جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : المالية و المحاسبة التخصص : التدقيق و مر اقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي الحديث في تفعيل الرقابة المالية في إطار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

دراسة حالة للمؤسسة الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة تغدية الأنعام مستغانم

GAO (UAB MOSTAGANEM)

مقدمة من طرف الطالبين

سجار عبدالقادر

طاهري أبوبكر

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيساً	أ. معارفية الطيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشاً	أ. بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مشرفاً	أ. موزاي عبدالقادر	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مساعد مشرف	أ. إسماعيل نورالدين	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2021 - 2022

الإهداء و التقدير

إهداء طاهري أبوبكر

إلى أبي العطوف.... قدوتي، ومثلي الأعلى في الحياة؛ فهو من علَّمني كيف أعيش بكرامة وشموخ.

إلى أمي الحنونة..... لا أجد كلمات يمكن أن تمنحها حقها، فهي ملحمة الحب وفرحة العمر، ومثال التفاني والعطاء.

إلى إخوتي و زوجاتهم .... سندي وعضدي ومشاطري أفراحي وأحز اني.

إلى كل عائلة طاهري الكبيرة من الجد و الجدة و العم و الخال و العمة و الخالة و عائلة بونوار إلى كل من يحبني بصدق وإخلاص .

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون، وفي أصعدة كثيرة

أُقدِّم لكم هذا البحث، و أتمنَّى أن يحوز على رضاكم.

ولا ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور الأكبر في مُساندتي

وإهداء وتقدير إلى الأصدقاء بمثابة الأخواة : طاهري محمد الأمين ، بونوار محمد الحبيب ، طاهري محمد ، رؤوف ولد الباي و بن عطية كريم

إهداء سجار عبدالقادر

مرت قاطرة البحث بكثير من العو ائق، ومع ذلك حاولت أن أتخطاها بثبات بفضل من الله ومنه.

إلى أبوي وأخوتي وأصدقائي، فقد كانوا بمثابة العضد والسند في سبيل استكمال البحث.

ولا ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور الأكبر في مساندتي ومدي بالمعلومات القيمة....

أهدي لكم بحث تخرجي.....

داعياً المولى عزوجل أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات

الشكر

طاهري أبوبكر

عملنا ناجح عندما يقدره المستفيدون منه ،والإبداع ينجح عندما يقدره من يحصده. لذلك نحن نقدر جهودك يا د.موزاوي عبدالقادر كلمة "شكرا" لا تكفي. المعنى أعظم مما مات. إذا كان بإمكاني منحه عمرًا ،أود أن أعبرله عن مدى تقديري لعمله الشاق ، ربي يحفظ لك الأبناء و البنت الصغيرة تتربى في عزك إن شاء الله

لم أشكر أي شخص قط ،لأن النعمة ليست متاحة دائمًا في هذا الوقت ،إلا في قلب نقي ومحب يحب مساعدة كل شخص فشكراً لك أستاذ نورالدين إسماعيل ربي يحفظ لك أبنائك يا أستاذ

على الرغم من أن لحظة التخرج من اللحظات السعيدة إلا أنها تعد من أصعب اللحظات لأنها نقوم بتوديع من قامو بتعليمنا فكل الشكر للأسرة الجامعية وكل الأستاذا

وكل الشكر و التقدير للبروفيسور مرحوم محمد الحبيب الذي فتح لي أبو ابه في مؤسسته

وكل العمال بها وهم بمثابة الأخواة شكراً لكم

سجار عبدالقادر

إلى د. موزاوي عبدالقادر الرائع الذي تميز بالأخلاق والشخصية القوية والشخصية اللطيفة، شكراً لك على جهودك معنا. مما لا شك فيه يا أستاذي أن دورك في غاية الأهمية ولك منا كل التقدير والاحترام.

الأستاذ نورالدين إسماعيل الفاضل للنجاحات أناس يقدرون معناه، وللإبداع أناس يحصدونه، لذا نقدّر جهودك المضنية، فأنت أهل للشكر والتقدير فوجب علينا تقديرك فلك منا كل الثناء والتقدير.

والشكر إلى كافة عمال المؤسسة تغذية الأنعام و على رأسهم

مدير الوحدة العلاوي عبدالرحمان و رئيس قسم الإدارة كرداغ عمر وكل الشكر بمثاية الأخ فريد موجه وهو مكلف بالتفتيش و المر اقبة وكذلك الفضل للأخت وئام دعدوعة للإدارة المحاسبة المالية و في الأخير نريد الشكر للإدارة النقل و ها دهميش بلال و أمين قزولي

الفهرس

الشكر

الإهداء و التقدير

قائمة الجدوال و الأشكال

المقدمة : 1

الفصل الأول : الإيطار العام للتدقيق الداخلي و معايير الدولية للتدقيق الداخلي.....4

تمهيد 4

المبحث الأول : ماهية التدقيق 5

المطلب الأول : مفهوم التدقيق.....5

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق 6

المطلب الثالث: أنواع التدقيق 8

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي 13

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل التي أدت إلى الاهتمام به 13

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي و أنواعه.....14

المطلب الثالث: عناصر أداء التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية 16

المبحث الثالث : معايير الدولية لتدقيق الداخلي.....20

المطلب الأول : الهيئة المكلفة بإعداد معايير التدقيق 20

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي.....21

المبحث الرابع: نظام الرقابة الداخلية 27

المطلب الأول: أساسيات حول الرقابة الداخلية 27

المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته.....31

المطلب الثالث : أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.....34

الخلاصة : 37

الفصل الثاني : الرقابة المالية.....38

تمهيد 38

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية 39

المطلب الأول: نشأة الرقابة المالية وتطورها.....39
المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول الرقابة المالية.....40
المطلب الثالث: أنواع ومبادئ الرقابة المالية 44
المبحث الثاني: الرقابة المالية في النظم الاقتصادية 50
المطلب الأول: الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإسلامي 50
المطلب الثاني: الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الرأسمالي.....54
المطلب الثالث: الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإشتراكي 58
المبحث الثالث: مراحل وأساليب تنفيذ الرقابة المالية.....61
المطلب الأول: مراحل عملية الرقابة المالية.....61
المطلب الثاني: أساليب تنفيذ الرقابة المالية.....63
المطلب الثالث: وسائل الرقابة المالية 64
خلاصة.....67
الفصل الثالث : دراسة ميدانية للمؤسسة الاقتصادية العمومية (GAO (UAB MOSTAGANEM.....68
تمهيد 68
المبحث الأول : التعريف مؤسسة محل التربص 69
المطلب الأول : تعريف بالمؤسسة عينة التربص 69
المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة 70
المبحث الثاني: مر افقة تطبيقية لمهمة التدقيق 75
المطلب الأول: تدقيق الإدارة العامة والموارد البشرية.....75
المطلب الثاني : مراجعة الموارد المادية والمالية.....77
خلاصة.....81
الخاتمة.....82
قائمة المراجع.....84
الملاحق

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال		
الشكل 1	أنواع التدقيق حسب الهدف من إجرائها	الصفحة 12
الشكل 2	خصائص الرقابة الداخلية	الصفحة 29
الشكل 3	مبادئ الرقابة المالية	الصفحة 51
الشكل 4	مراحل عملية الرقابة المالية	الصفحة 63
الشكل 5	أساليب تنفيذ الرقابة المالية	الصفحة 65
الشكل 6	وسائل الرقابة المالية	الصفحة 67
الشكل 7	الهيكل التنظيمي	الصفحة 72

قائمة الجداول		
الجدول 1	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم	الصفحة 73
الجدول 2	معلومات مختصرة على أهم مادتين أوليتين تستوردها المؤسسة	الصفحة 73
الجدول 3	ذمم تابع للمجمع	الصفحة 79
الجدول 4	ديون قديمة طورالتحصيل	الصفحة 80
الجدول 5	أرصدة قديمة للزبائن المشكوك فيهم	الصفحة 81

المقدمة :

تعتبر المؤسسات الاقتصادية النواة الرئيسية وحجر الأساس في الإقتصاديات الدول وذلك لم لها من دور إستراتجي في تحريك عوامل النمو الاقتصادي من خلال تزويد الأسواق بمختلف السلع و الخدمات وتوفير مناصب شغل و تمويل الخزينة العمومية عن طريق التحصيلات الجبائية .

وعلى هذا الأساس وجب التفكير و الدراسة في حدود و مقومات نجاح هذه المؤسسات الأمر الذي شغل فكر الباحثين و العلماء و حث المسيرين .

ونظراً لتطور العلوم تمشياً و التطور العلمي و التكنولوجي التي يشهدها العالم و تحديد النظريات جعل بعض المصطلحات و المفاهيم الحديثة تطفو على سطح الدراسات و الإهتمامات في مجال المؤسسة أهمها حوكمة المؤسسة الاقتصادية .

إن تعارض و تكامل وتطابق الوظائف داخل المؤسسة يفرض علينا وضع نظام رقابة داخلية يضمن السير الحسن للوظائف من أجل بلوغ الأهداف المنشودة نظراً لما شاهدته الإقتصاديات العالمية في الأونة الأخيرة من حالات التشابك و التطور الهائل في التقنية وحدت المنافسة إلى جانب إستعمال أدوات مالية جديدة أكثر تعقيداً ، ومع ظهور جهات مختصة بوضع المعايير وإدخال تغيرات و تحسينات على المعلومات إزدادت الحاجة إلى معلومة سليمة ملائمة وفعالة و بالتالي الحاجة إلى أدوات رقابية تمكن من بلوغ هذا .

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي الحديث من أهم الأدوات الرقابية حيث يتوقف على مدى نجاحها و فعاليتها إلى حد كبير ، ومما لا شك فيه أن وجود نظام فعال و قوي للتدقيق الداخلي في أي مؤسسة يساعد على إكتشاف أي أخطاء وأي إنحرافات قبل وقعها بهدف تجنبها ، وهذا لب التدقيق الداخلي السليم ، ومن ناحية أخرى فإن الرقابة الفعالة الضرورية لضمان تحقيق أفضل النتائج بالنسبة لأنشطة المؤسسة المختلفة سواء الإنتاجية أو تلك الخدامية ، كما لها الأثر المباشر في إدارة المؤسسة على تنفيذ مهامها بالطريق السليمة و المناسبة .

ويرجع الاهتمام بموضوع التدقيق الداخلي الحديث والرقابة المالية إلى ضرورة تفعيل دور التدقيق الداخلي ، وذلك من خلال تتبع جوانب القصور و الثغرات التي تؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية للعمل على رفع كفاءة ، وتحسين الرقابة المالية لنظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة بتلك الصورة السليمةوبما يتوافق مع أهداف المؤسسة .

أضح التدقيق الداخلي الحديث من أهم الوظائف التي تساعد المؤسسات الاقتصادية على تحقيق أهدافها بل ومن خلال الخدمات التي يقدمها أصبح يجنب المؤسسة من الوقوع في الأخطاء وتجنب المخاطر وإتخاذ القرارات المناسبة .

ومن هنا جاءت هذه الدراسة و التي كانت لسببين الأول كونها تتطابق و الشاهدة التي نحن بصدد تحضيرها أما السبب الثاني و الحقيقي هو إهتمامنا بهذا الموضوع الذي نرى فيه مهنة المستقبل أين حولنا الإجابة على مجموعة من التسؤولات و التي تمحورة في سؤال رئيسي

إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي الحديث في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية ؟

إن هذا التسؤال يقودنا إلى طرح مجموعة من التسؤولات الفرعية التي تتمثل في

- مالمقصود بالتدقيق الداخلي الحديث وماهي المعايير التي تحكمه ؟
- ماهي المنهجية التي يتبعها المدقق الداخلي في عمله ؟
- كيف يؤثر التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة المالية ؟
- كيف يؤثر التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف مؤسسة تغذية الأنعام ؟

فرضيات الدراسة

على ضوء إشكالية الدراسة وتسؤولاتها الفرعية يمكننا تسجيل بعض الإجابات المؤقتة وهي كالتالي :

الفرضية 1 : التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية في المؤسسات الاقتصادية ويساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات .

الفرضية 2 : تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي له أثر إيجابي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية .

الفرضية 3 : يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير في إعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرارات في المؤسسة .

منهجية الدراسة

نظراً لطبيعة الموضوع وربطه بالمؤسسة محل التربص إنتهجنا المنهج الوصفي من أجل توضيح أهمية ، دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية من جهة وتعريف بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي و شرح أساسيتها و التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية التي قادتنا إلى التوجه الحديث للتدقيق الداخلي .

أما من أجل تحليل المعطيات و إختبار الفرضيات و تثبيث النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية لمؤسسة تغدية الأنعام إعتمدنا على المنهج التحليلي .

أهمية الدراسة

تكمل أهمية الدراسة في إطارها العام في إظهار التدقيق الداخلي الحديث في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال إعتباره الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات و المعلومات في المؤسسة ومن جهة أخرى الأداة الفعالة في إكتشاف المخاطر والمساعدة على تفاديها من خلال التوصيات و الإقتراحات التي يقدمها

أهداف الدراسة

حولنا تسليط الضوء ولفت إنتبه القراء و الباحثيين إلى ضرورة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي الحديث و العمل على تطويره وفق المعايير الدولية وإستحداث أساليب وتقنيات حديثة .

هيكل الدرسة

تم تقديم هذا الموضوع في ثلاثة فصول حيث خصصنا الفصل الأول إلى وصف كل مايتعلق بالمتغير المستقل التدقيق الداخلي الحديث ومعاييره الدولية حيث قسم إلى أربعة مبحث

المبحث الأول : ماهية التدقيق

المبحث الثاني : التدقيق الداخلي

المبحث الثالث : معايير الدوالية لتدقيق الداخلي

المبحث الرابع : نظام الرقابة الداخلية

أما الفصل الثاني فخصص لنظام الرقابة المالية حيث بعد إبراز مفهوم وأهمية الرقابة المالية بالمؤسسة إستعرضنا أساليب ومراحل تنفيذها حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مبحث

المبحث الأول : ماهية الرقابة المالية

المبحث الثاني : الرقابة المالية في النظم الاقتصادية

المبحث الثالث : مراحل و أساليب تنفيذ الرقابة المالية

أما الفصل الثالث خصص بمؤسسة تغذية الأنعام وحدة مستغانم التابعة لمجمع تغذية الدواجن للغرب و الذي سلطنا من خلاله الضوء على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء أين قسمنه إلى مبحثين رأسين

المبحث الأول : تعريف بالمؤسسة محل التربص

المبحث الثاني : مرافقة تطبيقية لمهمة التدقيق الخاصة بثلاثي الأول 2022

الفصل الأول : الإيطار العام للتدقيق الداخلي و معايير الدولية للتدقيق الداخلي

تمهيد:

قبل قيام الثورة الصناعية كانت هناك مؤسسات مملوكة للأفراد، أو شركات الأشخاص والتي تتوفر لديها رؤوس أموال محدودة نسبيا، لكن بعد قيام الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر ظهرت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة وذلك بتوسيع دائرة الملكية، حيث أن هذا التغير أدى إلى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا، إضافة إلى انفصال الملكية عن التسيير مما زاد من أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة، وتقديم الإرشادات للإدارة من خلال تصحيح الأخطاء والتلاعبات.

ومن هنا ظهر التدقيق الداخلي ليساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة وضمان صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها مما يؤكد على جودة ممارسة المؤسسة الأعمالها، حيث أكدت لجنة كادبيري على مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش والتزوير، وهذا نتيجة الاستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق.

حوكمة المؤسسات، حيث انه لم يبقى مقتصرا على

ولقد اتسع دور التدقيق الداخلي في ظل متطلبات التدقيق المالي فقط بل أصبح يشمل التدقيق الإداري.

وعليه قد قسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث رئيسية كالتالي:

المبحث الأوال : ماهية التدقيق .

المبحث الثاني : التدقيق الداخلي .

المبحث الثالث : معايير الدولية لتدقيق الداخلي

المبحث الرابع : نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : ماهية التدقيق

إن كل مؤسسة تسطر أهدافا وتسعى إلى تحقيقها وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين قصد التسيير الأحسن للمؤسسة، الملاك وكذا الموردين .... الخ ، وعليه فالمؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج ولكي تنال رضاهم لا بد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك ولتكون كذلك يجب أن تخضع إلى نظام رقابة داخلية جيد.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق

أصبح للتدقيق أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الكبيرة المتعددة النشاطات والأعمال سواء كان هذا التدقيق داخليا أو خارجيا، وفيما يلي سوف نعرض بعض المفاهيم الخاصة به.

