر وسيدي لخضر .

4- الموقع الجغرافي:

يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو ما بين خطي عرض 35 و 56 درجة شمالا و خطي طول 00 و 05 درجة شرقا. ، كما أن موقعه استراتيجي إذ يرتبط بجميع الطرق المؤدية إلى الجنوب مثل معسكر ، تيارت ، البيض

. أما غربا فيأخذ طريق أرزيو حيث يقع في مفترق الطرق المؤدية إلى خارج المدينة مما أتاح له لعب دور هام في الحركة الاقتصادية في المنطقة الغربية للبلاد .

4-1 كاسرة الامواج: بطول 1830م.

4-2 المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100م وعمق 12م.

4-3 الاحواض: هناك حوضين:

4-3-1 الحوض الاول: بمساحة مائة تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6.77م و 8.17م.

4-3-2 الحوض الثاني: بمساحة مائة تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6.95م و 8.22م.

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

4-4-1 الرصيف الشمالي الشرقي: 117 متر خطي (المحطة 0).

4-4-2 رصيف الغرب: 412 متر خطي (المحطة 1، 2و 3)

4-4-3 الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة الجديدة 8، 9)

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

4-4-5 الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 و 7).

4-5 ارضية التخزين: بمساحة 44.430 م.

4-6 مراب السيارات: بمساحة 24.000 م.

4-7 مراب الحاويات: بمساحة 15000م وقدرة معالجة 15.000 حاوية سنويا.

4-8 المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 7455 م تستخدم ثمانية مخازن لاغراض تجارية.

المطلب الثاني: خصائص مؤسسة ميناء مستغانم و اهم الاعمال والخدمات التي تقدمها

1- خصائص مؤسسة ميناء مستغانم:

تتميز مؤسسة ميناء مستغانم ب:

- موقع جيو استراتيجي هام .

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

- محطات رسو متخصصة لسفن الاداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة.

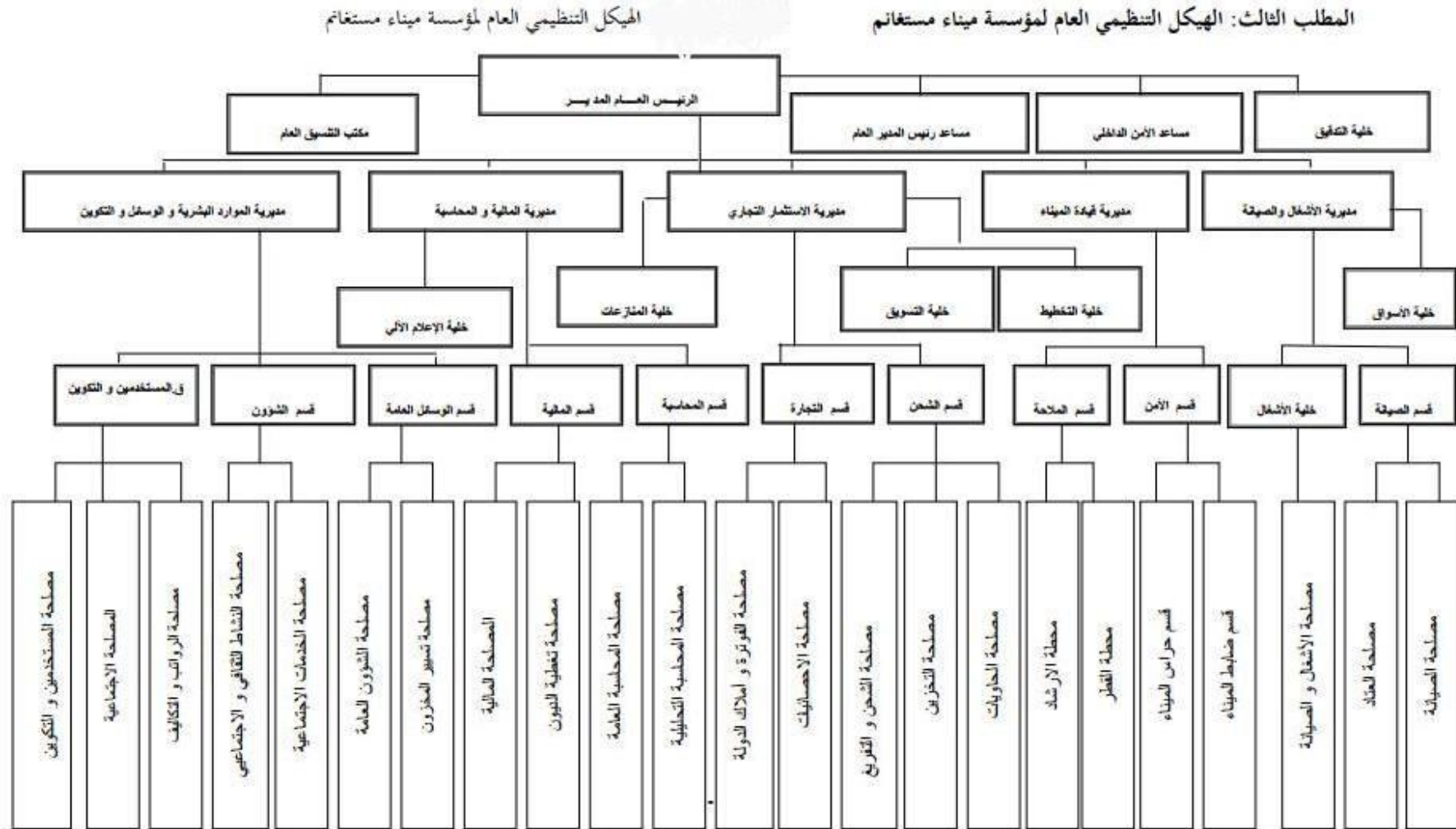
- انشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمر وناقلات الزيت .

- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة.

- حماية جيدة للبضائع.
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الارضي) عبر التراب الوطني.
- بنى فوقية وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين.
- اطرار وعمال مهينون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ.
- ساعات عمل متواصلة: 24 سا / 24 سا .
- 2- اهم الاعمال والخدمات التي تقدمها مؤسسة ميناء مستغانم نجد:**
- يقدم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات، الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري
- تسيير املاك الدولة المينائية و الانشاءات الخاصة واستغلال وتنمية الميناء.
- احتكار خدمات الشحن والتفريغ المينائية.
- مزاوله عمليات القطر، القيادة، الارساء وغيرها.
- انجاز اعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية.
- اعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى التحتية بالتعاون مع الشركاء الاخرين.
- القيام بكل العمليات التجارية المالية، الصناعية والعقارية ذات الصلة المباشرة او غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.
- ارشاد السفن: تؤمنه ل 24 سا / 24 سا مديرية قيادة الميناء بثلاثة سفن وزورقي ارساء.
- قطر السفن: تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة isser ذات قوة 1700 حصان.
- محطة الزيت نفضال على مساحة 2524 م وهي مجهزة بثلاث اوعية (احواض) ذات سعة 4700 طن وقدرة معالجة 30000 طن سنويا من الزيت.
- صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب انشأت سنة 1986 على مساحة 4.640 م سعتها 30.000 الف طن وهي مجهزة بمضختين 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 الاستقبال لديها الى 16000 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور الى 150.000 طن سنويا.
- اضيفت الى مؤسسة ميناء مستغانم رحلات النقل البحري حيث باشرت اول رحلة في مارس 2016 من ميناء مستغانم الى مدينة فالنسيا الاسبانية حيث تعد في اطار التجربة في انتظار تطورها مستقبلا.

المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم



شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم:

1- المديرية العامة:

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

1-1 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.

1-2 مساعد المدير العام: ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام، حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الاعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

1-3 مساعد الامن الداخلي: وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الامن والسلامة داخل الحرم المؤسساتي، ومعاونه يشرفون على الحفظ من كل الاخطار المحتملة.

1-4 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.

1-5 خلية التدقيق: هذه الخلية لها علاقة مباشرة مع الادارة العامة، وتمثل مهامها في التأكد من احترام اجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2- مديرية الموارد البشرية:

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

1-2 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:

1-1-2 مصلحة المستخدمين والتكوين: تتم هذه المصلحة بإعداد القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين، كما تسهر على تطبيق اجراءات التوظيف، وتصنيف المستخدمين وتقوم بإعداد وتنظيم برامج التكوين والسهر على تطبيقها.