أولا : المفهوم اللغوي للتدقيق

مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audire ومعناه يستمع لان الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين والإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققوها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة.[1]

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي للتدقيق

كما تعرفه لجان الجمعية المحاسبية الأمريكية بأن:" التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[2]

كما عرفه مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وفق للإطار الدولي لعمليات التأكيد فانه يشير إلى أن التدقيق: "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد في ظروف العملية كأساس لشكل ايجابي من التعبير على استنتاج الممارس".[3]

---

[1] أحمد حلمي (2009) ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث ، دار الصفاء ، عمان ، الأردن ، ص : 24
[2] محمد سمير الصبان و آخرون (2002) ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، الإسكندارية ، ص : 06
[3] أحمد حلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 25

كما يعرف التدقيق بأنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات، وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة " [1]

ونستخلص مما سبق أن التدقيق هو: "عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، ولمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

من خلال تعريفنا للتدقيق، تبين أن له أهمية بالغة في المؤسسات من خلال مساهمته الفعالة في التقليل من العقبات التي يواجهها التسيير، كما له مجموعة من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها لتحسين أداء المؤسسة من خلال مختلف التوصيات التي يقترحها المدقق من خلال تقريره .

أولا : أهمية التدقيق

إن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تكون لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز مالي للمؤسسة لأن التدقيق له أهمية كبيرة في خدمة هذه الأطراف، نذكرها كالآتي: [2]

1) **إدارة المشروع:**

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مدقق الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها، فضلا عن كونها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتحديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافئتهم .

2) **المستثمرون :**

إن ظهور المؤسسات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرون بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكد من عدم انتهاك عقد المؤسسة الأساسي وقانون المؤسسات.

[1] عبد الرحمان بابنات وآخرن (2008) ، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات المتوسطة و الصغيرة في الجزائر ، دار المحمدي العامة ، الجزائر ، ص : 14

[2] يوسف محمد جربوع (2000) ، مراجعة الحسابات ، مؤسسة الوراق للنشر ، الأردن ، ص : 8 - 9

3) البنوك :

تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات، وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

4) الجهات الحكومية :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.

ثانيا: أهداف وأغراض التدقيق :

إن تتبع نشوء وتطور التدقيق يعطي أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف التدقيق وأساليبه، كما يكشف عن اتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية، والتقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية.

ويمكن القول : إن هناك حاليا أغراضا أساسية للتدقيق وأغراضا تبعية ، وأدناه استعراض لأهم هذه الأهداف والأغراض :[1]

1) الأهداف والأغراض الأساسية للتدقيق :

- ✓ تمكين المدقق من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا الإطار تقارير مالية محددة ؛
- ✓ تمكين المدقق من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية ؛
- ✓ اطمئنان أصحاب المنشأة على سلامة إدارة المنشأة وسلامة أموالهم المستثمرة ؛
- ✓ اعتماد الآخرين كالمستثمرين والمقرضين على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم ؛
- ✓ سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المستحقة ؛

2) الأهداف والأغراض التبعية للتدقيق :

- ✓ اكتشاف الأخطاء والغش ؛

[1] حازم هاشم الآلوسي (2003) ، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ، دار النهضة العربية ، الجامعة المفتوحة طرابلس ، ص : 29 – 30 .

- ✓ اعتماد إدارات أقسام المنشأة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل ؛
- ✓ تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المنشاة ؛
- ✓ تسهيل قيام المنشأة بتقديم التقارير المالية المختلفة إلى المصالح والجهات الإشرافية كرقابة النقد وشركات التأمين ... الخ ؛
- ✓ قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولا بأول، وتهيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للتدقيق في أي وقت ؛

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

من الملاحظ أن نطاق وأسلوب التدقيق وتوقيت القيام به يختلف من حالة إلى أخرى ومن هنا سوف نبرز مختلف أنواع التدقيق.

1) التدقيق من حيث حدوده:

✓ **التدقيق الكامل :**

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته.

ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة أو تلك لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المنشآت الكبرى عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فان ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته.[1]

✓ **التدقيق الجزئي :**

وهو الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال التدقيق، من قبل الجهة التي تعين المدقق، بحيث يقتصر عمله على بعض العمليات دون غيرها، ومن أمثلتها التكليف بتدقيق المخزون، أو المبيعات مثلا.

في هذه الحالة تنحصر مهمة المدقق في البنود التي كلف بتدقيقها. لذلك يفضل في مثل هذه

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 10

الحالات وجود اتفاق صريح حول نطاق التدقيق، إضافة إلى قيام المدقق بالإشارة إلى ذلك في تقريره.[1]

2) التدقيق من حيث مدى الفحص :

✓ **التدقيق التفصيلي :**

وهو التدقيق الذي كان سائدة في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب.

ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولكن لا يناسب المنشآت الكبرى لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.[2]

✓ **التدقيق الاختباري :**

وهو الطريقة السائدة حاليا في العمل الميداني. وتعني هذه الطريقة أن يتم تطبيق إجراءات التدقيق على أقل 100% من البنود، على أن تتمتع كافة وحدات المعاينة بفرصة وقوع الاختيار عليها، مع مراعاة قيام المدقق بتعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)[3].

3) التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق :

✓ **التدقيق النهائي :**

ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق على أنه يعاب عليه :

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما ؛
- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقدم التقرير في موعده ؛[4]

✓ **التدقيق المستمر:**

وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق

---

[1] حازم هاشم الآلوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 60

[2] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 12

[3] حازم هاشم الآلوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 60

[4] خالد أمين عبد الله (2000) ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص : 28

الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن نوع هذا التدقيق يصلح في المنشآت الكبرى حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي، ويمتاز هذا النوع من التدقيق :

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى .
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام .
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر وذلك بالزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع .
- انجاز الأعمال في وقتها دون تأخير أو إهمال من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المنشأة .[1]

4) التدقيق من حيث الهيأة التي تقوم بعملية التدقيق :

✓ **التدقيق الداخلي :**

يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة، وهي تمثل جزء من الرقابة الداخلية.

✓ **التدقيق الخارجي :**

يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص ألانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة .[2]

5) التدقيق من حيث درجة الإلزام :

✓ **التدقيق الإلزامي :**

وهو ذلك التدقيق الذي نص عليه القانون على الوجوب القيام به، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين ، ويشار أحيانا إلى هذا النوع من التدقيق بالتدقيق القانوني ولا يصح هذا إلا تدقيقا كاملا.

✓ **التدقيق الاختياري :**

وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على الوجوب القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية و لشركات الأشخاص (التضامن العادية، والتوصية

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص : 29
[2] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 16

البسيطة، والمحاصة) وقد يكون ذلك كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.

وقد كان التدقيق أول الأمر اختياريا وانقضت فترة طويلة حتى أصبح ألزاما قانونا حيث تولد في ذهن القائمين على السهر على اقتصاد البلد ضرورة احترام توفير عنصر التدقيق الحسابي الخارجي المحايد، وتضمين عقود الشركات النظامية الأحكام الخاصة بهذه الناحية.[1]

6) من حيث الهدف من عملية التدقيق :

✓ **مراجعة القوائم المالية :**

وهو النوع الشائع من التدقيق، ويهدف إلى تدقيق القوائم المالية لغرض قيام مدقق الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد مع مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة مع المبادئ المحاسبية المعقولة، ويتم ذلك استنادا إلى أدلة إثبات كافية يتم الحصول عليها من خليط مناسب من اختبارات الرقابة.

✓ **تدقيق الالتزام :**

ويهدف إلى تحديد مدى التزام الموظفين والمنشأة موضوع التدقيق بالقوانين المعمول بها (كالقانون التجاري، أو القوانين الضريبية، أو قانون العمل)، أو الالتزام بأنظمة محددة (كأنظمة المحافظة على البيئة)، أو الالتزام بالسياسات المختلفة التي تصدرها الإدارة العليا للمنشأة.

✓ **تدقيق العمليات :**

وتعني الفحص المنظم الأنشطة المنشأة الغير المالية أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء وتحسينه وتطويره، وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص، ومن أمثلتها فحص وتقييم كفاءة وفعالية النظام المحاسبي الآلي.

ويلخص الشكل الموالي العلاقة بين تدقيق القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات، والهدف من أجراء هذه التدقيقات، والمعايير المستخدمة، وكمضمون التقارير المقدمة بعد انجاز مهمة التدقيق.

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص : 31

الشكل رقم 1 – 1 : أنواع التدقيق حسب الهدف من إجرائها

المصدر : حازم هاشم الآلوسي (2003) ، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ، دار النهضة ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ص : 65

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث يعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من التدقيق الداخلي، يلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة. في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاف أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة التدقيق الداخلي، تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبح التدقيق الداخلي أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة، وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل التي أدت إلى الاهتمام به:

التدقيق الداخلي يعتبر حديث العهد بالنسبة إلى التدقيق الداخلي، حيث ظهر التدقيق الداخلي منذ ما يقارب ثلاثة عقود ومن حينها لاق قبولا كبيرا في الدول المتقدمة.

أولا: مفهوم التدقيق الداخلي:

سبقت الإشارة إلى إن التدقيق الداخلي كان في أول الأمر يهتم بالجانب المالي والمحاسبي محاربة للأخطاء والغش، ثم توسع مجال تدخله إلى كل وظائف الاستغلال داخل المؤسسة بما في ذلك المبيعات والصنع والإنتاج.

كما يعرف التدقيق الداخلي على أنه" تأكيد مستقل وموضوعي للحسابات ونشاط الاستشارات يهدف إلى إضافة القيمة وتحسين العمليات للمؤسسة، وهي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال إتباع نهج منتظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الإدارة والمراقبة وإدارة المخاطر " .[1]

وفي مفهوم آخر يعرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤوليتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة وتشمل أيضا أهداف التدقيق توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة.[2]

وفي مفهوم آخر يعرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر المخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام

[1] Audit manuel (2009), Internal audit division, office of Internal ove right services , P01 .

[2] أحمد حلمي جمعة (2011) ، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، ص46.

المختلفة. بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءة وفعالية هذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل المراقبة وأداء الإدارات والأقسام.[1]

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن وظيفة مستقلة داخل المؤسسة لها نشاط دوري في الفحص والتحقق ما إذا كانت التنظيمات الموضوعة من قبل المؤسسة هي قيد التنفيذ أو نفذت بأحسن صورة لها وهي عبارة عن خدمة مساعدة لأفراد المنظمة على تنفيذ مسؤولياتهم بأحسن فعالية.

ثانيا: العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي:

- ✓ كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها ؛
- ✓ اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع ؛
- ✓ حاجة إدارة المشروع إلى بيانات دقيقة لرسم السياسات وعمل القرارات ؛
- ✓ حاجة الإدارة إلى حماية وصيانة أموال المشروع من الغش والسرقة والأخطاء ؛
- ✓ حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي ، الرقابة الحكومية، التسعيرة ؛
- ✓ تطوير إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية .[2]

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي و أنواعه

تتعدد أهداف التدقيق الداخلي بالنظر إلى الأهمية الكبيرة التي يكتسبها، من خلال هذا المطلب سوف نبرز أهداف التدقيق بالإضافة إلى مختلف أنواعه.

أولا: أهداف التدقيق الداخلي:

زاد الاهتمام بالتدقيق الداخلي من قبل المؤسسات الذي جعل من المدققين الداخليين يسعون إلى تحقيق الأهداف الآتية :

- ✓ كيفية تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية على العمليات والعمل على جعلها فعالة بأقل تكلفة ؛
- ✓ تحديد الأهداف التي تعظم المنافع من استخدام الأساليب والطرق المناسبة من خلال استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة ؛
- ✓ التحقق من وجود الحماية الكافية للأصول ؛
- ✓ التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المالية المعدة للإدارة ؛
- ✓ تطوير نظام العمل في المنشأة ونظام الرقابة الداخلية من خلال التوصيات المقترحة لتحسين أداء الموظفين ؛

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون (2001) ، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ص : 215 - 216
[2] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص : 44 .

- ✓ التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى الالتزام بها ؛
- ✓ تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية ؛
- ✓ رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ماتراه مناسبا من تعديلات وتحسينات ؛
- ✓ المحافظة على أموال الشركة وموجوداتها من الضياع، الاختلاس، التلاعب وسوء الاستعمال ؛[1]
- ✓ التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمشروع وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلا وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع، وهنا يقوم المسؤولون عن التدقيق الداخلي بكتابة تقارير دوريةعن تقييم للخطط المنفذة ؛
- ✓ التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة . وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي قبض للنقود و العمليات التي يتخللها صرف لنقود، وقيام التدقيق الداخلي بهذه المهام يؤدي في النهاية منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات، وكذلك في البيانات والمعلومات . [2]

ثانيا: أنواع التدقيق الداخلية

سنحاول إبراز أهم أنواع التدقيق الداخلي في المؤسسة : [3]

- **التدقيق المالي :**

ويعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية :

- ✓ تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة ؛
- ✓ اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل فواتير التدقيق ؛
- ✓ التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختيار الإجراءات الخاصة بالاستلام الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابت مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر .

وبالنظر إلى التعريف السابق نجد أن التدقيق المالي يمثل المحال التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يتمثل في تدقيق وتتبع القيود المحاسبية التي تخص المؤسسة ، ثم التحقق من سلامتها ونطاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأنظمة الإدارية ، حيث الهدف من التدقيق إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية حيث تتضمن هذه الأخيرة الوجود الفعلي للأصول، وكذا الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة .

- **التدقيق الإداري :**

وهو التدقيق الذي يشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 25 .
[2] زاهرة توفيق سواد (2009) ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، دار الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص : 88 .
[3] خالد راغب الخطيب (2009) ، التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيق ، دار الكنوز ، عمان ، الأردن ، ص : 163 .

ولهذا فهو يتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة. إن هذا النوع من التدقيق قد وسع من محال التدقيق الداخلي التقليدي الذي يركز على التدقيق المالي والمحاسبي، ليقوم المدقق بفحص كافة النشاطات داخل المنشأة المالية وغير المالية ويقوم كذلك بتقييم هذه النشاطات من اجل معرفة موطن الضعف في الأداء، وتقييم التوصيات اللازمة لتحسينه والتأكد من الالتزام الكامل بالأنشطة.

المطلب الثالث: عناصر أداء التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية

من خلال تشعب أنشطة المؤسسة كان من دور التدقيق الداخلي التدخل لحل كل ما يعرقل نشاط المؤسسة من خلال تحديد الفعال لعناصر أدائه بالإضافة إلى معايير الممارسة المهنية له.

أولا: عناصر أداء التدقيق الداخلي :

تختلف طريقة أداء التدقيق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي يسير عليه إدارتها إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء التدقيق الداخلي وهي كالآتي :

1. التحقيق : ويهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و المستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق والآراء حيث أن قوة أي استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق، وطبقا لذلك فان التحقيق يخص أساسا بالعمليات والحسابات ويعتبر عاملا مشتركا بين التدقيق الداخلي والخارجي إلا أنه يتم تفصيليا ومستمرا على مدى العام، فالمدقق الداخلي يستطيع تدقيق جميع عمليات البيع والشراء والنقدية أولا بأول مع تدقيق المخزون بصفة مستمرة بينما يعتمد المدقق الخارجي على عينات .
2. التحليل : ويقصد بالتحليل الفحص ألانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنات والربط بين العلاقات مثل الربط بين الاستثمار وعائده بنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات نسبة بند المصروفات إلى المبيعات وإجمالي الربح. وكذلك التمعن يقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصل ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.[1]
3. الالتزام : ويقصد به مدى التوافق بين السياسات الإدارية من جهة أخرى الانضباط في التنظيم .[2]

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص : 221 - 222
[2] زاهرة توفيق سواد ، مرجع سبق ذكره ، ص : 98 .

4. التقييم : وهو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بأراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.[1]
5. التقرير : يبرز التقرير الذي يقدم المدقق الداخلي المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات.

ويفضل عرض التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور ، و تتبلور قدرة المدقق الداخلي على العرض الواعي والواضح لنتائج ما قام به من فحص وتقصي .

ثانيا: معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي :

1) استقلالية المدقق الداخلي :

يتعلق هذا المعيار بجميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية التي يجب أن يحافظ عليها المدقق الداخلي، كما قد يربط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية أي قدرته على أداء واجباته بأمانة .

إن هدف وجود التدقيق الداخلي كوظيفة هو خدمة المؤسسة فرغم المناداة باستقلال عمل المدقق الداخلي إلا أن محال ونطاق عمله محدد من طرف الإدارة كما أنه يتلقى تعليمات وأوامر يمتثل لها .

فالتعارض بين استقلال المدقق وتبليغه للإدارة واضح إذ يصعب ضمان هذه الاستقلالية هذا الان من واجبه تقديم تقاريره إلى الإدارة أو لفرد أو المسؤول في المؤسسة، وضمان الاستقلالية في تدخلات المدقق الداخلي .[2]

2) العناية المهنية :

يجب أن تؤدي أعمال التدقيق الداخلي بما يتفق والعناية المهنية اللازمة، أي عناية الشخص الحريص، وهذا يتطلب ما يلي :

- **بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي :**
  - ✓ يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدققين الداخليين القائمة بعملية التدقيق المعنية ؛
  - ✓ يجب أن تكون لدى قسم التدقيق الداخلية أو يحصل على المعرفة، والمهارات والأصول اللازمة لأدائه المسؤوليات التدقيق ؛
  - ✓ يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر الأشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي .

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص : 223 .
[2] محمد تنتوش (1998) ، نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية ، دار الجيل ، طرابلس ، لبنان ، ص : 36

- **بالنسبة للمدقق الداخلي :**
  - ✓ يجب على المدقق الداخلي الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك ؛
  - ✓ يجب أن تتوافر لدى المدقق الداخلي المعرفة، المهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة ؛
  - ✓ يجب أن تتوافر لدى المدقق الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد، والقدرة على الاتصال بفعالية ؛
  - ✓ يجب على المدقق الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر؛
  - ✓ يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أداءه لأعمال التدقيق .[1]
- **نطاق العمل :**

ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية :

- ✓ فحص وتقييم مدى ملائمة وسلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق الأهداف التالية :
  - ❖ حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها ؛
  - ❖ دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة ؛
  - ❖ التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل ؛
  - ❖ التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات .
- ✓ فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة من الفاعلية ، يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتدقيق برنامج التشغيل وطريقة تنفيذه، حتى يتأكد من أن النتائج التي تحققت تتفق والأهداف المحددة للتشغيل، وان برامج التشغيل قد نفذت وفقا للخطط التي تم وضعها .[2]

- **أداء عمل التدقيق :**

يجب أن تتضمن أعمال التدقيق كل من تخطيط عملية التدقيق، وفحص وتقييم المعلومات، والتقرير عن النتائج، ويتضمن تخطيط التدقيق ضرورة وضع أهداف التدقيق ونطاق للعمل، والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف يتم تدقيقها، وتحديد المواد اللازمة لأداء عملية التدقيق، والاتصال بكل من له علاقة بعملية التدقيق المعنية، والقيام بمسح للتعرف على الأنشطة، والمخاطر والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق، وكتابة برنامج للتدقيق وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية التدقيق وأخيرا الحصول على موافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة

[1] فتحي رزق السوافيري و آخرون (2002) ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندارية ، مصر ، ص : 103 – 104 .

[2] محمد السيد سريا (2007) ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، ص : 139 .

أعمال التدقيق .

ويتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المدقق بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج التدقيق وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي :

- ✓ تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع التدقيق وبما يتفق مع أهداف ونطاق عملية التدقيق، ويتم ذلك باستخدام إجراءات التدقيق التحليلية، والتي تشتمل على المقارنات بين الفترة الحالية والفترات السابقة والمقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية التي تتعلق بها ، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في تنظيمات أخرى ، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة.
- ✓ يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، وملائمة، ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج والتوصيات، بمعنى أنه يجب أن تستند تلك المعلومات على حقائق كافية ومقنعة بحيث يمكن للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج، كما يجب أن تكون المعلومات ملائمة لتدعيم النتائج والتوصيات وتتمشى مع أهداف التدقيق، وتساعد المعلومات المفيدة في تحقيق التنظيم لأهدافه .
- ✓ يجب اختيار إجراءات التدقيق بما فيها اختبارات التدقيق، وأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة مقدما .
- ✓ يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها بما يوفر تأكد كافي من الحفاظ على موضوعية المراجع والتأكد من تحقيق أهداف التدقيق.
- ✓ يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية التدقيق وذلك عن طريق المدقق مع تدقيق هذه الأوراق عن طريق المشرف على قسم التدقيق الداخلي .

ويجب على المدقق بعد انتهاء من عملية التدقيق إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وقد يعد المدقق أيضا تقارير مؤقتة خلال عملية التدقيق وفي جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير موقعا عليه عن طريق المدقق، ويجب على المدقق مناقشة النتائج والتوصيات التي توصل إليها على المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي ويجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومحددة بناءة وتعد في الوقت المناسب، ويشتمل عادة التقرير على الغرض من، ونطاق، ونتائج عملية التدقيق، وكلما كان ذلك مناسبا، فانه يجب أن يتضمن رأي المدقق ويجب أن يتضمن التقرير التوصيات بشأن التحسينات الممكنة مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء وأي إجراءات تصحيحية لازمة. كما قد يتضمن التقرير وجهة نظر الجهة محل التدقيق في النتائج والتوصيات ويجب تدقيق التقرير عن طريق المشرف على قسم التدقيق الداخلي قبل إصداره بصورته النهائية.

وبعد إصدار تقرير التدقيق يجب على المدقق الداخلي متابعة ما تم فيه وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج التدقيق .[1]

- **تسيير مصلحة التدقيق الداخلي :**

يأتي هذا المعيار لتحديد كيفية تسيير مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة وذلك باحترام القواعد المهنية المتعارف والتي هي كالأتي :

- ✓ التحديد التدقيق للمسؤوليات وذلك بوجود لائحة تحدد ذلك ؛
- ✓ إعداد الخطط الخاصة بالأنشطة ؛
- ✓ تسيير الموارد البشرية ؛
- ✓ التكامل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين .[2]

المبحث الثالث : معايير الدولية لتدقيق الداخلي

حتى يتمكن المدقق الداخلي من ممارسة مهامه على أكمل وجه حددت له معايير ومبادئ مهنية من طرف معهد المدققين الداخلين، وحتى تتحسن عمليات المنشأة يجب أن تعتمد اساليب من شأنها أن تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

المطلب الأول : الهيئة المكلفة بإعداد معايير التدقيق

نظرا للأهمية التي اكتسبتها وظيفة التدقيق الداخلي ولأهمية مركزها في المؤسسة وضعت لها هيئة عالمية تضمن حماية مصالحها. معهد المدققين الداخليين: وهي عبارة عن تنظيم دولي لوظيفة التدقيق الداخلي، و التي من خلالها تطرح المنظمات الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي معايير تنظم كل نشاط من نشاطات المؤسسة التي تقوم بها الإدارة أو المدقق الداخلية. حيث تم توضيح الغرض من اعداد هذه المعايير والمبادئ التي تقوم عليها .

1. **لغرض من المعايير:**

يتمثل الغرض من المعايير فيما يلي :

- ✓ توجيه الالتزام بالعناصر الالزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية ؛
- ✓ توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة لنشاطات التدقيق الداخلي ؛
- ✓ ارساء الاسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي ؛
- ✓ تعزيز تحسين عمليات ومسارات المنشأة .

2. **مبادئ المعايير:**

تستند المعايير على مجموعة مبادئ ومتطلبات الزامية تتكون من :

---

[1] حازم هاشم الألوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 105 .

[2] أمقران مكي (2012 – 2013) ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر ، ص : 39

- ✓ "تصريحات "تحدد المتطلبات الجوهرية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي القابلة للتطبيق وتقييم فعالية أداءها دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردي ؛
- ✓ "تفسيرات "توضح العبارات والمصطلحات الواردة في المعايير .

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

قام المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي في ابريل 2016 بإعادة النظر في معايير التدقيق الداخلي حيث اقترح مجموعة من التعديلات على المعايير المهنية حيث تمت الموافقة عليها في 30 أبريل 2016، وتم تطبيقها في جانفي 2017، تنقسم هذه المعايير الى معايير الصفات ومعايير الأداء، فيما يلي نورد معايير الصفات ومعايير الأداء تمت ترجمتها من قبل فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان :

1. معايير الصفات :

المعايير التي تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الهياكل والافراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي، وشمل :

- ✓ **1000 / الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات :** يجب تحديد اهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية من الاطار الدولي للممارسة المهنية، (المبادي الجوهرية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ميثاق الأخلاقيات، المعايير وتعريف التدقيق الداخلي). يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا .
- ✓ **1010 / الاقراربالتوجهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي :** الطبيعة الالزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات والمعايير وتعريف التدقيق الداخلي يجب الإقرار بها في ميثاق التدقيق الداخلي. يجب على الرئيس التنفيذي مناقشة رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسة المهنية مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة .
- ✓ **1100 / الاستقلالية والموضوعية :** يجب ان يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية .
- ✓ **1110 / الاستقلالية التنظيمية :** يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي للتدقيق بأعلى مستوى في الهيكل الاداري للمنشأة وذلك لتمكين نشاط التدقيق الداخلي من الاضطلاع بمسؤولياته على اكمل وجه، ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يقدم للمجلس على الاقل سنويا التأكيد على الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي .

- ✓ **1111 / التفاعل المباشر مع المجلس :** يجب على المسؤول المباشر على التدقيق الداخلي ان يتواصل ويتفاعل بشكل مباشر مع المجلس .
- ✓ **1112 / دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي :** عندما يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أي أدوار او مسؤوليات تقع خارج إطار التدقيق الداخلي، او عندما يتوقع حدوث هذه الأدوار فيجب اخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم التأثر السلبي على الاستقلالية والموضوعية .
- ✓ **1120 / الموضوعية على المستوى الفردي :** يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز، وان يجتنبوا كل ما من شأنه أن يجعلهم في وضعية تضارب المصالح .
- ✓ **1130 / التأثير على الاستقلالية :** اذا حدث ما من شأنه أن يؤثر في الواقع او في الظاهر على الاستقلالية او الموضوعية فانه يجب الافصاح عن تفاصيل ذلك للأطراف المعنية. على ان يراعي في نوعية وطريقة الافصاح درجة التأثير على الاستقلالية والموضوعية .
- ✓ **1200 / المهارات والعناية المهنية اللازمة :** يجب انجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة .
- ✓ **1210 / المهارة :** يجب على المدققين الداخليين ان يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة بعهدة كل منهم، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي آن يمتلك جماعيا او يحصل المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات المنوطة بعهدتهم .
- ✓ **1220 / العناية المهنية اللازمة :** يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى من العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار" .وهذا لا يعني العصمة" .
- ✓ **1230 / التكوين المهني المستمر:** يجب على المدققين تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الاخرى عن طريق التكوين المهني المستمر .
- ✓ **1300 / برنامج ضمان وتحسين الجودة :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي .
- ✓ **1310 / متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة :** يجب أن يحتوي برنامج وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وخارجية على سواء .
- ✓ **1311 / التقييمات الداخلية :** يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي :
  - الاشراف المستمر على اداء نشاط التدقيق الداخلي ؛

- عمليات دورية عن طريق التقييم الذاتي بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنشأة على أن تتوفر لديهم معرفة كافية بممارسات التدقيق الداخلي .

✓ **1312 / التقييمات الخارجية :** يجب اجراء تقييمات خارجية على الاقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع او فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المنشأة وفي هذا الاطار يجب ان يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع المجلس النقاط التالية :

- شكل ووتيرة التقييم الخارجي ؛
- مؤهلات واستقلالية المراجع او فريق المراجعة الخارجي بما في ذلك احتمال وجود اي تضارب في المصالح .

✓ **1320 / التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي رفع نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة الى الادارة العليا والمجلس .

يجب أن تتضمن الافصاحات ما يلي :

- نطاق ووتيرة التقييم الداخلي والخارجي .
- مؤهلات واستقلالية المراجع او فريق المراجعة بما فيها تضارب المصالح المحتمل .
- استنتاجات المراجعين .
- الخطط التصحيحية .

✓ **1321 / استعمال عبارة "مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي":** أن الإشارة الى ان نشاط التدقيق الداخلي مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ذ تكون مناسبة فقط اذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تفيد بذلك.

✓ **1322 / الافصاح عن عدم التو افق :** اذا كان لعدم التوافق مع ميثاق الأخلاقية او المعايير تأثير على النطاق العام او عمليات نشاط التدقيق الداخلي فانه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يفصح للإدارة العليا والمجلس عن عدم التوافق والتأثير الناتج عنه .

2. معايير الأداء :

تتناول هذه المعايير طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس اداء الخدمات المقدمة.

✓ **2000 / ادارة نشاط التدقيق الداخلي :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يدير نشاط التدقيق بفعالية من اجل ضمان انه يضيف قيمة للمنشأة .

✓ **2010 / التخطيط :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يعد خطة مبنية على المخاطر من اجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المنشأة .

- ✓ **2020 / التبليغ والمو افقة :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها بالإضافة إلى أي تغييرات هامة تطرأ عليها في الأثناء الى الادارة العليا والمجلس للمراجعة والموافقة. كما يجب أن يحيطهم علما بتأثيرات محدودية الموارد .
- ✓ **2030 / ادارة الموارد :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية وانها تستعمل بفعالية من اجل انجاز خطة التدقيق الموافق عليها .
- ✓ **2040 / السياسات والاجراءات :** يجب أن يعد الرئيس التنفيذي للتدقيق السياسات والاجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي .
- ✓ **2050 / التنسيق والاعتماد :** ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يتقاسم المعلومات وينسق النشاطات ويرى إمكانية الاعتماد على عمل اطراف خارجية وداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتقليص من ازدواجية المجهودات .
- ✓ **2060 / رفع تقارير الى الادارة العليا والمجلس :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يرفع بصفة دورية تقارير الى الادارة العليا والمجلس حول اهداف وصلاحيات ومسؤوليات واداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا لخطة عمله والتزاما بمبادئ ميثاق الأخلاقيات المهنية والمعايير. ويجب أن تتضمن هذه التقارير المرتفعة المخاطر والمسائل الرقابية بما فيها مخاطر الغش والاحتيال والمسائل المتعلقة بالحوكمة واي مواضيع تتطلب انتباه الادارة العليا والمجلس .
- ✓ **2070 / مزود الخدمات الخارجي ومسؤوليات المنشأة في مجال التدقيق :** عندما يقوم مزود خدمات خارجي بتقديم خدمات باعتباره نشاط التدقيق الداخلي، بانه يجب عليه أن يلفت انتباه المنشأة الى انها مسؤولة على الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال .
- ✓ **2100 / طبيعة العمل :** يجب ان يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والاسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة في المنشأة، وذلك باتباع مقاربة نظامية ومنهجية ومبنية على المخاطر .
- ✓ **2110 / الحوكمة :** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب حوكمة المنشأة عبر :
  - اخذ قرارات استراتيجية وعملية .
  - تعزيز الاخلاقيات والقيم المناسبة في المنشأة .
  - ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة داخل المنشأة .
  - ابلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل المنشأة .
  - تنسيق الانشطة بين المجلس والمدققين الخارجيين والادارة ووصول المعلومات لهذه الأطراف .

- ✓ **2120 / ادارة المخاطر:** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية والمساهمة في تحسين مسار ادارة المخاطر .
- ✓ **2130 / الرقابة :** يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها، والدفع لتحسينها المستمر .
- ✓ **2200 / التخطيط للمهمة :** يجب على المدققين الداخليين أن يعدوا مخططا موثقا لكل مهمة تدقيق. ويتضمن المخطط اهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة .
- ✓ **2201 / اعتبارات التخطيط :** عند وضع خطة عمل يجب ان يأخذ المدققون الداخليون بعين الاعتبار ما يلي :
  - استراتيجية واهداف النشاط الذي يتم اجراء التدقيق عليه والوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبة أدائه .
  - لمخاطر المرتفعة والاهداف والموارد والعمليات الخاصة بهذا النشاط ، بالإضافة إلى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة من هذه المخاطر في مستوى مقبول .
  - مدى ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة في مستوى هذا النشاط وذلك بالمقارنة بإطار أو نموذج ذي صلة .
  - فرص ادخال تحسينات هامة على مسار الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة .
- ✓ **2210 / اهداف المهمة :** يجب تحديد اهداف كل مهمة تدقيق .
- ✓ **2220 / نطاق المهمة :** يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافيا بحيث يتم تحقيق اهداف المهمة .
- ✓ **2230 / تخصيص الموارد للمهمة :** يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية لتحقيق اهداف المهمة وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة والقيود الزمنية والموارد المتاحة .
- ✓ **2240 / برنامج عمل المهمة :** يجب على المدققين الداخليين اعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة .
- ✓ **2300 / تنفيذ المهمة :** يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية التحقيق أهداف المهمة .
- ✓ **2310 / تحديد المعلومات :** يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومفيدة التحقيق أهداف المهمة .
- ✓ **2320 / التحليل والتقييم :** يجب على المدققين الداخليين أن يؤسسوا استنتاجاتهم ونتائج المهمة على تحاليل وتقييمات مناسبة .