1-2-2 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 .

2-1-3 المصلحة الاجتماعية: تهتم هذه المصلحة بملفات حوادث العمل، التوقف عن العمل بسبب المرض، تعويضات المصارف الطبية وطب العمل.

2-2 قسم الوسائل العامة: يهتم هذا القسم بتسيير الوسائل العامة ويتكون من مصلحتين:

2-2-1 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.....

2-2-2 مصلحة تسيير المخزون: تقوم هذه المصلحة بتسيير المخزون، وتقوم بعملية الجرد لهذه المخزونات.

2-3 قسم الشؤون الاجتماعية: يهتم هذا القسم بتسيير الأنشطة الثقافية والاجتماعية في المؤسسة ويتكون من مصلحتين:

2-3-1 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 وتعويضات اثناء كامل مدة العجز او المرض ومن جميع التأمينات الاجتماعية من المنح المدرسية او منح الامومة بالنسبة للنساء.... الخ.

2-3-2 مصلحة النشاط الرياضي والثقافي: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية والترفيهية التي تتم طوال السنة لصالح العمال وأبناء العمال كمكافئة لهم على المجهودات المبذولة طوال السنة وتتمثل في برجة رحلات سياحية خلال الاعياد الموسمية والموسم الاصطيفي.

اما النشاطات الرياضية فتتمثل في برجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الاقتصادية الاخرى.

3- مديرية المالية والمحاسبة:

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

3-1 قسم المحاسبة: يشرف هذا القسم على جميع العمليات الحسابية وفقا للنظام المحاسبي المالي ويتكون من مصلحتين:

3-1-1 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.

- 3-1-2** مصلحة المحاسبة التحليلية: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على تحليل جميع التكاليف.
- 3-2** قسم المالية: يشرف على التسيير المالي للمؤسسة وإعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين:
- 3-2-1** المصلحة المالية: وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على الاوضاع المالية للمؤسسة.
- 3-2-2** 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 تهديد هؤلاء المتعاملين باللجوء الى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم.
- 4- مديرية الاستثمار التجاري:**

تقوم هذه المديرية ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، التخزين).
- تسيير املاك الدولة المينائية.
- تسيير الانشاءات المتخصصة.
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي .

وتتفرع هذه المديرية الى:

- 4-1** قسم الشحن والتفريغ: يهتم هذا القسم بعملية الشحن والتفريغ والتخزين ويتكون من ثلاثة مصالح:
- 4-1-1** مصلحة الشحن والتفريغ: وهي المصلحة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرافق الميناء او التي تنتظر دورها للرسو .
- 4-1-2** 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 .

- 4-1-3** مصلحة الحاويات: وهي المصلحة المختصة على الاشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء ومعرفة محتوياتها وفرزها.

- 4-2** القسم التجاري: ينظم مهام مصلحة الفواتير، الاملاك والانشاءات المتخصصة، يسهر على ترجمة وتطبيق سلم الاثمان المعمول به وينقسم الى مصلحتين:

4-2-1 مصلحة الفوترة وأملاك الدولة: هي تلك الاملاك والإنشاءات المتخصصة والمكلفة بمتابعة دخول

السفن، انشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في اعدادها .

4-2-2 مصلحة الإحصائيات: تقوم باعداد الدوريات الاحصائية.**4-3** خلايا مديرية الاستثمار التجاري: تضم هذه المديرية الخلايا التالية:**4-3-1** 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

وتوضح المخططات وضعية السنة المقبلة وتحدد الاهداف والأرقام التي تريد المؤسسة الوصول اليها وهذا عن طريق

وضع احتمالات تقريبية.

4-3-2 خلية التسويق: هي الخلية التي يتمحور دورها الاول في التعريف بالميناء ودوره الجيوستراتيجي بمنطقة

الغرب الجزائري كونه همزة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري .

4-3-3 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.

5- مديرية قيادة الميناء:

تقوم هذه المديرية بتامين حركة الملاحة (دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها الى اخر) وتامين الحدود

المينائية وتتكون من:

5-1 قسم الملاحة: يشرف مباشرة على جميع البحارة والملازمون بتنفيذ الاوامر الصادرة لهم من طرف مسئولهم

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:

5-1-1 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.

5-1-2 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.

5-2 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:

5-2-1 قسم ضابط الميناء: يشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الاتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة، حجم السفينة، طولها... لكي ينسق تحديد الرسييف الخاص بالتوقف.

5-2-2 قسم حراس الميناء: وتمثل مهامه في حراسة الميناء.

6- مديرية الاشغال والصيانة:

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

اما 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:

6-1 قسم الصيانة: يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع انشطة حفظ وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة الى استبدال المعدات وقطع الغيار ويتكون من مصلحتين:

6-1-1 مصلحة الصيانة: وهي المسؤولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموقف السيارات والمعدات الميكانيكية.

6-1-2 مصلحة العتاد: تهتم هذه المصلحة بتنظيم عمل مشغلي الآلات، وتوفير ومراقبة معدات المناولة.

6-2 قسم الاشغال: يهتم هذا القسم بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة ويتكون من مصلحة الاشغال والصيانة.

6-2-1 مصلحة الاشغال والصيانة: تشرف هذه المصلحة على تنفيذ اعمال صيانة اصول المؤسسة.

المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم مدقق داخلي يقوم بتدقيق جميع الوظائف والعمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة من اجل ضمان السير الحسن للمؤسسة وتحسين ادائها.

المطلب الاول: تنظيم التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

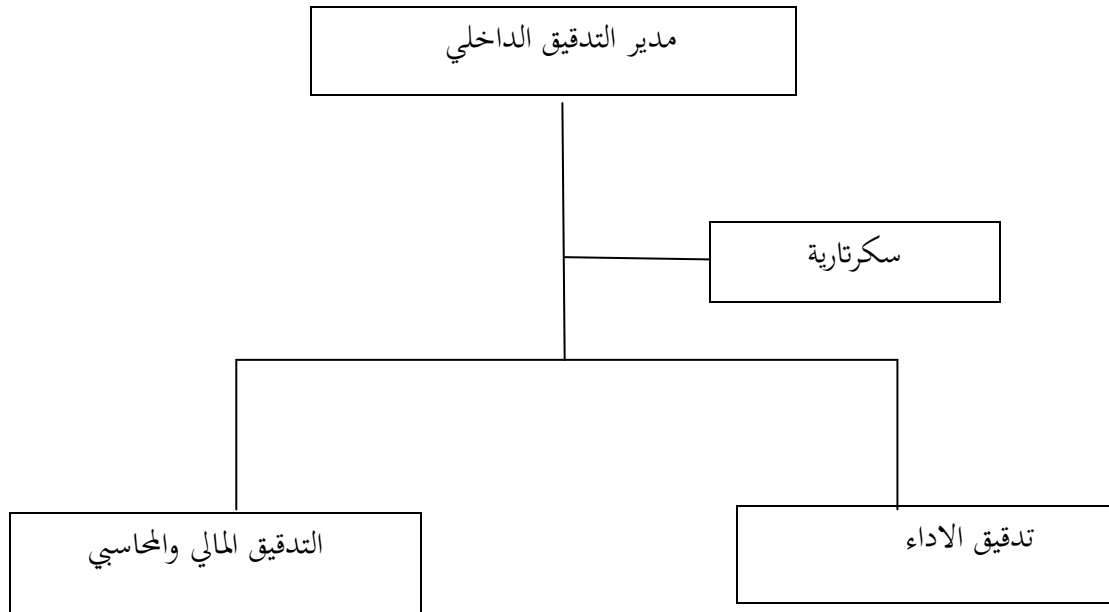
يكتسي التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا اساسيا وهاما حيث تتمثل اهمية التدقيق في التقييم والدراسة الجيدة والمعلومات ذات الثقة والمصادقية التي تساهم في تحسين الاداء.

- الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم:

امثالا لدليل التدقيق الداخلي الذي اعدته شركة تسيير الموانئ، فان وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة مرتبطة مباشرة بالإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عند ادائه لمهامه.

ومن اجل تسهيل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تم اقتراح هيكل تنظيمي للتدقيق الداخلي للمؤسسة كما هو موضح في الشكل التالي

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم



المصدر: خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الثاني: العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

- يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بتقديم جميع التقارير الخاصة بعملية التدقيق الى المديرية العامة .
- يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بمساعدة جميع المديريات، الاقسام، والمصالح من اجل تطوير الاداء وتحسين العمل.