- ✓ **2330 / توثيق المعلومات :** يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية وموثوقة وذات الصلة ومفيدة الدعم استنتاجات ونتائج المهمة .
- ✓ **2340 / الاشراف على المهمة :** يجب ان تكون مهمات التدقيق محل اشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق .
- ✓ **2400 / تبليغ النتائج :** يجب على المدققين الداخليين ان يبلغوا نتائج المهمات .
- ✓ **2410 / معايير التبليغ :** يجب أن تتضمن التبليغات اهداف المهمة ونطاق المهمة ونتائجها .
- ✓ **2420 / جودة التبليغات :** يجب ان تكون التبليغات صحيحة وموضوعية و واضحة و موجزة و بناءة وكاملة وفي اوانها .
- ✓ **2421 / الخطأ والسهو:** اذا احتوى التبليغ النهائي على خطأ او سهو جسيمين فانه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة الى جميع الأطراف الذين تلقوا التبليغ الأصلي .
- ✓ **2430 / استخدام عبارة " أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي " :** يمكن للمدققين الداخليين ان يفيدوا بان مهماتهم قد تم " انجازها وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" فقط في حالة كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة يدعم هذه الإفادة .
- ✓ **2431 / الافصاح عن حالات عدم التو افق :** عندما يؤثر عدم التوافق مع ميثاق الأخلاقيات او المعايير على مهمة محددة فانه يجب الافصاح في مستوى التبليغ على :
  - المبادئ او القواعد السلوكية او المعايير التي يتم التقيد بها .
  - اسباب عدم التقيد .
  - تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق وعلى النتائج التي تم تبليغها .
- ✓ **2440 / نشرالنتائج :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق الى الأطراف المعنية .
- ✓ **2450 / الآراء العامة :** عند اصدار اراء عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار استراتيجيات اهداف ومخاطر المنشأة، وانتظارات الادارة العليا والمجلس والأطراف المعنية الأخرى، كما يجب اسناد هذه الأراء بمعلومات كافية وموثوق بها ذات صلة ومفيدة .
- ✓ **2500 / متابعة سير العمل :** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يعد ويضع ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم ابلاغها إلى الإدارة .
- ✓ **2600 / ابلاغ قبول المخاطر:** عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق ان الادارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمنشأة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق ان

يناقش الامر مع الادارة. وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق ان الاشكال لم يحل فانه يجب عليه ابلاغ المجلس بذلك .

تم تحديث هذه المعايير مرارا لتستجيب أكثر لبعض المتطلبات وتواكب المستجدات في عالم الأعمال، حيث تستعرض اهم التغيرات على مستوى الأدوار والمسؤوليات المتطورة للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي كما يقر معياران جديدان متعلقان بالمطالب المتطورة الواقعة على عاتقه وما ينتج عنه من ضعف موضوعيته، وبالنسبة للتغيرات الأخرى فهي تؤكد مدى ملائمتها للمبادئ الأساسية العشرة التي قدمت العام الماضي على اطار الممارسة المهنية الدولية التابعة للمعهد الدولي للمحاسبين .[1]

المبحث الرابع: نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع تصميم للرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من الإجراءات المراقبة المختلفة والتي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية والإدارية. وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعة وهذا من أجل تحقيق أهدافها. فنظام الرقابة الداخلية يعتبر كدعامة لعملية التدقيق، لذلك يقوم المدقق بتقييمه قصد تحديد نطاق عمله.

المطلب الأول: أساسيات حول الرقابة الداخلية

في الآونة الأخيرة زاد حجم المؤسسات وتعقدت نشاطاتها الذي اوجب وضع نظام للرقابة الداخلية في كل مؤسسة من أجل السير الحسن الأدائها.

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية :

إن نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا تجزئة العمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المنشأة، فلا يقوم موظف واحد بعملية كاملة من أولها إلى أخرها بل يختص بمرحلة معينة منها. وهو وسيلة تنظيمية يتيسر بما تدقيق عمل كل موظف بواسطة موظف آخر أو بوسائل أخرى لغرض التثبت من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عليه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافهما عند حدوثها ما لم يتواطأ على الغش أكثر من شخص .[2]

كما يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه " خطط التنظيم وكل الأساليب والطرق والإجراءات المنسقة والمستخدمة داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها، وضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية، واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا "[3].

ويقصد بالرقابة الداخلية بمعناها الواسع الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع في داخل المشروع التي من شأنها المحافظة على أصوله، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر

[1] https://na.theiia.org/news/Pages/IIA-Updates-Standards.aspx, Consulté le 27/03/2017.
[2] محمد سمير الصبان (1993) ، الأصول العلمية للمراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص : 200 .
[3] R. Biriet autres (1986) , control interne et vérification, Edition Preportaine INC, Canada, P 37

ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية في عمليات المشروعة، والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

وعلى ذلك فان الرقابة الداخلية بهذا الحني الواسع تشمل أنظمة الضبط الداخلي و التدقيق الداخلي وجميع أنظمة الرقابة المالية وغير المالية التي من شأنها تحقيق الأهداف السالفة الذكر، ولا تقتصر الرقابة الداخلية في هذا المعنى الواسع على الأمور المحاسبية والمالية والمحافظة على أصول المشروع، وإنما تمتد أيضا إلى أبعد من ذلك بكثير .[1]

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن الرقابة الداخلية هي عبارة عن نظام يقوم من أجل تحقيق الأهداف والخطط التنظيمية الموضوعة من طرف المؤسسة وذلك عن طريق تقسيم المهام وتوزيعها ومراقبتها باستمرار والتأكد من تنفيذها بالطرق الصحيحة واتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب عند ظهور الانحرافات عن الاستراتيجيات الموضوعة من قبل إدارة المشروع، وذلك من أجل الحفاظ على أصول المؤسسة وكذا البقاء والاستمرار.

ثانيا: خصائص الرقابة الداخلية :

الشكل 1 : من إعداد الطلبان

[1] مصطفى عيسى خضير (1995) ، المراجعة مفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية ، ص : 194 .

1) **الدقة :** المعلومات المتعلقة بالأداء يجب أن تكون دقيقة، حيث أن البيانات غير الدقيقة الناتجة من نظام الرقابة يمكن أن تقود المنظمة إلى اتخاذ إجراء إما أنه سوف يفشل في معالجة المشكلة أو أن يؤدي إلى خلق مشكلة لم تكن موجودة من قبل.
2) **الاقتصاد :** إذ أي نظام رقابي فعال يجب أن يكون اقتصاديا بمعنى أن يساوي النظام الرقابي تكلفته فالهدف الأساس من وجوده هو ضبط العمليات والنشاطات المختلفة في المؤسسة للحد قدر الإمكان من هدر التكاليف.
3) **سهولة الفهم :** تملي طبيعة العمل نظام الرقابة الواجب إتباعه، لذا لابد من أن يراعي نظام الرقابة مناسبته للنشاط من ناحية وقدرة المدربين من ناحية أخرى .
4) **يعكس طبيعة النشاط و إنتاجه :** حتى يكون النشاط الرقابية المستخدم فعالا يجب أن يتلاءم مع طبيعة الأعمال والأنشطة في المؤسسات، فالنظام الرقابي المستخدم في عملية تقييم أداء الأفراد في المؤسسة يختلف عن ذلك المستخدم في الإدارة المالية كما وتختلف النظم الرقابية المستخدمة في إدارة التسويق عنها في إدارة المشتريات.
5) **المرونة :** إن النظام الرقابي الجيد والفعال والقادر على الاستمرار هو النظام الذي يمكن تعديله ، ليس فقط المواجهة الخطط المتغيرة والظروف الغير متوقعة وإنما هو ذلك النظام الذي ينتهز أي فرصة جديدة دون تغيير جذري في معالمه الأساسية.
6) **سرعة الإبلاغ عن الانحرافات :** وهو توصيل المعلومات اللازمة والملائمة والدقيقة التي يحتاجها المدير المعالجة الانحرافات وتصحيحها قبل تفاقمها.
7) **التنبؤ بالمستقبل :** على المدير أن يسعى جاهدا للحصول على أساليب رقابية تمكنه من التنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي من شأنها تفادي إهدار التكاليف التي قد تكون جسيمة .
8) **الأعمال التصحيحية :** يعني ذلك النظام الذي يوضح ويقترح مجموعة من الخطوات والأعمال أو الإجراءات التصحيح الانحرافات .
9) **التركيز على الإستراتيجية :** نظرا للتكاليف يجب التركيز على العوامل والنقاط الإستراتيجية والأنشطة والعمليات والأحداث الحرجة والمعقدة.
10) **استخدام جميع خطوات الرقابة :** إن للنظام خطوات معينة وأي نقص في إحدى الخطوات قد يؤدي إلى عدم فعالية النظام الرقابي .
11) **المشاركة :** ينبغي لأي نظام أن يكون مقبولا لجميع أعضاء الموظفين في الشركة وحتى يكون هناك قبول يجب مشاركة الأعضاء في تصميم هذا النظام .
12) **الاتفاق مع التنظيم :** فعالية النظام الرقابي ترتبط ارتباطا وثيقا بالتنظيم كونه الأداة الرئيسية لتنسيق الأعمال وتوضيح العلاقات وتحديد الواجبات والمسؤوليات .[1]

[1] حسين أحمد الطراونة وآخرون (2012) ، الرقابة الإدارية ، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، ص : 133 - 137

13) **الموضوعية :** أي نظام رقابي فعال يجب ألا يخضع لمحددات واعتبارات شخصية، فعندما تكون الأدوات والأساليب الرقابية المستخدمة شخصية فان شخصية المدير أو شخصية المرؤوس قد تؤثر على الحكم على الأداء وتجعله حكما غير سليم ولهذا يجب أن تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية .

ثالثا: أنواع الرقابة الداخلية :

1) **الرقابة الإدارية :** وتتمثل الرقابة الداخلية الإدارية في الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساسا بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة، وهذه الإجراءات عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية. ومن بين ما تشتمل عليه هذه الرقابة دراسات الزمن والحركة، واستخدام طرق التحليل الإحصائي وإعداد برامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة .[1]

2) **الرقابة المحاسبية :** الرقابة الداخلية المحاسبية تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الموال ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وبالتالي فهي مصممة للحصول على تأكيد معقول بما يأتي :

- ✓ إن العمليات يتم تنفيذها طبقا لتعليمات الإدارة العامة أو الخاصة (بتصريح عام أو خاص من الإدارة) ؛
- ✓ إن العمليات يتم تسجيلها بما يضمن :
  - السماح بإعداد قوائم مالية مطابقة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أي مقياس آخر ينطبق على هذه القوائم .
  - مسؤولية التحاسب عن الأصول .
- ✓ الاتصال بالأصول لا يسمح به إلا بتصريح من الإدارة ؛
- ✓ المبالغ المسجلة بما الأصول للمحاسبة عنها يجب أن تقارن مع الأصول الموجودة على فترات معقولة واتخاذ الإجراء المناسب بشأن أي فروق .[2]

رابعا: أهداف الرقابة الداخلية :

- ✓ تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات ؛
- ✓ حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب ؛
- ✓ التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية ؛
- ✓ رفع مستوى الكفاية الإنتاجية ؛
- ✓ تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية ؛

[1] محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره ، ص : 205
[2] مصطفى عيسى خضير ، مرجع سبق ذكره ، ص : 198 .

✓ تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة .

من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن الرقابة الداخلية تشتمل على جوانب محاسبية واقتصادية وإدارية .

- ❖ جوانبها المحاسبية : حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها .
- ❖ جوانبها المحاسبية والاقتصادية : أساليب التخطيط وبحوث العمليات والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والانحرافات وأسبابها وأساليب تدقيقها .
- ❖ جوانب اقتصادية : مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمنع الإسراف والضياع العادم والتلف وأعمال التجهيز الآلي .
- ❖ جوانب إدارية : تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعة من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة، وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة .[1]

المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته

نظرا لتوسع نشاط نظام الرقابة الداخلية أوجب أن يكون لها مكونات، ولكي يكون فعال ومحكم وسليم يجب أن تتوفر فيه مقومات لتدعيمه .

أولا: مكونات نظام الرقابة الداخلية :

1) **بيئة الرقابة :**

تعتبر بيئة الرقابة أساس للمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية، وقد تضمن التقرير العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة، وتعهد الإدارة بالكفاءة، وفلسفة الإدارة ونمط التشغيل، كما يتعلق بعضها بتنظيم المنشأة وهي الهيكل التنظيمي، وتحديد السلطة والمسؤولية، وتتمثل باقي المعاملات في سياسات وممارسات الأفراد، وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وتنفيذهم لواجباتهم .

2) **تقييم المخاطر:**

يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف المنشأة، والتعرف على إحتمال حدوثها ، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة .

3) **أنشطة الرقابة :**

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات، الإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية. وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، والرقابة على الالتزام، وتحتم أنشطة الرقابة على التشغيل بغدارة ومتابعة المنشأة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد

[1] مصطفى صالح سلامة (2010) ، الرقابة الداخلية والمالية ، دار البداية ناشرون وموزعون ، الأردن ، ص : 13 – 14 .

تقارير مالية يمكن الوثوق فيها، أما أنشطة الرقابة على الالتزام فأنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المنشأة .

4) **المعلومات والاتصالات :**

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المنشأة، والحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها المختلف المستويات الإدارية بالمنشأة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية .

5) **المتابعة :**

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية [1].

ثانيا: مقومات نظام الرقابة الداخلية :

1) **هيكل تنظيمي إداري :**

أي خطة تنظيمية للمشروع تعمل على تقسيم أعماله ونواحي النشاط فيه إلى أقسام وفروع رئيسة تتفرع منها أقسام فرعية أخرى، كما تتضمن الخطة التنظيمية أيضا تحديد المستويات والاختصاصات في أقسام المشروع ومستوياته الإدارية بحيث يتوفر عنصر التنسيق بين هذه الأقسام، ولكي يتم تنفيذ الأعمال بتناسق وانسجام وتعاون بين جميع الإدارات أو العاملين فيه والاستقلال الوظيفي للإدارات وتحديد السلطات والواجبات أي لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتى لا يحدث التلاعب أو التزوير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا وعندما يتحقق استقلال الوظائف ينبغي بعدها تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة وتفويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات . [2]

2) **نظام محاسبي سليم :**

وجود نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعني باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعي في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعمله ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة الاستخدامات المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين .

هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند .

---

[1] جورج دانيال غالي (2001)، تطوير مهنة المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص : 342 - 343

[2] حسين أحمد الطراونة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص : 138 .

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية واشتمال الدليل على حسابات مراقبة والفصل الواضح بين العناصر الإدارية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية .[1]

3) **وصف وظيفي لوظائف المشروع المختلفة :**

برنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يتضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب للاستفادة من الكفاءات المتاحة للمشروع، وإن التحليل الدقيق للوظائف التي يحتاجها المشروع ووضع وصف دقيق لكل وظيفة مع تحديد المؤهلات العلمية والخبرة العملية لكل منها يضمن حصول المشروع على الموظفين المناسبين للقيام بالعمل. كما أن التدريب العلمي سواء بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية للعاملين أو بهدف التعرف على الطريق والوسائل الحديثة للعمل أو الإنتاج تحقق رفع الكفاءة الإنتاجية للمشروع لكل ما يحقق الأهداف المخططة .[2]

4) **مجموعة من العمال الأكفاء :**

يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية، خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية ، إذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأمانتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها ، والى إعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية، ولكن مع أشخاص غير أكفاء وغير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية، ويتطلب وجود مجموعة من العاملين الأكفاء والموثوق بمم ن ضوابط تضعها إدارة المنشأة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الأمانة والثقة، التأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم، توفير البرامج التدريبية لتنمية كفاءة العاملين وأيضا التأمن على شاغلي الوظائف المهمة ضد خيانة الأمانة لدى شركات التأمين .

5) **استخدام الوسائل الآلية والالكترونية :**

يؤدي استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في انجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة انجازها وتقليل الأخطاء ،ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على انجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط الحركة النقدية المحصلة، كما إن الحاسبات الالكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة .

6) **تقييم الأداء :**

التقييم الأداء لابد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم

[1] مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص : 18 .
[2] حسين أحمد الطراونة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص : 139 .

الأداء الفعلي، وهذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد لذلك يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من إتباعهم لتلك التعليمات، وإذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك واتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح ويجب أن لا يقتصر الأمر على الإدارة العليا بل أن تتم عملية التدقيق في جميع المستويات الإدارية .[1]

المطلب الثالث : أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

لتسهيل عمل المدقق ومن أجل بلورة رأي صحيح وسليم حول نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة، يتبع المدقق أساليب وخطوات معينة متعارف عليها لدى الخبراء والمهنيين والتي لها دور فعال من اجل الوصول إلى نتائج فعالة مع اختصار الوقت والتكلفة والجهد .

أولا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية :

حتى يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة ومراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي، وكذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش والأخطاء والمخالفات أو لاكتشافها و لا يكفي مدقق الحسابات أن يقوم بطرح الأسئلة والحصول على الإجابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية ولكن يمكن أن يستخدم عدد من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي :

1) **الاستقصاء (الاستبيان) :**

يمكن أن يستخدم مدقق الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق ، حيث أن إجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام .

يستطيع مدقق الحسابات استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام وذلك لكونه يوفر الوقت والجهد، ولا يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج للفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المنشأة .

يتم تقييم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام، القسم العام الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم الصندوق المصروفات النثرية ، قسم للمتحصلات النقدية وقسم المدفوعات النقدية .[2]

[1] مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص : 20 – 21 .
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص : 218 .

2) **خرائط التدفق :**

إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين أو العمليات محددة ، إن هذه الخرائط تمكن من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيا، ويمكن وصف مزايا هذا الأسلوب بأنها توضح خط سير العمليات أجزاء النظام بطريقة بسيطة ، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها وأهمية خرائط التدفق في عملية التدقيق :

- ✓ تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مدقق الحسابات التجميع المعلومات اللازمة الدراسة وتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية ؛
- ✓ تعتبر هذه الخرائط مفيدة في إتمام عملية الاتصال الكتابي بسرعة ودقة ؛
- ✓ يستخدمها المدقق الداخلي في تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية .[1]

3) **التقرير (الوصف الكتابي) :**

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة وتفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المدقق إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وما هي نقاط الضعف. يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الإجراءات المستخدمة المنشأة لكل عملية وتدقق المستندات، ويختلف التقرير الوصفي من مدقق إلى آخر ويختلف وفقا لاحتياجات المدقق، حيث أن الوصف الغير جيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام .[2]

ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية :

من أجل التقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية واختصار الوقت وتقليص التكلفة والجهد يتبع المدقق الخطوات التالية :

1) **الخطوة الأولى : جمع الحقائق والمعلومات عن النظام :**

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن النواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها النواحي النشاط المختلفة، وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة، وبعبارة أخرى تعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتصنيف الوظيفي، ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة ومن الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول مراقب الحسابات على قرينة يمكن الاعتماد عليها في الدفاع عن هذه المعلومات، وتتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق والمعلومات ومن بينها: التقرير الوصفي وخرائط التدفق وقوائم الأسئلة، ويضيف البعض إلى هذه المصادر الملاحظات الشخصية لمراقب الحسابات ومناقشاته مع

[1] نواف محمد عباس، المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، مصر،2000 ، ص : 269 .
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص : 220 .

العاملين داخل الوحدة، وما تشتمل عليه ملفاته الدائمة في السنوات السابقة عن الوحدة محل الفحص .[1]

2) **الخطوة الثانية : تحديد مخاطر الرقابة :**

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر الرقابة، ويمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة فيما يسمى بأوراق التدقيق الجسر، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق، وقد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة، على المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية .

3) **الخطوة الثالثة : اختبارات الالتزام :**

تهدف هذه الخطوة إلى الاختبارات للتحقق من إن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة إلي وضعت بها ، وان الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه .

تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة :[2]

- ❖ تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية ، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما، ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان .
- ❖ جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، ويمكن اختبار جودة إجراءات الرقابة، على سبيل المثال، بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها عند اعتماد المبيعات الآجلة وفحص تفاصيل المستندات .
- ❖ الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة : يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة، ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات، والمثال على ذلك هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر اليومية للمقبوضات النقدية وأستاذ مساعد حسابات العملاء، ويمكن اختبار التوقيعات على المستندات التحديد الأفراد الذين أنجزوا الإجراء المعين

[1] محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره ، ص : 234 .
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص : 215 – 216 .

الخلاصة :

تطور الاهتمام بالتدقيق الداخلي نتيجة لتوسع أنشطة المؤسسة وتعقدها ومن أجل التسيير الأحسن الأنشطة المؤسسة والتوصل إلى الأهداف المرجوة بأقل نسبة ممكنة من المخاطر أصبح التدقيق الداخلي أحد أهم الركائز والمقومات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات من أجل الحفاظ على كيانها وضمان استمرارها .

كما أصبح للتدقيق الداخلي دور مهم في مساعدة إدارة المؤسسة لبلوغ الأهداف ، حيث اتسع نشاطه من التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري وتقييم جميع الأنشطة داخل المؤسسة، فأصبح آلية رئيسية للمؤسسة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيها وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص .

أصبح التدقيق الداخلي يعتبر أحد دعائم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من تقييم وبلورة رأي حول هذا النظام وتحديد مواطن الاختلال فيه والقيام بتصحيحها، وذلك من أجل التقيد بالسياسات الموضوعة وضمان حسن سير العمل داخل المؤسسة .

الفصل الثاني : الرقابة المالية

تمهيد:

لقد تطور مفهوم الرقابة المالية تطورا كبيرا نتيجة لتطور وكبر حجم المشروعات الاقتصادية وتنوع عملياتها واتساع رقع نشاطها، لها دور كبير في تحقيق الربحية ولتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة والمشروع، وتعتبر الرقابة المالية بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في المؤسسة في جميع مراحل العمل والأهداف الموضوعية لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل.

وتعتبر الرقابة المالية إحدى الأدوات التي تحقق فعالية الأداء وضمان السير الحسن للعمليات المالية والمحاسبية وتضمن الوفاء للأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق مسيري المؤسسات وعليه تعتبر الرقابة المالية وظيفة مستمرة ينبغي تعميمها على جميع مستويات المؤسسة وفروعها.

وللإلمام أكثر بالرقابة المالية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية.

المبحث الثاني: الرقابة المالية في النظم الاقتصادية.

المبحث الثالث: مراحل وأساليب تنفيذ الرقابة المالية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية .

تحتل الرقابة المالية أهمية كبيرة في العملية الإدارية، وتعد الرقابة المالية من إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الإقتصادية فهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان التماشي مع الخطط والسياسات التي تعتمد عليها المؤسسات في سير أعمالها، فهي التي تحافظ على التوازن بين الوسائل والأهداف أو بين الجهود والنتائج بقصد التأكد والتحقق بأن هناك توافق بين الأداء الفعلي والأداء المقصود والمخطط له.

المطلب الأول: نشأة الرقابة المالية وتطورها .

لقد شهدت الرقابة المالية تطورات وتنظيمات فرضتها الحاجة أو المصلحة، بعضها إستمر بإستمرار الحاجة إليه والبعض الآخر تلاشى بسبب زوال الحاجة التي إستدعت قيامه.

وفيما يلي نتناول نشأة الرقابة المالية و تطورها .

أولا : نشأة الرقابة المالية.

ترجع نشأة الرقابة المالية الحكومية إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب، لعبت الرقابة المالية دورا كبيرا في استقرار إدارة الدولة، في المجتمعات التي عملت بها، فقد كان لدى الفراعنة رقابة تتم بضبط المحاصيل الزراعية المنتجة من طرف المواطنين من أجل فرض الضرائب عليها، وكان لدى أثينا منذ أزيد من ثلاثة مئة سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة، وكان مدلولها واضحا في مسلة حمورابي (سادس ملوك مملكة بابل القديمة وتعتبر شريعة حمورابي أقدم تشريع بشري) احتوت على الكثير من القواعد التي تنظم المعاملات المالية والتجارية.[1]

كما عرفت الرقابة المالية عند المسلمين منذ نشأة مفهوم الدولة في الإسلام وكانت قواعد الرقابة على الأموال العامة مستمدة من نصوص القرآن الكريم، والسنة النبوية الشريفة.

وتنقسم الرقابة المالية عند المسلمين إلى نوعين رقابة ذاتية ورقابة الوالي للولاة، فالرقابة الذاتية هي إلتزام العبد بطاعة الله عند المسلمين والابتعاد عن المحرمات والتمسك بالأخلاق الحميدة وأساسها الصدق في المعاملة والمحافظة على الأمانة ورقابة الوالي للولاة كانت بدايتها من باب الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، ولكن سرعان ما تطورت الدولة الإسلامية فأصبحت لديها أجهزة خاصة مهمتها الرقابة مثل: ديوان الحسبة وديوان المرجعات وديوان الأزمة.[2]

---

[1] عوف محمود الكفراوي (2006) ، الرقابة المالية في الإسلام ، ط 3 ، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر، ص : 20 .
[2] سيروان عدنان ميزار الزهاوي (2006) ، الرقابة المالية على الموازنات العراقية ، البرلمان العراقي، العراق ، ص : 14 .

أما نشأة الرقابة بالمفهوم الحديث فكانت فرنسا هي أول الدول التي أوجدت هيئة مختصة للرقابة على الأموال العامة، حيث أنشأ الملك (سانت لويس) saint Louis عرف التفتيش سنة 1256م، أما في بريطانيا فقد أنشأت أول هيئة للرقابة المالية عام 1866م، وفي الولايات المتحدة الأمريكية أنشأت هيئة عليا للرقابة المالية بموجب قانون الموازنة الذي صدر عام 1921م، أما في الأقطار العربية فارتباط إنشاء أجهزة مختصة في الرقابة المالية إرتبط بنشأة وإستقلال كل دولة، فعلى سبيل المثال أنشأ مجلس المحاسبة الجزائري المختص في الرقابة اللاحقة المختص في الرقابة اللاحقة على الأموال العمومية بموجب دستور 1976م، وديوان المحاسبة الأردني بموجب دستور 1952م، أما لبنان فتم إنشاء ديوان المحاسبة فيها بموجب دستور 1926م، وسوريا إنشاء الجهاز المركزي للرقابة المالية سنة 1983، وفي اليمن تم إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بموجب قرار جمهوري رقم 39 سنة 1992م.[1]

ثانيا: تطور الرقابة المالية.

لقد شهد مفهوم الرقابة المالية وفلسفتها تطورات عديدة ارتبطت أساسا بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة، حيث اقتصر مفهومها في البداية على مراجعة الأجهزة المركزية للدولة واستهدفت كشف الأخطاء الحسابية التي قد توجد في سجلات تلك الأجهزة ودفاترها، وفي وقت لاحق استهدفت الرقابة المالية التحقق من الإلتزام بالقوانين والتشريعات المختلفة، مما نتج عنه ما يعرف برقابة الإلتزام أو رقابة المشروعية، ثم تطورت الرقابة من حيث وظيفتها لتشمل البحث في كفاية المشروعات والبرامج وفاعليتها في تحقيق أهداف الخطط الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وقد أطلق على هذا الوجه المتطور من الرقابة ما يعرف برقابة الأداء.

كما تفاعلت الرقابة المالية مع أنشطة المجتمع الحديثة، وتطورت لتشمل الجانب البيئي وجوانب أخرى، وقد رافق تطور مفهوم الرقابة المالية تطورا أخر في الأجهزة التي تقوم بها، فبعد ما كانت هذه الأجهزة عبارة عن مصالح تابعة للملك أو الحاكم أو الإمبراطورية أصبحت فيما بعد أجهزة مستقلة تتولى الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية لصالح الشعب التي تتمثل في مجلس السياسة، وفي سبيل تحقيق التعاون بين مختلف أجهزة الرقابة المالية في العالم، فقد تم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.[2]

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول الرقابة المالية.

الرقابة هي إحدى الوظائف الهامة في العملية الإدارية، وهو مصطلح كثر إستخدامه وتداوله بين فقهاء الإدارة العامة والقانون العام والمالية العامة، والترتيب المعتاد لهذه الوظائف هو التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة، التنسيق.

[1] سيروان عدنان ميزار الزهاوي، مرجع سبق ذكره، ص 15 .
[2] عبد الله بن سعود آل ثاني (2003) ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد 42، تونس ، ص : 05 .

أولا: مفهوم الرقابة المالية.

إن كلمة الرقابة وموقعها في ترتيب وظائف الإدارة، له دلالة معينة وهي أن هذه الوظيفة الإدارية ليست منفصلة عن الوظائف الإدارية الأخرى بل هي جزء يكتمل به الأداء الإداري في المؤسسات المصرفية وفي شركات المساهمة وغيرها .

قبل التطرق إلى التعاريف العديدة التي قدمت من طرف المختصين لمفهوم الرقابة يجدر بنا أن نعرف المعنى اللغوي للكلمة.

1. **لغة :** هي إسم مصدر من الفعل رقب: رقبه رقبا بمعنى إنتظره ولاحظه وحرسه وحفظه وهي المحافظة والإنتظار فالرقيب يعني الحافظ والمنتظر.
والخلاصة أن للرقابة في اللغة معان كثيرة منها : الحفظ والحراسة والرعاية والرصد والحذر، والخوف من العقاب[1].
2. **شرعا :** إستعملها فقهاء الشريعة الإسلامية بمعناها اللغوي فهي عندهم المحافظة والإنتظار، فمن قوله تعالى :
{ كَيْفَ وَإِن يَظْهَرُواْ عَلَيْكُمْ لَا يَرْقُبُواْ فِيكُمْ إِلًّا وَلَا ذِمَّةً يُرْضُونَكُم بِأَفْوَٰهِهِمْ وَتَأْبَىٰ قُلُوبُهُمْ وَأَكْثَرُهُمْ فَٰسِقُونَ } (سورة التوبة الآية 8)
وقوله تعالى :
{ لَا يَرْقُبُونَ فِى مُؤْمِنٍ إِلًّا وَلَا ذِمَّةً وَأُوْلَٰٓئِكَ هُمُ ٱلْمُعْتَدُونَ } (سورة التوبة الآية 10) .[2]

وقد وردت تعاريف متعددة للرقابة المالية في الإصطلاح الشرعي إلا أنها تتفق معظمها من حيث المحتوى والمضمون مع الإختلاف في درجة التفاصيل ومن هذه التعاريف :[3]

- الرقابة المالية هي العلم الذي يبعث في محاسبة الحقوق والإلتزامات في ضوء الشريعة الإسلامية ؛
- هي الرقابة على طرق الكسب والموارد المالية وطرق التصرف فيها أو إنفاقها ضمن إطار الشريعة الإسلامية ؛

ومن مجموع النصوص القرآنية يتبين لنا أن معنى الرقابة: الرعاية ، الحفظ ، الإنتظار .

ويتضح لنا مما سبق أنه يمكن إعطاء تعريف للرقابة المالية في الإقتصاد الإسلامي " بأنها عملية تقوم بها جهات معينة لمراقبة المال العام إيرادا وإنفاقاً وفق المعايير الشريعة الإسلامية وبإدارة رشيدة وبكفاءة إقتصادية عالية "

.

[1] زاهد محمد ديري (2011) ، الرقابة الإدارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن ، ص : 35 .
[2] عوف محمود الكفراوي (2004) ، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق) ، ط 2 ، مطبعة الإنتصار لطباعة الأوفست ، الإسكندرية ، مصر ، ص: 25 .
[3] بسام عوض عبد الرحمان عياصرة (2009) ، الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإسلامي، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، ص : 29 .

3. **إصطلاحا :** تعددت تعاريف الباحثين للرقابة المالية ويرجع السبب في ذلك إلى الزاوية التي ينظر منها الباحث وطبيعة بحثه، والأهداف التي يرجو تحقيقها والأجهزة التي تقوم بها، هذا ما يجب التطرق إليه في التعاريف التالية :

- **الرقابة المالية :** هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معنية المحافظة على الأموال العامة، وضمان حسن تحصيلها وإنفاقها بدقة وفعالية واقتصاد وفقا لما أقرته السلطة التشريعية بالموازنات العامة والقوانين المالية الأخرى ووفقا للخطط الموضوعة للجهات الخاضعة للرقابة.[1]

كما أن الرقابة المالية، وفقا لتعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) هي " عملية منظمة للحصول بطريقة موضوعية، على الإثباتات المتعلقة بالتكويدات، عن النشاطات والأحداث الاقتصادية وتقويمها للتأكد من درجة التواصل بين هذه التكويدات والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى المستخدمين ذوي العلاقة " .[2]

كما عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثة عن المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونين (AICPA) والتي عرفت الرقابة المالية بأنها : " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله المالية وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية " .[3]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إستنباط تعريف إجرائي للرقابة المالية كما يلي :

" الرقابة المالية عبارة عن مجهود إنساني يتم وفق خطوات معينة للوقوف على مدى إتفاق ما تم تنفيذه وما هو مخطط له وتصحيح الأخطاء والانحرافات في حالة وجودها " .

ثانيا: أهمية الرقابة المالية.

تبرز أهمية الرقابة المالية من خلال مايلي :[4]

- ارتباطها بالعملية الإدارية إرتباطها وثيقا، لأن كل من التخطيط والتنظيم والتوجيه تؤثر على بعضها البعض، أي هناك تفاعل مشترك بين هذه الأنشطة مما يحقق الأهداف التي تسعى المؤسسة إليها ؛
- إن عملية الرقابة تمثل المحطة النهائية الأنشطة ومهام المؤسسة فمن خلالها يمكن قياس مدى كفاءة الخطط الموضوعة وأساليب تنفيذها ؛
- إن أي برنامج للرقابة يتطلب وجود هيكل تنظيمي والمتمثل في أوجه المسؤولية المختلفة للمديرين ؛

---

[1] خالد راغب خطيب (2010)، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي ، الأردن، ص: 10.

[2] **American acconnting (1973), astatement of basic auditing concepts, p19.**

[3] عبد الرزاق محمد عثمان (2002)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط 02، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، ص: 26 .

[4] بلوم السعيد (2007 – 2008) ، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الإجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، ص : 31 .