علاقة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم مع التدقيق الخارجي

- يتأكد المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من مدى تطبيق التوصيات والإرشادات التي قام بها المدقق الخارجي، اثناء قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة.
- يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من اجل ابداء رأيه في مجال معين.

مجال التدخل

- تمارس وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بدون قيود اثناء تدخل المدقق الداخلي حيث كل الانظمة والعمليات والوظائف والأنشطة المتواجدة على مستوى هذه المؤسسة تخضع لعملية التدقيق الداخلي.
- المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم له الحق في الحصول على جميع الوثائق والمعلومات الضرورية من اجل تنفيذ مهامه.

اخلاقيات المهنة

عند تنفيذ عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تتوفر لدى المدقق مجموعة من المميزات والصفات منها:

- النزاهة والاستقامة.
- الموضوعية.
- الاستقلالية .
- الثقة والسرية.
- الكفاءة المهنية.

المطلب الثالث: دعم خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق محاسبي ومالي

نظرا للمعاملات المتنوعة التي تتم في مؤسسة ميناء مستغانم، وكثرة تدفق المعلومات المحاسبية والمالية تم اقتراح تدقيق محاسبي ومالي تابع الى الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق داخل هذه المؤسسة وذلك لمنع حدوث اي اخطاء او تلاعبات وانحرافات.

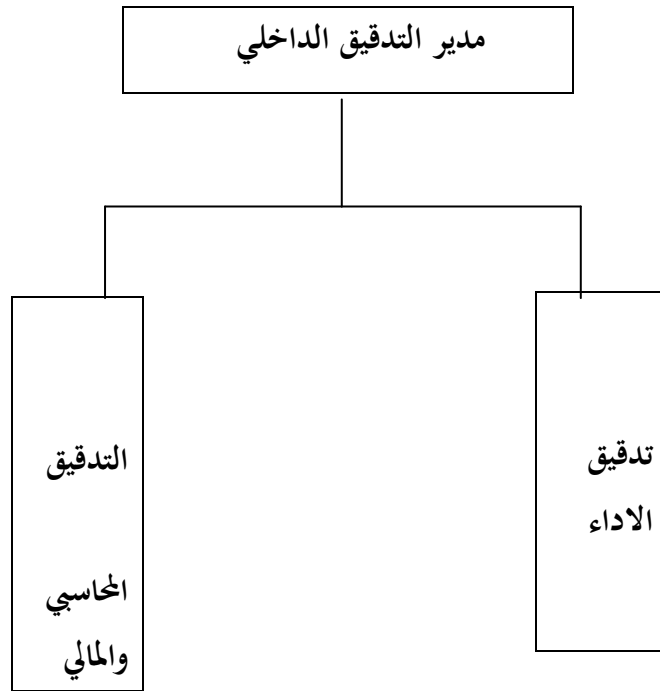
1- مهمة التدقيق المحاسبي والمالي

يقوم المدقق المحاسبي والمالي بفحص مصداقية وصحة وشرعية وعدالة المعلومات المحاسبية والمالية وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول او المتعارف عليها.

2- الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي

الشكل الموالي يوضح الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي :

الشكل رقم (3-3): الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي في مؤسسة ميناء مستغانم



المصدر: خلية

التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم

3- تنظيم العمل

- التأكد من التسجيل المحاسبي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التأكد من التسجيل الصحيح لجميع العمليات لكل دورة محاسبية.
- دراسة سبل الحفاظ على الاصول والتحقق من وجودها.
- التأكد من الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية.
- اعداد التقرير في الوقت المحدد والمناسب وفقا للمعايير المتعارف عليها.

4- المسؤوليات

- تنفيذ جميع المهام الموكلة اليه من طرف مدير التدقيق.
- احترام البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي على مدار السنة.
- المحافظة على الوسائل الموضوعة تحت تصرفه.
- احترام اخلاقيات المهنة.

5- علاقة المدقق المحاسبي والمالي مع الهياكل الاخرى

- تقديم التقارير الى مدير التدقيق الداخلي.
- يعمل بالتنسيق والتعاون مع هياكل المؤسسة من اجل تطوير وتحسين العمل.

6- مؤهلات المدقق المحاسبي والمالي:

- التعليم العام: يجب ان يكون متحصل على شهادة جامعية في هذا التخصص
- التكوين المهني: التدقيق المحاسبي والمالي، المعايير الدولية
- الخبرة المهنية: من سنوات فما فوق في المحاسبة والمالية

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 الاداء ومن بين هذه العوامل التدقيق الداخلي الذي يلعب دور فعال من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به هذا الاخير على جميع أنشطة المؤسسة.

المطلب الاول: دعم خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق الاداء

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

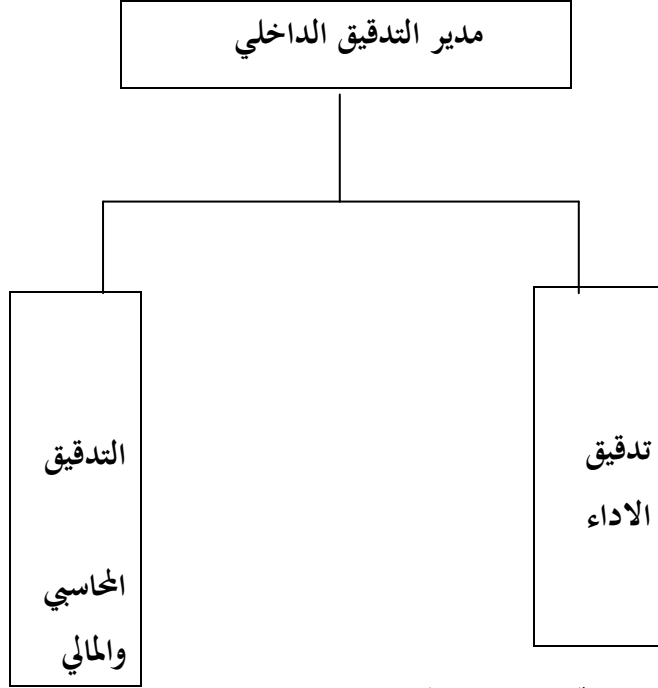
1- مهمة مدقق الاداء:

يقوم مدقق الاداء 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- الوضع التنظيمي لتدقيق الاداء

الشكل الموالي يوضح الوضع التنظيمي للتدقيق الاداء:

الشكل رقم (3-4): الوضع التنظيمي لتدقيق الاداء في مؤسسة ميناء مستغانم



المصدر: خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم

3- تنظيم العمل

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

- التحقق من ان الاجراءات والسياسات تتناسب مع:

• معايير الاداء.

• الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية.

• 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:

- التحليل والبرمجة .
- ادخال البيانات ومراقبتها .
- تخزين البيانات والحفاظ عليها .
- تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية لأجهزة الاعلام الالي .
- بعد الانتهاء من كل عملية تدقيق يقوم مدقق الاداء بتقديم تقريره الى مدير التدقيق الداخلي .

4- المسؤوليات

- 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 .

5- علاقة مدقق الاداء مع الهياكل الاخرى

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

6- مقاييس التقييم

- الانتهاء من مهام تدقيق الاداء في الوقت المناسب .
- تقديم توصيات بناءة .
- الامتثال للقوانين واخلاقيات المهنة .

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

* تعمل خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم على اعداد التقارير والنتائج الواردة فيها وتقديمها الى الجهات المعنية .

- يدرك موظفي قسم التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم على ضرورة الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته وعناصره .

- تقوم خلية التدقق 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 مع مصلحة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم اوضح لنا اوجه القصور التي اكتشفها من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في هذه المؤسسة والتي تتلخص في النقاط التالية:
- 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 وتطورها والتوجيه المهني.
- تحليل لمخطات العمل لتحديد المهارات المطلوبة لأداء العمل و متطلبات التدريب والخبرة.....
- * نظام المعلومات، ومؤشرات الإدارة والرقابة الداخلية:
- وتجدر الإشارة إلى:
- عدم وجود لوحة القيادة من "الموارد البشرية" رسمية وموحدة.
- عدم وجود نظام معلومات للموارد البشرية نظرا لعدم وجود انعكاس على نوع وطبيعة المعلومات المستقبلية .
- أدى عدم وجود نظام رسمي للإدارة وموظفي الإدارة إلى عدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.
- * 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.
- * ولتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه أكثر يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بمراجعة لوضعية الموارد البشرية لتحسين اداء العاملين وبالتالي تحسين اداء المؤسسة وذلك من خلال:
- فحص المعلومات المتعلقة بالعنصر البشري التي تزاوها الوحدة الاقتصادية.
- التأكد من ان المعلومات تعطي الصورة الصادقة عن الاداء 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.
- * كما يقوم المدقق الداخلي بالوقوف على ظروف العمل ومدى استفادة العمال من اجهزة الامن وتسيير المستخدمين، والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة، والمنح والمكافآت ، والاجور

* يقوم المدقق الداخلي في هذه المؤسسة بمعرفة عدد العمال من حيث التعاقد من اجل التأكد من:

- تسجيل جميع التكاليف والايادات المتعلقة بالعمال.

- الوضعية الحقيقية للعمال.

الجدول رقم: (3-1) توزيع عدد العمال من حيث التعاقد

السنوات نوع العمال	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
الدائمين	405	384	349	388	350	359	345	350	356	348
المتعاقدين	01	01	01	01	02	11	16	09	07	06
المجموع	406	385	350	389	352	370	361	359	363	354

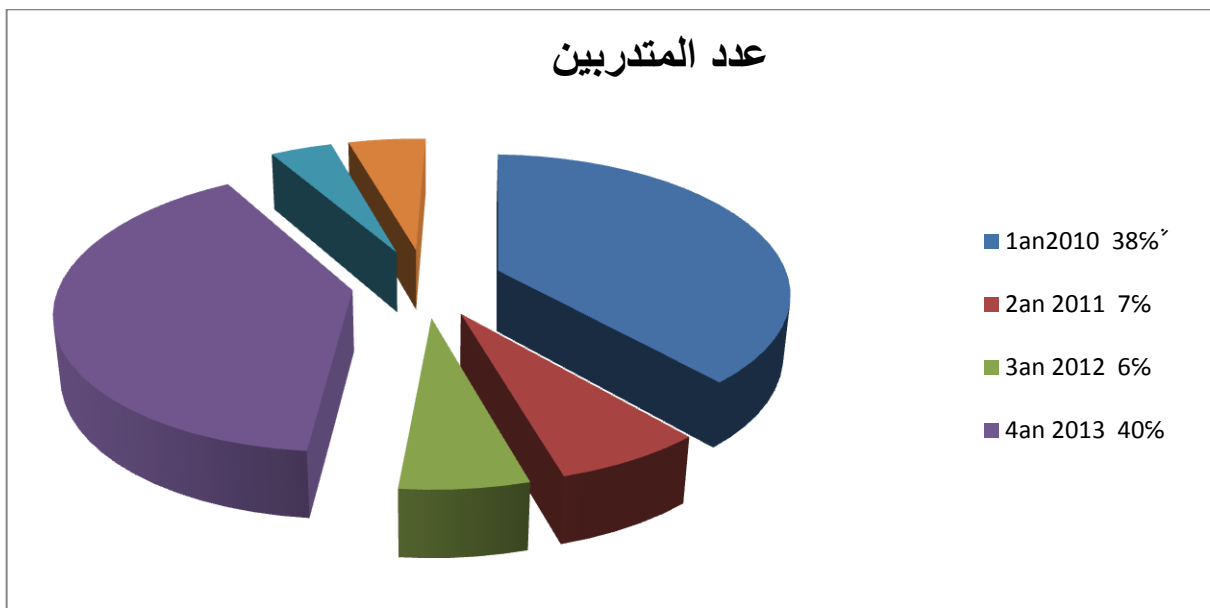
- عدد الموظفين الدائمين داخل المؤسسة اكبر بكثير من الموظفين المتعاقدين اما في ما يخص العدد الاجمالي فقد

شهد انخفاضا من 406 عامل سنة 2006 الى 354 عامل سنة 354.

* كما يقوم المدقق الداخلي بالوقوف على المبالغ المالية المخصصة لبرامج تدريب الافراد الخاص بمتابعة التربصات

لتحسين الاداء:

الشكل رقم (3-5) الشكل البياني يوضح عدد المتدربين من 2010 2014



المصدر: قسم الموظفين والتكوين.

- لاحظ المدقق ان عدد المتدربين غير منتظم في السنوات الاخيرة وان الموارد المخصصة للعمال المتدربين غير مدروسة بشكل صحيح مما يؤدي بالعشوائية في اتخاذ القرارات.
- * 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 هذه المؤسسة.
- لهذا اخذنا دراسة حالة تدقيق الاجور والتي قام بها المدقق الداخلي من اجل:
- فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- التأكد من تسجيل جميع التكاليف والايادات المتعلقة بالمستخدمين.
- التأكد من ان التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية.
- التأكد من صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين.
- التأكد من صحة المعلومات.

وللقيام بهذه العملية يقوم المدقق الداخلي بما يلي:

1- فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يتم فحص الهيكل التنظيمي للتأكد من ان الاجور المدفوعة تناسب مناصب عمل موجودة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الاعتماد على الملحق رقم من اجل القيام بالعمليات التالية:

2- التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

- يتم التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين من خلال الاجابة على الاسئلة التي يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2) تسجيل التكاليف والايادات المتعلقة بالمستخدمين

الاسئلة	الاجوبة	
	لا	نعم
1- هل الاجور محددة في حساب بنكي معينة ؟ اذا كان نعم هل تصفية هذا الحساب يتم فحصه بصورة منتظمة من طرف شخص مستقل من اعداد الأجر؟ 2- هل توجد قائمة ل:		X
		- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة

<p>- تتم من طرف المالية والمحاسبة</p>	<p>X</p>	<p>- مختلف الاقتطاعات الاجور (النظام الاجتماعي)؟ - المنح وغيرها من المزايا الممنوحة للمستخدمين؟ - اذا نعم هل هذه الوثائق تحدد وتيرة دفع المنح؟ 3- هل يتم مقارنة مختلف التكاليف بانتظام؟ 4- هل اليومية الاجمالية للأجور متقاربة مع الشهر السابق وهل الفارق يتم شرحه؟ 5- هل يتم تسجيل كل التغيرات التي تتم على مستوى الاجور؟</p>
<p>- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة</p>	<p>X</p>	<p>6- المعلومات الضرورية لحساب العطل مدفوعة الاجر تبقى: - لفترة سابقة. - لفترة جارية. هل يتم طلبها من قبل مصلحة الاجور؟</p>
<p>- تتم من طرف مصلحة المستخدمين</p>	<p>X</p>	<p>7- هل تمتلك مصلحة الاجور الوسائل من اجل فحص: - الغيابات وانعكاساتها على الأجور؟</p>
<p>- تتم من طرف مصلحة المستخدمين</p>	<p>X</p>	

المصدر: من اعداد الطالب استنادا على دليل اجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم 05-2015.

3- التأكد من ان التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية:

- يتم التأكد من حقيقة التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين من خلال الاجابة على الاسئلة التي يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): حقيقة التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين.

الاجوبة			الاسئلة
الملاحظات	لا	نعم	
			1: هل يتضمن ملف كل عامل على: - صورة شمسية. - نموذج التوقيع. - الحالة الاجتماعية. - تاريخ الالتزام. - تفاصيل الاجر والاقتطاعات. - عقد العمل.
		X	2: هل تخضع العمليات التالية لإذن من مسئول - توظيف - إنهاء علاقة العمل - تغيير في الاجر - منحة قرض
- مسؤول في الادارة العامة.		X	3: هل يتم مقارنة البيانات الدائمة للملف المعلوماتي بانتظام مع الملف الفردي؟
- المصلحة المكلفة بالشؤون الاجتماعية(رئيس لجنة المشاركة).		X	4: هل هناك حماية من الوصول الى ملفات المستخدمين. - الملف اليدوي. - الملف المعلوماتي.
		X	5: هل تتم الموافقة على تغيير الملفات لإعداد الاجور من طرف المسئول؟
- تتم من طرف مصلحة المستخدمين.		X	6: هل مجموع الساعات مدفوعة الاجر متقاربة مع مجموع ساعات العمل؟
		X	7: تسيقات الحسابات هل هي متقاربة مع قائمة المستخدمين؟
- المؤسسة لا توافق على التسيقات الفردية. - يتم تحويل الاجور الى			8: عند دفع الاجور نقدا هل يتم:

<p>حسابات المستفيدين من طرف مديرية المالية والمحاسبة . - يتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة. - لا توجد اي حالة مسجلة.</p>			<p>- فحص بطاقة تعريف المستفيد؟ - الاجور غي المصرح بها هل تخضع لمراقبة؟ 9: في حالة تغيير في الحساب البنكي للمستخدمين هل يتم طلب تقديم وثيقة من البنك تثبت رقم حسابه الجديد؟ 10: عند دفع الاجور لأشخاص اخرين غير المستفيدين هل يوجد توكيل مكتوب؟</p>
--	--	--	--

المصدر: من اعداد الطالب استنادا على دليل اجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم 05-2015 .