- إن الخطأ الصغير الذي لا يكتشف في وقته يصبح خطأ كبيرا في اليوم الذي يليه، وبهذا فإن نظام الرقابة الفعال يمكن المديرين من التحكم والكشف عن الأخطاء في وقتها ومحاولة حلها والتغلب عليها ؛
- الرقابة المالية أداة مطلوبة لتوفير الوقت والتكلفة وتركيز الجهد، ففي المؤسسات الكبيرة يكون هناك بعد واضح بين المخطط والمنفذ للأوامر وبالتالي زيادة أهمية الرقابة المالية وأدواتها لتقليص الوقت والتكاليف ؛
- إن البيئة المعاصرة للمؤسسات شديدة التعقيد، وهذا الأمر يحتم على المؤسسات ضرورة التجاوب مع التغيرات البيئية، فإن الرقابة تمثل أحد القنوات الرئيسية لتوصيل المؤسسة إلى حالة التجاوب السريع في التغيرات البيئية .[1]

ثالثا: أهداف الرقابة المالية

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث، حيث يمكن تلخيص هذه الأهداف في النقاط الرئيسية التالية :

- التحقق من أن الموارد قد حصلت وفقا للقوانين واللوائح والقواعد المعمول بها والكشف عن أي مخالفة أو تقصير ؛
- التحقق من أن الإنفاق العام تم وفقا لما هو مقرر له، والتأكد من حسن إستخدام الأموال العامة في الأغراض المخصص لها دون إسراف أو إنحراف والكشف عما ينفع في هذا الصدد من المخالفات ؛
- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعة وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعة ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق هذه الوحدات لأهدافها المرسومة والكشف عن ما يحدث من إنحرافات وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة والتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء ؛
- التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملائمتها، وإكتشاف نقاط الضعف فيها وإقتراح وسائل العلاج التي تكفل ضبط إيرادات الدولة ونفقاتها وإحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات أو تسبب يؤدي إلى كثرة وقوع حوادث الإختلاس ؛
- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع، وتقرير مدى الإعتماد عليها ؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات المحاسبية ؛
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع .[2]

[1] عبداوي مريم ، دور الرقابة المالية في إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، ص : 06 .
[2] عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مرجع سبق ذكره، ص : 25 .

أما اليوم فقد تعدت عملية الرقابة المالية هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ؛
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة ؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع ، ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد " تحقق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها "العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع "[1]

المطلب الثالث: أنواع ومبادئ الرقابة المالية

فيما يلي نتناول أنواع الرقابة المالية ومبادئها وشرح كل عنصر على حدى من خلال مايلي:

أولا: أنواع الرقابة المالية :

الرقابة المالية عملية دائمة ومستمرة تدور مع المال العام، فتختلف أشكالها وتتعدد أنواعها وفق المعايير مختلفة وتبعا التعدد وجهات نظر الباحثين، ورغم هذا التباين نستطيع أن نقسم الرقابة المالية إلى الأنواع التالية :

1. **أنواع الرقابة المالية من حيث الجهات التي تتولى القيام بها إلى نوعين من الرقابة :**

يمكن تقسيم الرقابة من حيث الجهة التي تتولى القيام بها إلى نوعين :

1.1. الرقابة الداخلية : وهي الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التابعة لها فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ عليها من قبل الرقابة الداخلية :

- المحافظة على الأصول ومنع التلاعب بها أو سرقتها أو إتلافها و إكتشاف مواطن العلل التي تؤدي إلى ذلك ؛
- فحص مدى تطابق نشاطات المؤسسة مع السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الدولة ؛
- تقييم أوجه الرقابة في مختلف نشاطات المؤسسة والعمل على جعلها أكثر كفاءة وبأقل قدر من التكاليف ؛
- تقييم درجة دقة وصحة وشمولية المعلومات الإدارية التي تم توفيرها داخل المؤسسة ؛
- تقييم درجة كفاءة الأداء واقتراح أساليب لتحسين طريقة أداء المؤسسة لمهامها .

[1] عبد الرؤوف جابر (2004) ، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان ، ص : 20 .

1.2. **الرقابة الخارجية :** هي الرقابة التي تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية وهي في الغالب الأهم تسمى بالرقابة اللاحقة وقد تكون هذه الرقابة إدارية أو قضائية أو رقابة تشريعية .[1]

2. **من حيث السلطات المخولة للجهة الرقابية :** من حيث السلطات الممنوحة للجهة القائمة بأعمال الرقابة المالية يمكن تقسيم الرقابة على النوعين الآتين :

2.1. **رقابة إدارية :** هي التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعة بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي إنحرافات أو مخالفات، فدور هذا النوع من الرقابة ينتهي عند إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتنبيه إليها أو إحالتها للسلطات المختصة .

2.2. رقابة قضائية: هي تلك التي تتولاها هيئة قضائية تكون مسؤولة عن إجراء عمليات الرقابة واكتشاف المخالفات المالية ويعهد إليها بمحاكمة المسولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللازمة فمن حق هذه الهيئات أو الأجهزة سلطة توقيع الجزاء عند وقوع المخالفة ففي فرنسا مثلا يباشر الرقابة القضائية جهاز قضائي هو محكمة المحاسبة التي تتمتع بسلطات قضائية فلها أن تصدر أحكاما برد المبالغ التي قصر في تحصيلها، وقد تفرض غرامات على المخالفين كما تعين المحكمة مندوبا لها في الجهات المختلفة وهو مفوض الحسابات .[2]

3. **أنواع الرقابة من حيث دور الدولة :**

من حيث دور الدولة يمكن تقسيم عملية الرقابة إلى ثلاث أنواع وهي :

3.1. **الرقابة التنفيذية :** هي الرقابة التي تقوم بها أجهزة حكومية أيا كان نوعها بغرض التأكد من حسن إستخدام المال العام. وهذه الرقابة تمثل الرقابة المستندية ورقابة الأداء ، وقد تعددت الأجهزة القائمة بعملية الرقابة مثال على ذلك الرقابة على شركات قطاع الأعمال العام حيث يوجد بها رقابة ذاتية ثم رقابة الشركة القابضة التابعة لها، ثم رقابة قطاع الأعمال العام .

3.2. **الرقابة التشريعية :** هذا النوع من الرقابة تتولاها الهيئة التشريعية، بما لها من سلطة في الرقابة على مالية الدولة والإشراف على الإدارة وتباشر السلطة التشريعية بطرق متعددة، ويختلف مداها بإختلاف النظام الدستوري الذي تسير عليه الدولة، فقد ينص الدستور على مسؤولية الوزارة أمام الهيئة التشريعية وهنا تكون رقابتها أكثر فعالية. وما يتفرع عن ذلك من سحب الثقة بالوزارة وعادة ما يقال هذا النوع من الرقابة، رقابة مماثلة من جانب الحكومة للهيئة التشريعية وفقد يكون لها حق تأجيل إجتماعاتها أو حل المجلس التشريعي .[3]

---

[1] بلوم سعيد، مرجع سبق ذكره ، ص : 42 .
[2] عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سبق ذكره، ص : 26 .
[3] محمد فريد الصحن (2002) ، مبادئ الإدارة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، ص : 362 .

3.3. **الرقابة الشعبية :** تقصد هنا بالرقابة الشعبية تلك الرقابة التي يباشرها أفراد الشعب عن طريق تنظيماتهم التي قد توجد في بعض الدول بالإضافة إلى رقابة السلطة التشريعية المنتخبة منهم .[1]

4. **أنواع الرقابة من حيث وجهة النظر المحاسبية والإقتصادية :**

تتخذ الرقابة المالية ثلاثة أنواع الرقابة المستندية ورقابة الأداء والرقابة الشاملة .

4.1. **الرقابة المستندية :** هي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية للتأكد من أن الموارد قد أنفقت في حدود الإعتمادات المخصصة لها وأنها سليمة ومطابقة للأرقام الواردة بالسجلات فهي رقابة بالأساليب المحاسبية وقد تكون قبل الصرف وقد تكون بعد الصرف، وغاية هذا النوع من الرقابة هو التأكد من سلامة طرق الإنفاق وصحة المستندات ويطلق عليها البعض الرقابة الحسابية .

4.2. **الرقابة على الأداء :** هي عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وتقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقا فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقا لقياس الأداء الفعلي، وأسلوب المقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذا الأداء من قبل ويطلق عليها أيضا رقابة تقيمية، وهذا النوع من الرقابة لا يحقق الأهداف المرجوة منه دون رقابة مستندية تؤكد صحة وسلامة البيانات المستخدمة كأدوات للتحليل، فهذه الرقابة الإقتصادية بجانب إهتمامها بالأدوات المحاسبية كالموازنات والتكاليف النمطية تهدف إلى مراجعة نشاط السلطات العامة بقصد متابعة ما تم تنفيذه من أعمال وما قد يكون صاحب التنفيذ من إسراف، ومدى تحقيق النتائج المستهدفة.[2]

4.3. **الرقابة الشاملة :** ونقصد بها المراجعة والفحص الذي يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدة، للوقوف على حقيقة هذه القوائم المالية والحسابات الختامية وبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع ومدى تحقيق الوحدة لأهدافها، فهذا النوع يجمع بين الرقابة المستندية الحسابية والمحاسبية واللائحية وتقويم الأداء .[3]

5. **أنواع الرقابة من حيث توقيت عملية الرقابة :**

يمكن تقسيم الرقابة إلى :

5.1. **الرقابة المالية السابقة :** يهتم هذا النوع بالتحقق من توفر جميع المتطلبات والوسائل لإنجاز العمل، قبل البدء في التنفيذ أي قبل الأداء، فهو يقلل من درجة الإنحراف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، كما أنها تعمل على التنبؤ بالمشاكل المتوقع حدوثها والإستعداد لمواجهتها وإيجاد الحلول المناسبة لها وبالتالي فإن هذه الرقابة تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي قد تعترض طريق التنفيذ الأحسن .

هدف هذه الرقابة السابقة هو منع المشكلات التي يمكن أن تحدث من الإنحرافات عن معايير الأداء وهي من أكثر أنواع الرقابة فعالية في السيطرة على التكاليف .

---

[1] نفس المرجع السابق ، ص : 362 .
[2] عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق) ، مرجع سبق ذكره ، ص : 29 – 30 .
[3] عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سبق ذكره ، ص : 31 .

5.2. **الرقابة المالية المرافقة :** تتمثل هذه الرقابة في مختلف العمليات التابعة التي تجريها الأجهزة الرقابية المختصة على ما تقوم به إدارات المؤسسة من نشاط مالي يتعلق بالنفقات التي تقوم بها والإيرادات التي تحصل عليها، إن هذا النوع من الرقابة يمتاز بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الإعمال ويتابع خطوات التنفيذ .

إن أهم ما يميزه هو إكتشاف الأخطاء لحظة وقوعها، فيساعد على إتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية .

5.3. **الرقابة المالية اللاحقة:** وهي عملية مراجعة وفحص الدفاتر المحاسبية ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة ، وذلك بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت وذلك للتعرف على المخالفات المالية والإنحرافات التي وقعت .[1]

ثانيا : مبادئ الرقابة المالية

لكي يكون نظام الرقابة المالية فعالا يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المبادئ وهذا حتى يكفل له النجاح والفعالية ويمكن تحديد هذه المبادئ فيما يلي :[2]

1. **مبدأ الاقتصادية :**

النظام الرقابي الجيد هو الذي يمكن تطبيقه بأقل تكلفة ممكنة لذلك لا يجب تطبيق نظام يحتاج إلى نفقات كبيرة إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة التي تتسع فيها دائرة التخطيط وبالتالي إتساع نطاق الرقابة وهنا من الصعب الوصول إلى الأهداف الموضوعة ومن الصعب تطبيق نظام رقابة فعال. يعني أن العائد الناتج من وجود نظام رقابي يفوق تكلفة هذا النظام حتى يكون هناك مبرر من وجوده ويرتبط هذا المبدأ بإتباع أسلوبين هما :

- محاولة ضبط تكلفة النظام الرقابي .
- محاولة زيادة العائد من وراء النظام الرقابي .

2. **مبدأ الموضوعية :**

بمعنى أن يعكس النظام الجوانب الموضوعية في الرقابة وليست الجوانب الشخصية، فعندما تكون الأداءات والأساليب شخصية فإن المدير يتأثر في الحكم على الأداء لذا يجب إستعمال معايير محددة وواضحة ومعلنة للمرؤوسين مع تجنب المعايير الجزافية التي تثير رفض المرؤوسين وتشككهم في عدالة الإدارة وموضوعيتها، لأن عادة ما تؤدي المعايير الموضوعية إلى شعور العاملين بالرضا والطمأنينة .[3]

[1] سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، مرجع سبق ذكره، ص : 79 .
[2] عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سبق ذكره ، ص : 23 .
[3] إبراهيم عبد العزيز شيخا، الإدارة العامة العملية الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر، بدون سنة نشر، ص: 245 – 246.

3. **مبدأ الوضوح والبساطة :**

من المبادئ الرئيسية لنظام الرقابة أن يكون سهل التطبيق من جانب الأفراد الذين يطبقونه وكذلك الذين سيطبق عليهم هذا النظام وتوجد بعض النظم والأساليب الحديثة والمفيدة في الإستخدام مثل الخرائط والرسوم والبيانات الرياضية والإحصائية، ولكن إذا لم يتوفر القائمين على تطبيقها تصبح هذه الوسائل غير فعالة وتفقد مزاياها، كما يعني أن الرقابة الفعالة يجب أن تمتاز بالوضوح والبساطة حتى تكون سهلة الفهم للمنفذين لها .[1]

4. **مبدأ النظرة المستقبلية :**

يعني أن النظام الرقابي الناجح هو النظام الذي يركز على المستقبل أكثر من الماضي وهذا يعني مايلي :

- الإهتمام بالتنبؤ بالإنحرافات قبل وقوعها أكثر من الإهتمام بتصحيح الأخطاء، فالوقاية خير من العلاج ؛
- الإهتمام بالتصحيح أكثر من توقيع العقوبات فقط ؛
- الإهتمام بالإتجاهات المستقبلية أكثر من التركيز على الماضي والحاضر فقط ؛
- الإهتمام بتحقيق النتائج أكثر من ملاحظة الأفراد .[2]

5. **مبدأ التكامل والإتساق :**

يجب أن يتكامل النظام الرقابي مع سائر النظم التنظيمية الأخرى خصوصا النظام التخطيطي، إن وسائل التكامل بين التخطيط والرقابة يمكن تحديدها بوضوح، كما ينبغي على المدراء أخذ العوامل بعين الإعتبار أثناء قيامهم بعملية التخطيط مثل الأهداف والإستراتيجيات، السياسات الخاصة بالمؤسسة والتي تضيف أبعاد مكملة للنظام الرقابي، بمعنى آخر أنه لا يمكن تصور وجود رقابة بدون معايير رقابية مستمدة من التخطيط وبالتالي لابد من الربط بين وظيفتي الرقابة والتخطيط في آن واحد حتى يتمكن مسؤول الرقابة من فهم الخطط والمعايير التي تمثل الأساس الجوهري لممارسة وظيفته .[3]

6. **مبدأ سرعة كشف الإنحرافات والإبلاغ عن الأخطاء :**

تعني أن فعلية الرقابة وإقتصادياتها ترتبط ارتباطا وثيقا بعنصر الوقت فكلما كان النظام الرقابي سريع في الكشف عن انحرافات في حينها والتبليغ عنها بسرعة وتحديد أسبابها كان نظاما فعالا إقتصادية والعكس صحيح، كما يجب على النظام الرقابي أن يشير إلى الإجراءات والتصرفات الواجب إتباعها لتصحيح الأخطاء .

7. **مبدأ الدقة :**

إن عدم دقة النظام الرقابي يضر بالمؤسسة حتى وإن أفادها في المدى القصير وأن حصول المدراء على معلومات غير دقيقة من خلال الرقابة واستخداماتها في إصدار القرارات يمثل كارثة تتحمل نتيجتها المؤسسة

[1] منال طلعت محمود (2003)، أساسيات في علم الإدارة، المعهد العالي الإجتماعي، الإسكندرية، مصر، ص : 207 .
[2] بلوم سعيد، مرجع سبق ذكره ، ص : 23 .
[3] إيهاب صبيح محمود رزق (2001)، الإدارة الأسس والوظائف، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، الجزء الثاني، مصر، ص: 168 .

في نهاية الأمر .

لذلك يجب أن تكون المعلومات التي تتعلق بعملية الرقابة وخاصة النتائج دقيقة إلى حد قريب من الواقع .[1]

8. مبدأ المرونة :

يعني إستجابة نظام الرقابة للتغيرات متوقعة الحدوث دون أن يكون هناك حاجة إلى تغيير جوهري في هذا النظام أو فشله كاملا ، إن صفة المرونة لها حدود معينة بحيث لا تؤثر على الإستقرار اللازم لفعالية النظام وبقائه، بمعنى أن النظام الغال لابد أن يكون مرنا أي قادرة على إستيعاب التغيرات المحتملة في البيئة التي تعيشها المؤسسة الداخلية منها والخارجية .[2]

9. مبدأ الحافز الذاتي :

يعني إتخاذ السبل المناسبة للمقاومة الطبيعية من جانب العاملين للنظم الرقابية وذلك بوجود حافز ذاتي لتنفيذ النظام والعمل على إنجاحه مع مراعاة العوامل النفسية عند تطبيق هذه النظم الرقابية ومن الأساليب الممكن إنتهاجها التنمية الحافز الذاتي للعاملين مايلي :[3]

- إستخدام الرقابة على النقاط الإستراتيجية وعدم محاسبة المنفذين على الإنحرافات العادية غير المؤثرة ؛
- إشتراك المنفذين في وضع المعايير الرقابية ؛
- إمداد المنفذين بالوسائل الذاتية للرقابة والتي تمكنهم من معرفة مستوى أدائهم والتصرف السليم في حالة الإنحراف عن المعايير الموضوعة .

10. مبدأ الملائمة :

يعني أن يكون النظام الرقابي صورة تعكس طبيعة نشاط المؤسسة ويتلائم مع التنظيم الخاص بما وأهدافها مع التأكيد على عدم نمطية النظم الرقابية أي لا يوجد نظام رقابي يناسب كل المؤسسات والنشاطات بل أنه يختلف بإختلاف نوعية المؤسسة بل أيضا وحسب مراحل التطور التي تعيشها وطبيعة الظروف المناخية المحيطة بها، وحتى من حيث التوقيت المناسب لتطبيق الرقابة .[4]

[1] علي شريف (2002 – 2003) ، الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية، مصر، 380 .
[2] بلوم سعيد، مرجع سبق ذكره، ص : 57 .
[3] إبراهيم عبد العزيز شيخا ، مرجع سبق ذكره ، ص : 260 .
[4] منال طلعت محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص : 209 .

الشكل 2 : من إعداد الطلبان بالإعتماد على ماسبق

المبحث الثاني: الرقابة المالية في النظم الاقتصادية

لقد شهدت الرقابة المالية في النظم الإقتصادية تطورات مختلفة، وتأثرت بالأوضاع السياسية والإجتماعية والإقتصادية التي شهدتها الدول منذ نشأتها.

ومنه سنتطرق في هذا المبحث إلى الرقابة المالية في النظم الإقتصادية وهي مقسمة إلى ثلاثة محطات وهي: الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإسلامي والرقابة المالية في النظام الرأسمالي ، وكذلك الرقابة المالية في النظام الإشتراكي.

المطلب الأول: الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإسلامي .

فيما يلي نتناول نشأة الرقابة المالية وتطورها في مختلف العهود من خلال مايلي :

أولا: الرقابة المالية في عهد الرسول صلى الله عليه وسلم .

الرقابة المالية في عهد الرسول صلى الله عليه وسلم لها إطار واضح مدعم بآيات من القرآن الكريم وقد أضفى الرسول صلى الله عليه وسلم على هذه القواعد التي ذكرها القرآن سمات معينة للرقابة المالية ومن أهم هذه القواعد : [1]

[1] بسام عوض عبد الرحيم عياصرة (2010)، الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإسلامي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ص : 45 –46 .

- أن المال العام مال الله تعالى : وفي ذلك يقول المولى عزوجل : { آمِنُوا بِاللَّهِ وَرَسُولِهِ وَأَنْفِقُوا مِمَّا جَعَلَكُمْ مُسْتَخْلَفِينَ فِيهِ ۖ فَالَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَأَنْفَقُوا لَهُمْ أَجْرٌ كَبِيرٌ } (سورة الحديد - الأية 7)
- ترشيد الإنفاق العام : وفي ذلك يقول الله تعالى : { وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَٰلِكَ قَوَامًا } (سورة الفرقان - الآية 67)
- الأمانة : وفي ذلك يقول الله تعالى : { إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ ۚ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهِ ۗ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا } (سورة النساء - الآية 58)
- إدارة المال العام إدارة رشيدة : يقول الله تعالى : { وَلَا تُؤْتُوا السُّفَهَاءَ أَمْوَالَكُمُ الَّتِي جَعَلَ اللَّهُ لَكُمْ قِيَامًا وَارْزُقُوهُمْ فِيهَا وَاكْسُوهُمْ وَقُولُوا لَهُمْ قَوْلًا مَعْرُوفًا } (سورة النساء - الآية 5)

ولقد اقتصرت الرقابة المالية في عهد الرسول صلى الله عليه وسلم على وجود نوعين من الرقابة هما : [1]

- **الرقابة الذاتية :** التي يمارسها الأفراد على أنفسهم .
- **الرقابة التنفيذية :** والتي كان الرسول صلى الله عليه وسلم يباشرها على عماله بالتوجيه والإرشاد والنصيحة باعتباره الحاكم .

ولذلك كان الأخذ بهذين النوعين كافيا في ذلك العهد لتحقيق الأهداف المنشودة، من الرقابة المالية على المال العام إيرادا وإنفاقا.

ومن طرق الرقابة التنفيذية المالية في عهد الرسول صلى الله عليه وسلم مايلي :

- **كشف العمال :** أي بإرسال مفتش يكشف حالهم، ويتبين سيرتهم، ومدى إتباعهم لأوامر الرسول صلى الله عليه في جباية المال العام وإنفاقه ؛
- **سؤال الو افدين :** فقد كان الرسول صلى الله عليه وسلم يستمع إلى أخبار الولاة من الوفود التي تصل المدينة ليتبين ويراقب حالهم ؛
- **الدقة في إختيار الولاة والعاملين على جباية المال العام و إنفاقه :** كان الرسول صلى الله عليه وسلم يختبر عماله من أكابر المسلمين المشهود لهم بالعلم والكفاءة، كما كان يحذر من سوء الاختيار ويعتبره نوعا من الغش للرعية .[2]

ثانيا : الرقابة المالية في عهد الخلفاء الراشدين .

1. **عهد أبي بكر الصديق رضي الله عنه :**

حرص أبو بكر الصديق في أول خطبة له عند توليه الخلافة دعوة الأمة لممارسة الرقابة عليه بقوله " إني وليت عليكم ولست بخيركم، فإن أحسنت فأعينوني، وأنا إن زغت فقوموني " .

[1] بسام عوض عبد الرحيم عياصرة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 47 .
[2] نفس المرجع السابق ، ص : 47 .

وقد بلغ حرص أبي بكر الصديق رضي الله عنه في المحافظة على المال العام حرصا كبيرا، فلما بويع بالخلافة ذهب إلى السوق ليبيع ويشتري فقال عمر رضي الله عنه إلى أين فقال : إلى السوق، قال تصنع ماذا، وقد وليت أمر المسلمين قال أبو بكر رضي الله عنه: فمن أين أطعم عيالي ؟، قال : إنطلق يقرض لك أبو عبيدة . فانطلق إلى أبي عبيدة، فقال: أقرض لك قوت رجل من المهاجرين ليس بأفضلهم ولا أرخسهم، وكسوة الشتاء والصيف إذا خلقت شيئا رددته وأخذت غيره، ففرض له كل يوم نصف شاة وما كساه.

يظهر مما سبق أن الرعية هي التي قررت للخليفة ما يكفيه، وأن معيار العطاء إستند إلى المستوى المعيشي للشخص متوسط الحال على نفس البيئة التي قدم منها الخليفة (المهاجرون) كما أن لباس الخليفة من بيت المال، على أن يلاحظ أن الملابس التي كان يتسلمها الخليفة تعتبر أمانة لديه، أي أنها لا تصير مملوكة له، ولكن عليه أن يردها مرة ثانية إلى بيت المال ليأخذ غيره .[1]

أما عن أشكال الرقابة المالية في عهد أبي بكر الصديق رضي الله عنه لم تختلف كثيرا عما كانت عليه في زمن رسول الله صلى الله عليه وسلم فقد سار بسيرته .

ففي عهد أبي بكر الصديق رضي الله عنه تمردت قبائل شتى من العرب على أداء الزكاة واكتفوا من الإسلام بالصلاة دون الزكاة، إلا أن موقف أبي بكر كان موقفا تاريخيا فذا فلم يقبل التفرقة بين عبادة الصلاة والزكاة، ولم يقبل التهاون في أي شيء كان يؤدى لرسول الله قبله ولو كان عنزة صغيرة أو عقال بعير .

فقال: والله لأقاتلن من فرق بين الصلاة والزكاة، فإن الزكاة حق المال والله لو منعوا في عناق كانوا يؤدونها للرسول صلى الله عليه وسلم - لقاتلتهم على منعها .[2]

2. عهد عمر بن الخطاب رضي الله عنه :

شهد عصر عمر بن الخطاب رضي الله عنه تطورات واسعة وهامة، حيث اتسعت رقعة الدولة الإسلامية وزادت إيرادات الدولة الإسلامية نتيجة الفتوحات وترتب على ذلك زيادة أعباء الدولة المالية، وهم الذين كان منهم من لا يظن أن هناك رقما فوق الألفين .

وبالتالي كان إلزاما على أمير المؤمنين عمر بن الخطاب رضي الله عنه المشهود له بالعبقرية أن يبتكر من الأساليب والوسائل لإحكام رقابته على المال العام إيرادا وإنفاقا وكان عمر بن الخطاب رضي الله عنه يحق له دور مميز وأصيل في وضع وتأسيس الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإسلامي .

كما طبق عمر رضي الله عنه تلك الطرق التي طبقها الرسول صلى الله عليه وسلم في مجال الرقابة المالية وطورها وابتكر طرق أهمها :

- استحداث وظيفة المراقب العام وأسندها إلى "محمد بن مسلمة "وكان وكيله على العمال يجمع الشكايات ويتولى التحقيق والمراجعة فيها، ويستوفي البحث فيما ينقله الرقباء والعيون ثم يقوم بتنفيذ أمر الخليفة بمصادرة أموال العامل ومقاسمته إياها طبقا لما تتكشف عنه الحال ؛

[1] عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص : 226

[2] نفس المرجع السابق ، ص : 226 – 227 .

- استحداث إقرار الذمة المالية : كان الخليفة يطلب من عماله قبل أن يوليهم العمل أن يكتب كل واحد منهم قائمة بما يملك، ثم يراقب ثروته بعد ذلك مراقبة دقيقة ؛
- إستغلال موسم الحج للمراجعة والمحاسبة : حيث يعد العمال والولاة من أقطار العالم الإسلامي في موسم الحج للمحاسبة والمراجعة ويسأل الناس عن أحوالهم، ويبحث معهم شؤون رعيته، ويرسم لكل منهم سياسته الخاصة بولايته ؛[1]
- الإهتمام بالشكاوي ضد عماله: كان عمر بن الخطاب رضي الله عنه يهتم بأي شكاوي ضد عماله خصوصا إذا كانت تتعلق بتصرفاتهم حول المال العام، وكان رسل مراقبة العام "محمد بن مسلمة " ليعمل تحقيق في فحوى الشكاوي، وقد ينتهي الأمر بمصادرة أموال العامل أو مقاسمته إياها أو عزله ؛
- متابعة العمال والولاة في مقر أعمالهم: لم يكتف أمير المؤمنين بإصدار الأوامر والتعليمات إلى العمال والولاة وإنما كان يرى من واجبه أن يقف على سيرتهم في مقر أعمالهم ؛
- الرقابة الذاتية على المال العام: الرقابة على المال العام لا تؤتي ثمارها ولا تحقق نتائجها إلا أذا صاحبتها رقابة ذاتية تنبع من رقابة الله عزوجل، فتعمل على صيانة المال العام وحمايته من السرقة والاختلاس والضياع .

ثالثا : الرقابة المالية بعد عصر الخلفاء الراشدين :

تطورت الرقابة المالية بعد عصر الخلفاء الراشدين إذ لم يعد من الممكن الاكتفاء بالرقابة الذاتية والرقابة التنفيذية التحقيق الإشراف الفعال على كافة أمور الدولة .

ونبرز في هذا المجال دور عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه في الرقابة المالية لدوره الفعال في إصلاح الجهاز الرقابي المالي بعد عصر الخلفاء الراشدين وذلك خلال الفترة 99 هـ - 101 هـ .

ومن الإصلاحات التي قام بها عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه في مجال الرقابة المالية نجد مايلي :

- عزل الولاة الظلمة : من الإصلاحات التي جاء بها الخليفة عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه والتي تمس جوهر موضوع الرقابة المالية بأن إصلاح الجهاز الوظيفي المالي هو السبيل لتطبيق الرقابة الفعالة على الأموال، ولذا كانت أول خطوة خطاها هو عزل الولاة الظلمة الذين أذلوا الناس، وأوقعوا بهم الجور، فقد كان يعرفهم قبل توليه الخلافة ؛
- التعجيل برد المظالم والإعلان عنها: ما إن نزل عمر بن عبد العزيز من المنبر يوم أتته الخلافة حتى أرسل قبل صلاة الظهر مناديا ينادي في الناس : " من كانت له مظلمة فليدفعها " ؛

[1] عيسى أيوب الباروني (1986) ، الرقابة المالية في عهد الرسول والخلفاء الراشدين ، منشورات جمعية الدعوة الإسلامية العالمية ، طرابلس ، ليبيا ، ص : 264 .

- التعليمات والتوجيهات : أصدر الخليفة عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه تعليمات وإرشادات للولاة والعمل بعد إرتكاب المخالفات المالية، وحذرهم من السير على شاكلة من سبقهم في ظلم الرعية وإيقاع الجور والحيف بها ؛
- تطبيق اللامركزية في مجال الرقابة المالية : لتبسيط الإجراءات المالية ورد المظالم إلى أصحابها، أمر الخليفة عمر بن عبد العزيز بعدم مراجعته فيما يأمر به من رد المظالم ؛
- مراجعة الدواوين وجردها: كتب عمر بن عبد العزيز إلى عماله بجرد الدواوين والنظر في كل جور فعله من قبله في حق مسلم أو معاهد فيرد إليه، فإذا كان أهل تلك المظلمة قد ماتوا يدفعه إلى ورثته ؛[1]
- دعوة الأمة لتحمل مسؤولياتها (الرقابة الشعبية): كانت لعمر بن عبد العزيز فلسفة خاصة في تحمل المسؤولية فهو يرى أن المسؤولية في الظلم مشتركة بين الحاكم والمحكوم، فإذا كان الحاكم عليه إثم المظالم، إن الرعية تحمل معه إنمه إذا لم تراقبه وتقف بالمرصاد، وإذا لم تحاسب الرعية الولاة أخطأت الرأي وأصيبت بالحرمان، بل كان يرى أن الرعية التي لا تراقب الحاكم فتحاسب معه وتستحق العقاب لأنها تنكر المعصية ولم ترفض الظلم .

المطلب الثاني: الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الرأسمالي .

سوف نعرج من خلال هذا المطلب على النظام الرأسمالي في محطات وجيزة ثم نتكلم عن الرقابة في هذا النظام :

أولا: فلسفة النظام الرأسمالي وتطور مفهوم الرقابة المالية فيه .

كانت وظيفة الدولة في مرحلة الإقتصاد الحر مقتصرة على أمور تتلخص في المحافظة على الأمن الخارجي والداخلي وإقامة العدل، وتزويد الإقتصاد القومي بالخدمات الأساسية كإنشاء الطرق وتأمين المواصلات، أما إشباع حاجات الفرد فكان أمر متروكة لهم يزاولوها في حرية تامة بدون تدخل الدولة لمنع بعضها أو رفع السعر أو الحد من بعضها.

وأصبحت الدولة بذلك على هامش الإقتصاد القومي أي على حياد على أن تساهم بالقدر اللازم لرسم الإطار الذي يعمل فيه الأفراد دون أن تتدخل لتؤثر فيه، فنفقات الدولة وإيراداتها كان في إطار محدود ضيق وذلك لقلة حجم الإنفاق العام وتمويله من مصادر ثابتة تنحصر في الضرائب العقارية والدومين العام .

ولكن بدأت تظهر الإحتكارات وتعددت التقلبات الإقتصادية وتفاوتت في قوتها ما أدى إلى البطالة والكساد كما أدت الحرية الإقتصادية إلى سوء توزيع الثروات والدخول وإتساع الفوارق بين الطبقات فتدخلت الدولة بمهمة التوجيه والإشراف والرقابة على المشروعات ذات النفع العام وإعترى المذهب الرأسمالي وتطبيقاته تعديلات عديدة أدت إلى نمو حجم القطاع العام بدرجة كبيرة لم يكن في مخيلة من بشروا به وذلك لأسباب عديدة منها :

[1] عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مرجع سبق ذكره ، ص : 235 .