4- التأكد من صحة تقييم الارادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين.

- يتم التأكد صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين من خلال الاجابة على الاسئلة التي يلخصها الجدول التالي:

الجدول رقم(3-4): تقييم صحة الارادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين.

الاجوبة			الاسئلة
الملاحظات	لا	نعم	
- تتم من طرف مديرية الموارد البشرية.		X	1. هل تخضع كشوف الاجور لمراقبة مستقلة، على الاقل عن طريق العينة للتحقق من ان الاسس والمعدلات والعمليات الحسابية المستخدمة صحيحة؟
- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.		X	2. التكاليف المتعلقة بالاجور هل هي قواعد متقاربة بصورة منتظمة؟
- تتم من طرف مديرية المالية والمحاسبة.		X	3. تغطية التكاليف المستحقة على الاجور هل هي متقاربة مع التكاليف الفعلية؟
- الحاسوب غير مبرمج للقيام بهذه العملية.			4. اذا كانت هناك مقارنة تتم عن طريق الحاسوب فهل الفروقات غير العادية المكتشفة تخضع للبحث والتصحيح؟

المصدر: من اعداد الطالب استنادا على دليل اجراءات التدقيق لمؤسسة ميناء مستغانم 05-2015 .

5- التأكد من صحة المعلومات:

بعد القيام بمأ استمارة تدقيق الأجور يتم التأكد من مدى صحة المعلومات وذلك عن طريق الفحص والتحري ميدانيا على مستوى كل من الادارة العامة وإدارة الموارد البشرية والوسائل والتكوين ومختلف الاقسام والمصالح التابعة لها، وإدارة المالية والمحاسبة، وهذا من اجل التأكد من مصداقية المعلومات وتقييم اجراءات نظام الاجور المعمول بها على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم.

* بعد القيام بإجراءات عملية تدقيق الجور، تم التوصل الى نقاط القوة والضعف المتواجدة على مستوى نظام الرقابة الداخلية.

نقاط القوة: تم تحديدها بالنسبة لعملية تدقيق الاجور كالأتي

- بالنسبة لتسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-هناك قائمة تتضمن العناصر التالية:

• مختلف اقتطاعات الأجور (النظام الاجتماعي)

• المنح وغيرها من المزايا الممنوحة للمستخدمين.

هذه القوائم تحد وتيرة دفع المنح وتستخدم لتمويل التكاليف ذات الصلة.

- يتم إدخال هذه البيانات في ملف دائم بالاعتماد على الإعلام الآلي ويتم تحديثها بانتظام.

-تم مقارنة مختلف التكاليف بانتظام.

-يتم التأكد أن كل الهياكل المعنية بالإدارة وشؤون المستخدمين تضمن تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بالأجور.

- بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-هناك ملف لكل عامل يتضمن ما يلي:

• صورة شمسية.

• نموذج التوقيع.

• الحالة الاجتماعية.

• تاريخ الالتزام.

• عقد العمل.

-العمليات التالية تخضع لإذن من مسئول في الإدارة العامة:

• توظيف.

- إنهاء علاقة العمل.
- تغيير في الأجور.
- توجد حماية لملفات العمال اليدوية.
- تغيير على الملفات الأجور المستخدمة لإعداد كشوف الأجور، يتم الموافقة عليها من طرف مسؤل من قسم المستخدمين.
- التوفيق بين ساعات العمل المدفوعة الأجر لإجمالي عدد ساعات المداومة.
- عند تغيير الحساب البنكي للمستخدمين، يتم طلب تقديم وثيقة من البنك تثبت رقم الحساب الجديد.
- بالنسبة إلى تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين
- التكاليف المتعلقة بالأجور هي قواعد متقاربة بصورة منتظمة.
- يتم مقارنة تغطية التكاليف المستحقة على الأجور مع التكاليف الفعلية.
- نقاط الضعف: يتم تحديد نقاط الضعف بالنسبة إلى أهداف عملية التدقيق على النحو التالي:
- بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:
- المعلومات اللازمة لحساب العطل مدفوعة الأجر متبقية:
- لفترة سابقة.
- لفترة جارية.
- ليست مطلوبة من قبل مصلحة الأجور.
- مصلحة الأجور لا تملك وسائل فحص لمعرفة الغيابات.
- بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:
- البيانات الدائمة للملف الآلي ليست متقاربة بانتظام مع الملف الفردي.
- الملف الآلي للمستخدمين غير محمي عن طريق إنشاء كلمات سر.
- هناك دفع أجور مقابلة لعدد من مناصب العمل خارج الهيكل التنظيمي للمؤسسة وخارج الإنتاج، (حوالي 34 منصب عمل).
- بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:
- كشوف الأجور لا تخضع لرقابة داخلية مستقلة، على الأقل عن طريق العينة، للتحقق من أن الأسس والمعدلات والعمليات الحسابية المستخدمة صحيحة.

* تقوم خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وإيصال النتائج للجهات المعنية لاتخاذ الاجراءات السليمة استجابة لتقارير المدقق الداخلي عن نظام الرقابة الداخلية .

* نستنتج ان خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تقوم بتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد من اجل تحسين الاداء 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 المؤسسة مما يؤدي الى تحسين الاداء لان نطاق عمل التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة يشمل مايلي:

- 1- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف القصور والمخاطر فيها.
 - 2- فحص المعلومات التي ينتهجها نظام الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها.
 - 3- مراجعة وتقييم الخدمات واليد العاملة.
 - 4- التأكد من سلامة الاموال والأثاث والأدوات والمباني والموجودات الاخرى التي تمتلكها المؤسسة.
 - 5- تدقيق اجراءات تعيين الموظفين وانجازاتهم وترقيتهم وكل ما يتعلق بالمستخدمين.....
- * يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم الى اكتشاف الغش والأخطاء والاحتيال للتعامل مع اوجه المخاطر المختلفة من خلال اقتراح الوسائل والسبل والآليات المختلفة للتعامل مع هذه المخاطر.
- * يقوم المدقق الداخلي في هذه المؤسسة بدور كبير واستشاري في التقليل من المخاطر وتقييمها.
- كما يقوم قسم التدقيق في هذه المؤسسة بترتيب المخاطر حسب درجة اولويات مواجهتها.
- 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.

أولاً: الميزانية

- من بين القوائم المالية للمؤسسة الميزانية التي توفر للمؤسسة معلومات بشكل رئيسي عن المركز المالي الذي يتأثر بالموارد الإقتصادية، والسيولة والقدرة والإستجابة.

- فحص المدقق وقارن 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 المدقق جميع 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.
- تأكد المدقق ولاحظ أن جميع الاصول المؤسسة الموجود في الدفاتر المحاسبية الموجودة فعلا بالمؤسسة نهاية السنة.

ثانيا: جدول حسابات النتائج

- حيث يعبر جدول حسابات النتائج على نتيجة المؤسسة من أعمالها السنوية ونعتمد في دراستنا على 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 الإقتصادية إنها صحيحة وتعطي مصداقية على المؤسسة.
- فحص وقيم الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية على أنها تتماشى مع نظام المؤسسة ولا تؤثر على سير أموالها.

ثالثا: جدول التدفقات النقدية

- أن جدول التدفقات النقدية في المؤسسة محل الدراسة حيث
- فحص وتقييم المدقق لدفع الرواتب للموظفين لاحظ أن سداد رواتب في وقتها وعدم التأخر في دفعها.
- لاحظ المدقق أن سداد المستحقات الموردين في وقتها وعدم الاعتماد على الدفع الأجل.
- ان المؤسسة لا تعتمد على القروض.
- * اعتمادا على المواقع المدروس بالمؤسسة وانطلاقا من دراسة واقع التدقيق الداخلي لمؤسسة ميناء مستغانم لاحظنا بأن مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة يتم بقرار من الرئيس المدير العام الذي يعمل إطلاق عملية التدقيق الداخلي على مستوى المصالح المعنية وإعلام رؤساء المصالح في إطلاق عملية التدقيق الداخلي والتي تشمل عدة

- جهات في المؤسسة من ابرزها مصلحة المحاسبة والمالية حيث يقوم المدقق بتدقيق القوائم المالية لمعرفة واكتشاف المخاطر التي قد تقع فيها المؤسسة وذلك من خلال معرفة ما يلي:
- 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 ولبنة اساسية له.
 - وجود مصلحة التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة محل الدراسة، مما يؤدي إلى المتابعة المستمرة والدائمة للأعمال التي تتم بالمؤسسة.
 - إعتقاد مؤسسة ميناء مستغانم على التدقيق الداخلي من خلال زيارات ميدانية والمحددة، التي تمكن المدققين من الإطلاع ومعرفة كل ما يحدث بالمؤسسة.
 - أن القوائم المالية هي نقل المعلومات من الوثائق والمستندات إلى جدول وتجمعها وتلخصها إلى معلومة محاسبية.

خلاصة الفصل:

- يعمل التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم على تحسين اداء هذه المؤسسة من خلال الدور الوقائي، كونه نظام معلوماتي يساعد على تحسين النظام العام من خلال العمليات التي يقوم بها المدقق الداخلي.
- يساعد التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم على ضبط نظام الرقابة الداخلية من خلال تدارك النقائص الموجودة على مستوى الاجراءات المعمول بها كما يقوم بالحفاظ على موارد المؤسسة وترشيدها واكتشاف الأخطار التي تتعرض لها المؤسسة واتخاذ اجراءات مناسبة لتفاديها او التقليل من حدتها وذلك من اجل تطوير الاداء باستمرار .

خاتمة علمة

خاتمة عامة:

بعد كبر حجم المؤسسات وتنوع نشاطها ومنتجاتها تسعى هذه الأخيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها حفاظا على بقاءها واستمراريتها وتحسين اداءها وهذا ما ادى بالمسؤولين وأصحاب القرار في المؤسسة الى وضع نشاط مستقل وموضوعي يهدف الى اعطاء ضمانات للمؤسسة مع اعطاء نصائح وتوجيهات للإرشاد والتوجيه وهذه العملية تسمى بالتدقيق الداخلي يقوم بها شخص مستقل ومهني داخل المؤسسة.

يتمثل التدقيق الداخلي في ذلك النشاط التقييمي المستقل والموضوعي والاستشاري ينشأ داخل المنظمة مصمم ليزيد من قيمة الشركة وتحسين عملياتها كخدمة الادارة ومساعدتها على تحقيق اهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة وهو وسيلة رقابية ادارية تعمل على قياس وتقييم وسائل الرقابة الاخرى.

ونظرا للأهمية البالغة للتدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة اخذ هذا الاخير حيزا كبيرا من الاهتمام والتوسع فأصبح له ضوابط تحكمه داخل المؤسسة سواء من خلال تنظيم عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة او الموقع الذي يشغله في الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة، كما تعددت وتنوعت انواع التدقيق الداخلي نظرا للحاجة الماسة لمختلف تطبيقات هذه العملية، كما تتطلب ممارسة هذه المهنة الى مبادئ ومعايير دولية تحكم حسن سيرها سواء المعايير التي تحدد الخصائص و مواصفات الشخص او الجهة القائمة بعملية التدقيق وهو الشخص الذي يتمتع بالاستقلالية والموضوعية والكفاءة اللازمة لممارسة هذه المهنة كونه شخص مستقل، او المعايير التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي وكيفية تنفيذ كل مهمة من مهامه، اضافة الى اخلاقيات هذه المهنة كونها حساسة وتدرس الوثائق والسجلات الداخلية الخاصة بالمؤسسة لابد من القائم بها ان يكون موضوعيا ونزيها يتمتع بالأمانة والسرية تجاه العمل الذي يقوم به.

يعمل التدقيق الداخلي على تحسين اداء المؤسسة من خلال حماية اصول المؤسسة والمحافظة عليها، وضمان دقة البيانات المالية والمحاسبية، والتقليل من التكاليف وزيادة النواتج وإضافة قيمة، يتجسد هذا من خلال دور التدقيق الداخلي في تحسين وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وادارة المخاطر وتقييمها، حيث يعمل التدقيق الداخلي على فهم البيئة الرقابية للمؤسسة من خلال قيام المدقق بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من ان الاجراءات المعمول بها كافية وتسير وفق الاهداف الموضوعية للمؤسسة، كما يقوم المدقق بإجراء تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية للقيام بعملية التدقيق، اما في ما يخص المخاطر فيعمل التدقيق الداخلي على اكتشافها والحد منها حيث يقوم المدقق الداخلي بإعداد خطط للتدقيق تعمل على التركيز على المناطق التي تتميز بدرجة ارتفاع في المخاطر لمعالجتها وتقديم حلول بشأنها من خلال تقديم تقارير للإدارة حول القصور الموجودة في المؤسسة.

وعليه يمكن اعتبار ان التدقيق الداخلي يساهم بشكل كبير في تحسين اداء المؤسسة والمتمثل في تحقيق المؤسسة للأهداف المرجوة والمحددة مسبقا بأعلى درجة من الكفاية والفاعلية ويمكن اعتبار الاداء بمثابة معيار تحدد المؤسسة من خلاله ما اذا كانت في المسار الصحيح، وانها تحقق قيمة مضافة.

نتائج البحث:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الداخلي وأهميته في تحسين اداء المؤسسة توصلنا الى النتائج التالية:

- تتوقف درجة مساهمة التدقيق الداخلي في عملية تحسين الاداء في المؤسسة على مدى قناعة المستويات الادارية المختلفة بأهمية التدقيق الداخلي، كأداة فعالة تمثل احد اهم مصادر المعلومات التي يمكن الوثوق والاعتماد عليها.
- يعتبر التدقيق الداخلي اضافة الى كونه احد اهم الانظمة الرقابية من بين الوسائل الاكثر فاعلية المستعملة في التقييم والتوجيه والإرشاد لما يوفره من دعم في كل خطوة من خطواته انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا الى مرحلة المتابعة والتوجيه.

- ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الادارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول الى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية، والتدقيق الداخلي بدوره يعتبر احدى اهم ادوات نظام الرقابة يمكن الاعتماد عليه في التقييم والتوجيه.

- تتعرض المؤسسة الى مخاطر مختلفة وغير محتملة، مما ادى الاخذ بعين الاعتبار تفعيل التدقيق الداخلي في اكتشاف وإدارة هذه المخاطر لتحسين الاداء في المؤسسة.

لاحظنا من خلال الدراسة التطبيقية التي اجريناها في مؤسسة ميناء مستغانم ان هذه الاخيرة موقنة تماما بضرورة الاستعانة بالتدقيق الداخلي في المؤسسة من ناحية كونه احد احدث الانظمة الرقابية ومن ناحية اخرى كمصدر موثوق به يسمح بالتزويد المستمر بالمعلومات والتوجيهات مما ينعكس بشكل ايجابي على تحسين الاداء في المؤسسة.

الاقتراحات والتوصيات

على ضوء ما سبق يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- ضرورة اعادة تنظيم التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية بما يضمن استقلاليتها وموضوعيتها وفعاليتها عملياً.

- التنسيق بين وظيفة التدقيق ومختلف وظائف المؤسسة.

- الاهتمام بهذه المهنة من خلال تكوين مدققين لمواكبة التطورات المرتبطة بهذه الوظيفة.

- توعية عمال المؤسسة بضرورة تحسين اداء هذه الاخيرة من خلال تجاوبهم مع المدقق الداخلي وفهم مغزى عملية التدقيق.
- توفير اجراءات تساعد المدقق على القيام بمهامه داخل المؤسسة.

الدر المنثور

1- قائمة المراجع باللغة العربية:

- 1- المنظمة العربية للتنمية الادارية، قياس وتقييم الاداء كمدخل لتحسين جودة الاداء المؤسسي، الشارقة الامارة العربية المتحدة، 2009.
- 2- المعيار الدولي للتدقيق "تقدير المخاطر والرقابة أداخلية متاح على <http://ia341043.us.archive.org/0/item/isas12000/400.pdf>
- 3- ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة، معايير واجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996 .
- 4- داود يوسف صبح دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية اتحاد المصارف العربية للنشر .بيروت لبنان الطبعة الاولى، 2007.
- 5- يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008 .
- 6- وليم توماس وامرسون هنكي المراجعة بين النظرية والتطبيق تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد الطبعة الاولى دار المريخ للنشر السعودية 1989.
- 7- محمد فلاق التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات الاقتصادية العمومية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001 المؤتمر الدولي الثاني لمهنة التدقيق في الجزائر ،جامعة سكيكدة، 2010.
- 8- محمد السيد السرايا، د فتحي رزق السوفري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، القاهرة 2006 .
- 9- محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005 .
- 10- محمد سهيل الدروبي، ادارة المخاطر في المصارف الاسلامية، محاضرات حول ادارة المخاطر في المصارف الاسلامية، فيلادلفيا 2007 .
- 11- عبد الملك مزهودة، الاداء بين الكفاءة والفاعلية، مفهوم وتقييم مجلة العلوم الانسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد الاول 2001 .
- 12- عبد العاطي عبد المنصف، المعايير الدولية للرقابة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007
- 13- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة ابو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، 1991.

- 14- عرابة الحاج، تمحفدين نور الدين، المراجعة الداخلية كأداة لادارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الثالث حول استراتيجيات ادارة المخاطر في المؤسسات الافاق والتحديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 25-26 نوفمبر 2008.
- 15- علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء عمان، 2011.
- 16- فرحات غول، بومدين يوسف، الاخطار ونماذج ادارتها في المؤسسة، الملتقى الدولي الثالث حول استراتيجيات ادارة المخاطر في المؤسسات الافاق والتحديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف 25-26 نوفمبر 2008.
- 18- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
- 19- خالد عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق الاردن، الطبعة الاولى، 2006
- 20- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية العملية والنظرية، الطبعة الثانية دار وائل للنشر، الاردن، 2006.
- 21- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، 2006 .
- 22- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن الطبعة الاولى، 2006 .
- 23- خالد رغيب الخطيب، التامين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى 2009.
- 24- طارق عبد العال حماد، ادارة المخاطر (افراد - ادارات - شركات - بنوك) جامعة عين الشمس، الاسكندرية، 2003 .

مذكرات ماجستير وأطروحات الدكتوراه

- 25- ابراهيم رباح ابراهيم مدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في المصارف العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2011.
- 26- عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية 2008/2009
- 27- لطفي شعباني المراجعة الداخلية، مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع ادارة الاعمال، جامعة الجزائر 2003/2004.

- 28- محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2011 .
- 29 الدكتور مسعود الصديقي، نحو اطار متكامل للمرجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003 .
- 30- محمد سليمان، الابتكار التسويقي واثره على تحسين اداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المسيلة، 2007.
- 31- بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي، فرع تبسة، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة المسيلة، استراتيجية السوق، المسيلة، 2007.
- 32- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، غير منشورة 2008-2009 .
- 33- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، دفعة 2007

2- قائمة المراجع باللغة الاجنبية:

- 34- (I F A C I : www.ifaci.com/f.sommaire.htm.12/11/2003
« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribuer a créer de la valeur ajoutée... »
- 35- Iement Olivier /groupe de recherché, institute de l'audite interne, “ la conduite d'émission d'audite interne » dunod, France, 1995.
- 36- institute of internal auditors IIA, “code of ethics and standards for the professional practice of internal auditing, 2004.
- 37-alain mikol ,le contrôle intern ,presses universitaire de France ,paris , 1ére édition 1989.
- 38- the institute of internal auditors, international standards for the professional practice of of internal audit standards 2010.
- 39- ERMA, RMS, www.erma-egypt.org,

الخلافة

***Les remarques de l'auditeur interne:**

La situation actuelle au niveau de l'Entreprise se caractérise par un certain nombre d'insuffisances qu'il est urgent de prendre en charge et qui se résume dans les principaux points suivants :

1. Organisation :

Les schémas organisationnels ont été élaborés par les structures propres de l'entreprise loin de toute vision stratégique répondant aux objectifs de l'entreprise. L'organigramme actuel élaboré en mars 1995 demeure fortement imprégné par une vision plus administrative que managériale. Il manque de cohérence dans l'homogénéité des missions et responsabilités confiées.

2. Contradiction entre l'appellation de la structure « DRHFM » et le contenu des missions des sous-structures en dépendant :

En matière de ressources humaines, la situation actuelle est caractérisée par l'absence d'une politique identifiée et clairement affichée, intégrée à une politique globale d'entreprise. Elle se traduit par l'inexistence :

- d'une politique de gestion prévisionnelle à court et moyen terme, d'où l'absence d'un système d'évaluation, d'évolution et d'orientation des carrières ;
- d'une **charte de responsabilités** et de prérogatives pour le personnel d'encadrement,
- d'une **analyse des postes de travail** permettant de déterminer :
 - la raison d'être du poste ;
 - les responsabilités liées à ce poste ;
 - les compétences requises pour bien accomplir le travail ;
 - les indicateurs de performance liés à ce poste ;
 - les exigences liées à la formation et à l'expérience ;
 - les caractéristiques recherchées à l'embauche (physiques, mentales, scientifiques et professionnelles).
- de **procédures de gestion** actualisées, méthodes ou techniques (documents normalisés, manuels, instructions...) formalisant les actes de gestion pour l'ensemble des fonctions de l'entreprise, sachant que les quelques procédures qui existent, touchent plus l'aspect comptable. De telles procédures permettront de déterminer pour chaque processus ou sous-système :
 - les objectifs et l'organisation de l'activité ou processus décrit ;
 - les profils de poste ;
 - les missions, tâches et terminologie explicative,
 - les diagrammes fonctionnels,
 - les descriptions fonctionnelles,
 - les moyens de travail,
 - les descriptions des opérations,
 - les liaisons avec d'autres activités ou processus,
 - les supports d'informations,

- La nature des informations à recevoir et à fournir,
- Les points clés de contrôle interne de l'activité ou du processus.

3. Système d'information, indicateurs de gestion et contrôle interne:

Il est à constater :

- L'absence d'un tableau de bord de la fonction « ressources humaines » formalisé et normalisé ;
- L'absence d'un système d'information en matière de ressources humaines due à une absence de réflexion sur le type et la nature des informations à recevoir et surtout à fournir.
- L'absence d'un système formalisé en matière de gestion et d'administration du personnel conduit à l'inexistence d'un système efficace de contrôle interne.

4. Informatisation de la structure :

La structure ne dispose pas de logiciels en matière de gestion et d'administration du personnel (hormis celui de la paie); on note l'existence de simples applications informatiques complétées en grande partie par un traitement manuel et les informations contenues ne sont pas archivées dans des mémoires auxiliaires.

S'assurer que toutes les charges et recettes relatives au personnel sont enregistrées (exhaustivité).

QUESTIONS	REPOSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
<p>1. Les salaires sont-ils réglés sur un compte bancaire distinct ?</p> <p>Si oui, l'apurement de ce compte est-il régulièrement vérifié par une personne indépendante de la paie?</p>			
<p>2. Existe t-il une liste :</p> <p>a) des différentes retenues à effectuer sur les salaires (régimes sociaux) ?</p> <p>b) des primes et avantages divers accordés au personnel ?</p> <p>c) Si oui, ces listes précisent-elles la périodicité des règlements ?</p> <p>d) Sont-elles utilisées pour provisionner les charges correspondantes ?</p>			
<p>3. Si ces données sont incluses dans le fichier permanent informatique, le fichier est-il régulièrement mis à jour ?</p>			
<p>4. Les différentes charges sont-elles rapprochées des bases régulièrement ?</p>			
<p>5. Le total du journal des salaires est-il rapproché avec celui du mois précédent et l'écart expliqué ?</p>			
<p>6. S'assure t-on que toutes les modifications aux données permanentes de la paie sont saisies ?</p>			
<p>7. Les informations nécessaires pour le calcul des congés payés restant :</p> <p>a) sur la période antérieure</p> <p>b) sur la période en cours</p> <p>sont-elles tenues par le service paie ?</p>			

<p>Le service paie a t-il les moyens de vérifier :</p> <p>a) qu'il est informé de toutes les absences ?</p> <p>b) qu'elles sont toutes répercutées sur les salaires ?</p>			
---	--	--	--

S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont réels.

QUESTIONS	REPNSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
<p>1. Existe t- il un fichier du personnel contenant, pour chaque employé :</p> <p>a) photo ?</p> <p>b) spécimen de signature ?</p> <p>c) situation de famille ?</p> <p>d) date d'engagement ?</p> <p>e) détail des rémunérations et retenues à effectuer?</p> <p>f) contrat de travail?</p> <p>g) pensions et indemnités ducs ?</p>			
<p>2. Les opérations suivantes sont-elles soumises à l'autorisation d'un responsable :</p> <p>a) embauche ?</p> <p>b) renvoi ?</p> <p>c) modification de salaire ?</p> <p>d) octroi de prêt ?</p>			
<p>3. Les données permanentes du fichier informatique paie sont-elles régulièrement rapprochées du fichier individuel ?</p>			
<p>4. L'accès au fichier du personnel est-il protégé :</p> <p>a) fichier manuel ?</p> <p>b) fichier informatique ?</p>			
<p>5. Les modifications au fichier servant à la préparation de la paie sont-elles :</p> <p>a) Identifiées ?</p> <p>b) approuvées par un responsable ?</p>			

<p>6. Le total des heures payées est-il rapproché avec le total des heures travaillées ?</p> <p>7. Les comptes d'avances, prêts... sont-ils régulièrement :</p> <p>a) confirmés avec les bénéficiaires ?</p> <p>b) rapprochés de la liste du personnel ?</p> <p>8. Lorsque des salaires sont payés en espèces :</p> <p>a) vérifie-t-on l'identité du bénéficiaire ?</p> <p>b) les salaires non réclamés font-ils l'objet d'un contrôle particulier ?</p> <p>9. Lorsque les salaires sont payés par virement, exige t-on un relevé d'identité bancaire pour toute modification des coordonnées bancaires ?</p> <p>10. Si des salaires sont payés à des tiers autres que l'employé, exige t-on une procuration écrite ?</p>			
---	--	--	--

S'assurer que les charges et produits relatifs au personnel sont correctement évalués.

QUESTIONS	REPONSES		
	OUI	NON	OBSERVATIONS
<p>1. Les fiches de paie font-elles l'objet d'un contrôle indépendant, au moins par sondage, permettant de vérifier que les bases et taux utilisés sont corrects de même que les calculs ?</p> <p>2. Les charges connexes aux salaires sont-elles périodiquement rapprochées des bases ?</p> <p>3. Le chiffre d'affaires servant de base aux commissions est-il rapproché du chiffre d'affaires comptable ?</p>			

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal : 99927078214891

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	01	270 000,00	140 833,33	129 166,67	140 389,96
Immobilisations corporelles	02	2 373 681 743,81	1 260 490 786,82	1 113 190 956,99	1 201 550 794,98
Terrains					
Bâtiments		472 354 131,79	98 587 641,71	373 766 490,08	400 681 741,00
Autres immobilisations corporelles		1 901 327 612,02	1 161 903 145,11	739 424 466,91	800 869 053,98
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	03				5 645 710,42
Immobilisations financières	04	20 000 000,00		20 000 000,00	18 198 143,54
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		20 000 000,00		20 000 000,00	18 198 143,54
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif	05	33 314 516,84		33 314 516,84	33 314 516,84
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 427 266 260,65	1 260 631 620,15	1 166 634 640,50	1 258 849 555,74
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	06	109 471 654,84	75 998 755,35	33 472 899,49	20 486 070,80
Créances et emplois assimilés		191 596 194,12	77 699 234,38	113 896 959,74	54 605 415,66
Clients	07	134 216 627,81	24 533 814,07	109 682 813,74	49 829 181,46
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés	08	57 379 566,31	53 165 420,31	4 214 146,00	4 776 234,20
Disponibilités et assimilés		1 309 234 925,71		1 309 234 925,71	648 311 991,50
Placements et autres actifs financiers courants	09	800 000 000,00		800 000 000,00	350 000 000,00
Trésorerie	10	509 234 925,71		509 234 925,71	298 311 991,50
TOTAL ACTIF COURANT		1 610 302 774,67	153 697 989,73	1 456 604 784,94	723 403 477,96
TOTAL GENERAL ACTIF		4 037 569 035,32	1 414 329 609,88	2 623 239 425,44	1 982 253 033,70

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal : 99927078214891

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	01	500 000 000,00	500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	02	878 508 674,74	721 845 567,30
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	03	312 971 477,07	263 549 087,23
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1 691 480 151,81	1 485 394 654,53
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 293 463,83	
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	04	525 753 244,03	195 078 096,80
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		528 046 707,86	195 078 096,80
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	05	17 947 409,59	24 854 625,57
Impôts	06	135 488 022,72	85 257 044,40
Autres dettes	07	250 277 133,46	191 668 612,40
TOTAL PASSIFS COURANTS III		403 712 565,77	301 780 282,37
TOTAL GENERAL PASSIF		2 623 239 425,44	1 982 253 033,70

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

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal : 99927078214891

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	01	1 641 135 288,41	1 144 245 423,57
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 641 135 288,41	1 144 245 423,57
Achats consommés	02	35 874 044,31	34 573 983,49
Services extérieurs et autres consommations	03	39 735 324,64	45 387 684,21
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		75 609 368,95	79 961 667,70
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	04	1 565 525 919,46	1 064 283 755,87
Charges de personnel	05	654 479 095,62	447 744 673,77
Impôts, taxes et versements assimilés	06	44 063 671,89	35 580 309,95
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	07	866 983 151,95	580 958 772,15
Autres produits opérationnels	08	2 322 663,78	8 726 862,50
Autres charges opérationnelles	09	3 864 775,19	2 474 610,54
Dotations aux amortissements et aux provisions	10	458 175 487,08	264 115 022,17
Reprise sur pertes de valeur et provisions	11	18 413 405,08	29 741 759,02
V. RESULTAT OPERATIONNEL		425 678 958,54	352 837 760,96
Produits financiers	12	15 065 198,05	8 346 819,01
Charges financières	13		250 000,00
VI. RESULTAT FINANCIER		15 065 198,05	8 096 819,01
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		440 744 156,59	360 934 579,97
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	14	127 772 679,52	97 543 193,14
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	15		-157 700,40
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 676 936 555,32	1 191 060 864,10
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 363 965 078,25	927 511 776,87
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		312 971 477,07	263 549 087,23
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		312 971 477,07	263 549 087,23
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

Tableau des Flux de Trésorerie**(Méthode Directe)**

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal : 99927078214891

Intitulé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		1 814 484 581,20	1 273 013 954,93
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-581 434 680,92	-581 343 639,86
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 250 000,00	-1 469 475,19
Impôts sur les résultats payés		-45 027 525,20	-60 144 700,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		1 186 772 375,08	630 056 139,88
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-61 013 062,73	-193 370 079,19
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Autres encaissements		66 778 113,63	84 849 316,84
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		350 000 000,00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		20 031 248,05	7 875 000,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		375 796 298,95	-100 645 762,35
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		-97 082 474,30	-92 027 538,40
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		-454 563 265,52	-281 298 432,87
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-551 645 739,82	-373 325 971,27
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		1 010 922 934,21	156 084 406,26
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		298 311 991,50	142 227 585,24
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		1 309 234 925,71	298 311 991,50
Variation de trésorerie de la période		1 010 922 934,21	156 084 406,26
Rapprochement avec le résultat comptable			

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز واقع التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الاديات التي تناولت المفاهيم الاساسية للتدقيق الداخلي والأداء، اما فيما يخص الجانب التطبيقي وللوقوف على الواقع الجزائري قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم في ولاية مستغانم.

وقد تبين لنا ان التدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من المبادئ والآليات، حيث يمثل اداة رقابية فعالة في المؤسسة، كما يمثل نظام رقابي فعالا لإحكام السيطرة على اداء المؤسسة، وحماية مصالحها من خلال اكتشاف القصور والمخاطر والعمل على ادارتها مما ينعكس ايجابيا على الاداء في المؤسسة. هناك وعي وإدراك لدى المؤسسة بضرورة تحسين الاداء لمواكبة التطور والقدرة على المنافسة، وان تبني التدقيق الداخلي في المؤسسة كأداة رقابية يساعد على توفير المعلومات الضرورية حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة مما يسهل عملية اتخاذ القرار وبالتالي تحسين الاداء الكلي في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق، التدقيق الداخلي، الاداء.