1. **أسباب تاريخية :**

إن قيام العديد من الدول الرأسمالية في مراحل تنميتها الأولى بنشاط هام يساهم في تنميتها ودعم تقدمها، فإنجلترا تدخلت بطريقة مباشرة كفلت حصولها على الموارد والمواد الأولية وضمنت النقل والأسواق لتصريف منتجاتها، كما حمت ألمانيا الصناعات الناشئة وساهمت في القيام بالمشروعات الأساسية اللازمة للتنمية كالسكك الحديدية وغيرها من مستلزمات الإنتاج الضرورية كما تملكت الدولة في فرنسا الصناعات الهامة والمناجم. كما لعبت الحروب دورا في سيطرة بعض الدول على جانب متزايد من الإقتصاد القومي للإعداد لها أو للإنتصار فيها أو لإعادة بناء ما تم تخريبه، بالإضافة إلى تأميم ممتلكات الأعداء ومن تعاون معهم .[1]

2. **أسباب نظرية :**

أدى تطور الفكر الإقتصادي بوضع حدود المذهب الإقتصاد الحر الذي نتج عنه إنتشار الإحتكارات وإغفال إشباع حاجات المجتمع الضرورية وسوء توزيع الدخول والتوظيف غير الكامل للموارد الإقتصادية وذلك بتدخل الدولة التوجه وتعدل وتقوم بالإنفاق الإستثماري كي تضمن نمو الدخل وإستقراره وحسن توزيعه عن طريق سيطرتها على جزء من الإقتصاد القومي .

وقد ترتب على هذا التدخل الحكومي في النشاط الإقتصادي خلق قطاع عام تمكنت الدولة عن طريقه من توجيه ورقابة الإستثمار ودفع عجلة التنمية عموما .

3. **أسباب إقتصادية :**

تهدف الدولة من وراء قيامها بالمشروعات العامة أو تأميم المشروعات القائمة على حسن إستخدام الموارد وزيادة الإنتاج وتقليل الضياع وتوجيهه ومن أمثلة ذلك :

- تأميم بعض الصناعات الإستراتيجية كالبنوك وصناعة الحديد والصلب، حيث تعتمد عليها العديد من الأنشطة ويتوقف على سياستها رفاهية المجتمع وإستقراره ؛
- محاربة التكتلات والإحتكارات التي تريد أكبر ربح، وينجم عن ذلك سوء إستخدام الموارد وزيادة إستغلال العامل والإستهلاك ؛
- توفير نفقات الدعاية التي تنفق نتيجة المنافسة الإحتكارية والتي لا تساهم في تحسين نوع الإنتاج.

4. **أسباب مالية :**

هدف الدول من وراء قيامها بنشاط معين تحقيق عائد كبير يزيد من مواردها المالية لتغطية نفقاتها المتزايدة، أي تتملك الدول بعض المشروعات الضخمة ذات العائد الكبير لتستخدمه في تمويل ميزانياتها العامة ومن أمثلة ذلك إحتكار التبغ والكبريت في فرنسا .[2]

---

[1] عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق) ، مرجع سبق ذكره ، ص : 235 .

[2] ماجد محمد سليم أبو هداف (2002)، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة الإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص: 18.

وفقا لفلسفة النظام الرأسمالي لابد أن يكون حجم القطاع العام ضئيلا لأنه محكوم بمبدأ الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، ويكون التدخل الحكومي ضيق بالقدر الذي يخدم دعائم هذا النظام على النحو الذي يتلائم مع خصائصه وفيه تمارس الدولة رقابتها المباشرة على نشاط وحدات الإدارة الحكومية، ونشاط المشروعات ذات الملكية العامة والمختلطة، أما المشروعات الخاصة فيقوم بمراقبتها أصحاب المشروعات أنفسهم كما أن المشروعات تخضع بحكم

خصائص النظام الرأسمالي إلى رقابة السوق ولا تباشر الدولة عليها أي رقابة مالية مباشرة ولا يتعدى دورها إصدار القوانين التي تنظم هذه المشروعات وتضمن حقوق الدولة، كما قد تقوم الدولة في بعض الحالات بمراقبة أسعار بعض السلع من إنتاج هذه المشروعات كما قد تقوم بمراقبة جودتها وتلزمها بأوضاع معينة .[1]

ثانيا: الجهات والأجهزة الرقابية في النظام الرأسمالي .

نبين فيما يلي الأجهزة والمؤسسات التي تقوم بالعمليات الرقابية في هذا النظام على نشاط وحدات الجهاز الإداري للدول وما تملكه وتسيطر عليه من مشروعات ذات نفع عام في حدود فلسفتها الاقتصادية .

1. **رقابة السلطة التشريعية :**

يسود مبدأ الفصل بين السلطات في النظام الرأسمالي ويكون الشعب ممثلا في السلطة التشريعية، وله السيادة على أعمال السلطة التنفيذية، والتحقق من أنها تنفذ السياسة المرسومة لها وتراقب نشاط منظماتها وطرق إنفاقها للأموال العامة وإستخدامها للموارد الإقتصادية، وتباشر السلطات التشريعية رقابتها على الأموال العامة بما تقوم به من مناقشة وإعتماد الميزانية العامة للدولة، وفي طيات المناقشة تهتم أكثر بما تنطوي عليه من سياسات مالية وأثار إقتصادية، وإن كان إهتمام السلطة التشريعية للميزانية بهذا الشكل فإن تنفيذها يأخذ أهمية بالغة، ولكي تتابع المجالس التشريعية تنفيذ الميزانية وما تصدره من تشريعات مالية فإنها تكون من بين أعضائها لجان متخصصة لمراقبة الإنفاق العام كذلك كما تنشئ أجهزة خارجية تابعة لها. وسوف نبين في الفرعين التاليين اللجان والأجهزة التابعة لها .

1.1. **اللجان البرلمانية :** تكون المجالس التشريعية من بين أعضائها لجان داخلية تختص بدراسة إعتمادات الميزانية العامة قبل عرضها على المجالس والدراسة التقارير السنوية والحساب الختامي لمتابعة الإنفاق العام وتقييم نتائجه .[2]

1.2. **أجهزة الرقابة المالية التابعة للمجالس التشريعية :** يؤخذ على اللجان البرلمانية مايلي :

- عدم تخصص أعضائها وقلة خبرتهم .
- عدم إستمرار عضويتهم في المجالس النيابية معا مما يؤدي إلى أن يكون دورهم في الرقابة المالية محدود الأثر والنتائج، هذا فضلا عما تتطلبه أعمال الرقابة المالية من تفرغ و تخصص، لذلك

[1] محمود عوف الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سبق ذكره ، ص: 52 .
[2] عبد السلام أبو قحف (2002) ، أساسيات تنظيم الإدارة، دار الجديد الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، ص: 482 .

تنشئ المجالس النيابية أجهزة خارجية تابعة لها تتسم بالتخصص والإستقرار ومستقلة عن السلطة التنفيذية، لتقوم هذه الأجهزة بالرقابة المالية لصالح السلطة التشريعية وهذه الأجهزة تتخذ أحد الشكلين: الأول في شكل إدارات حكومية والثاني في شكل محاكم قضائية .

- **الشكل الأول :** يشبه الإدارات الحكومية غير أنه يتميز بالحصانة والإستقلال عنها ويتبع عادة أسلوب الرقابة بعد الصرف، وهذا النوع هو السائد في الدول الأنجلوسكسونية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا، ونذكرها كالأتي :

في الولايات المتحدة الأمريكية يقوم الكونجرس بمباشرة رقابته المالية عن طريق المكتب العام للمحاسبات ، وهو هيئة مستقلة عن الجهاز التنفيذي يرأسها المحاسب العام للولايات المتحدة الأمريكية ويعين بموجب قرار من رئيس الجمهورية بناء على توصية وموافقة مجلس الشيوخ ولمدة 15 عاما، يعتبر أحد أجهزة السلطة التشريعية والغرض من إنشائه هو مساعدة مجلس النواب ولجانه وأعضائه، حتى يمكنهم من القيام بمهامهم التشريعية والرقابية على المال العام .

في إنجلترا يقوم بالرقابة المالية مصلحة المحاسبة والمراجعة، وعدل إسمها منذ عام 1983م إلى مكتب المراجعة الوطني، ويرأسه موظف كبير يسمى المحاسب والمراجع العام، وهذا المكتب يتبع السلطة التشريعية أي مجلس العموم البريطاني ويعد المحاسب والمراجع العام موظف تابع لمجلس العموم، ويقوم بعملية الرقابة نيابة عن مجلس العموم، ويقدم تقارير من أجل مناقشتها من طرف سلطة الرقابة والمتابعة على أعمال مكتب المراجعة الوطني .

- **الشكل الثاني :** يأخذ شكل المحاكم القضائية وتتمتع بالإستقلال الكامل ويكون لأحكامها قوة تنفيذية شأنها في ذلك شأن المحاكم العادية وهذا النوع هو السائد في الدول الأوروبية ويقوم عادة بالرقابة السابقة كما في إيطاليا، وإن إهتمت بعض هذه الهيئات القضائية المحاسبية أيضا بالرقابة المالية اللاحقة كما في بلجيكا وأيضا في محكمة المحاسبة الفيدرالية الألمانية التي تهتم بالرقابة المالية والإقتصادية، وفي فرنسا يقوم بالرقابة المالية هيئة قضائية تسمى محكمة المحاسبة ، وهي تتمتع بالإستقلال الكامل عن السلطة التنفيذية وبالمزايا المكفولة للسلطة القضائية، ويرتكز النظام الفرنسي على المراجعة بعد الصرف فالمحكمة تقوم بفحص حسابات الإيرادات والنفقات وتقر أو لا تقر صحتها .[1]

2. رقابة السلطة التنفيذية :

أوضحنا سابقا أنه سواء في مجموعة الدول الأنجلوسكسونية أو اللاتينية فإن السلطة التشريعية تباشر رقابة سابقة على الصرف بمناقشة إعتمادات الموازنة العامة للدولة كما تقوم لجانها وأجهزتها المتخصصة

[1] عبد القادر موفق (2009) ، الرقابة المالية من منظور الإقتصاد الإسلامي والإقتصاديات المعاصرة، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، العدد 5، جوان، ص : 17 .

بالرقابة اللاحقة وإن كانت هذه السلطات الرقابية تهتم بالكيفية التي تم بها تحصيل الإيرادات وأوجه إنفاقها إلا أنها تعتبر رقابة تاريخية قد يستفاد من نتائجها في الفترة المقبلة، وتحديد المسؤولية عندما يكون إهمال أو ضياع في الأموال العامة إلا أن هذه الرقابة التشريعية لا تمتد إلى رقابة دائمة أثناء تنفيذ الموازنة العامة، ولا يمكن أن تمتد إلى ذلك وإلا كانت قيد على حرية وتصرفات السلطة القائمة بالتنفيذ مما يعرقل سير المشروعات ولذا كان من الضروري وجود رقابة مستمرة أثناء تنفيذ العمليات المالية، وهذا ما تقوم به السلطة التنفيذية على نحو أكثر دقة وتفصيلاً .

والسلطة التنفيذية مسؤولة أمام المجالس التشريعية عن تنفيذ السياسة المالية للدولة كما وافقت عليها السلطة التشريعية وتكون رقابة السلطة التنفيذية على المستوى القومي، تزداد أهميتها كلما إزداد حجم القطاع العام لما لذلك من آثار على الإقتصاد القومي .

وقد تتشابه أو تتباين أجهزة السلطة التنفيذية التي تقوم بدور الرقابة المالية في الدول الرأسمالية وتتدرج من مجلس الوزراء والوزراء المختصين ووزراء الخزانة والمالية والإقتصاد ثم رؤساء المصالح والمؤسسات العامة والوحدات، فإدارات المتابعة والمراجعة والتفتيش والحسابات، كل هؤلاء يقومون بمراقبة تنفيذ الميزانية مراقبة يومية على مستوى معين فيقومون بمراقبة دقيقة وتفصيلية "رقابة مستندية ورقابة على الأداء " .[1]

المطلب الثالث: الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإشتراكي .

قبل التطرق إلى الرقابة المالية يجب أن نعرج على النظام الإشتراكي في محطات وجيزة ثم نتكلم عن الرقابة في هذا النظام :

أولا: فلسفة النظام الإشتراكي ومفهوم الرقابة فيه .

لا تعد وظيفة الدولة في النظم الإشتراكية مقتصرة على التوجيه والإشراف والرقابة على المشروعات ذات النفع العام بالإضافة إلى وظائفها التقليدية بل تدخلت الدول في ميادين عديدة، فالإشتراكية وإن تعددت أنظمتها ومفاهيمها تتفق جميعا في نقطة معينة هي الحد من الملكية الخاصة التي تعتبرها منبعا لعدم المساواة والظلم الإجتماعي واللجوء إلى ملكية جماعية لوسائل الإنتاج وإدارتها ديمقراطية وتوجيهها للإنتاج الإشباع حاجات المجتمع وتحقيق المساواة وعدالة توزيع الدخل .

فإن العامل الأساسي الذي يميز بين أشكال النظم الإقتصادية المختلفة هو الوزن النسبي والدور الذي يقوم به كل من الإقتصاد العام والإقتصاد الخاص في إدارة الإقتصاد القومي. أي درجة تملك الدولة وسيطرتها على موارد المجتمع ودور الملكية الخاصة فيه، فيحدد الإقتصاديون الماليون مفهوم الحجم النسبي للقطاع العام على أساس نسبة ما تنتجه مشروعات تملكها وتديرها الدولة إلى الناتج القومي، وبذلك فإن الحجم النسبي للقطاع العام يتحدد على أساس الأهمية النسبية للمشروعات الإنتاجية المملوكة للدولة والتي تقوم بإدارتها، وبالإضافة إلى هذا

[1] عبد القادر موفق ، مرجع سبق ذكره ، ص : 18 .

الأساس العام الفاصل في تحديد شكل النظام توجد عوامل ثانوية أخرى تساعد على تحديد شكل النظام الإقتصادي وهي سيادة المستهلك وحرية إختيار الوظائف ونظام تحديد الأجور، ومعدل التراكم الرأسمالي، ويمكن القول أن الدولة الإشتراكية هي التي تكون فيها هذه العوامل ذات صبغة عامة.

فنجد في الإتحاد السوفياتي سابقا إقتصاد إشتراكي تكون فيه وسائل الإنتاج ملكا للدولة ويتكون من قطاعين :

القطاع الحكومي والقطاع التعاوني، أي أن الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج تتخذ شكلين هما، الشكل الأول ملكية الدولة وتكون الأموال مملوكة لجميع قوى الشعب من فلاحين وعمال، والشكل الثاني ملكية الجمعيات التعاونية و "الكلخوز" حيث يكون صغار ومتوسطي الفلاحين وأصحاب الحرف جمعيات تعاونية للإنتاج الزراعي.

ويمكن أن نذكر أهم سمات المذهب الإشتراكي في النقاط التالية :

- المصلحة الجماعية في المقام الأول ؛
- الملكية الخاصة لعوامل الإنتاج أداة إستغلالية لا يعترف بما كمبدأ ومآلها الزوال، وإن سمح بها في بعض الدول التي تطبق النظام الإشتراكي فإن ذلك يعد ظاهرة مرحلية ؛
- الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج ؛
- إدارة الدولة للجهاز الإقتصادي، ومن ثم تأتي آراء السياسيين في المرتبة الأولى كضرورة لحل المشكلة الإقتصادية الصالح الجماهير ؛
- تخطيط الإنتاج والإستثمار تخطيط شاملا ومركزية وتوزيعه على مختلف القطاعات والمنظمات .[1]

ثانيا : أجهزة الرقابة المالية في الإتحاد السوفياتي سابقا .

سنقسم الأجهزة الرقابية ومؤسساتها إلى الرقابة التي تباشرها السلطة التنفيذية ورقابة اللجان النقابية ورقابة الحزب ورقابة محكمة المحاسبة .

1. **رقابة السلطة التنفيذية :** وهي تشمل الأجهزة الرقابية الآتية :

- **رقابة الجهاز المركزي للتخطيط :**

لا يقف دور الجهاز المركزي للتخطيط على وضع خطة موحدة شاملة للإقتصاد القومي بل يمتد إلى متابعة تنفيذ الخطة بواسطة أقسامة المختصة بالرقابة والممتدة سواء في الجمهوريات والأقاليم والمدن والقرى في الوحدة الإنتاجية الصغرى كالمصنع أو المزرعة أو الوزارة المختصة، والرقابة هنا ليست رقابة أداء فحسب كما يبدو في الوهلة الأولى ولكنها كذلك وسيلة الوقوف على أحسن السبل لتحسين الخطة وتسهيل التنفيذ .

[1] عبد القادر موفق، مرجع سبق ذكره ، ص: 19 .
* الكلخوز: هي جمعيات تعاونية حرفية ونسقت ملكيتهم على أساس تعاوني

- **رقابة الجهاز المصرفي :**

يعتبر الجهاز المصرفي في روسيا من أهم أجهزة الرقابة على تنفيذ الخطة، فيتحتم على كل وحدة أن تفتح حساب لها لدى فروع بنك الدولة على أن تتم جميع العمليات عن طريق هذا الحساب ولا تحصل الوحدات على أي إئتمان خارج بنك الدولة ولا يسمح للوحدات و المؤسسات بالتعامل فيما بينها إلا عن طريقه، وذلك من شأنه أن يهيئ للبنك مراقبة تنفيذ الخطة المالية لتحقيق التوازن بين التدفقات السلعية والتدفقات النقدية ويتحقق التوفيق بين حجم الإنتاج وحجم الإئتمان بالرقابة على التدفقات النقدية بحيث لا تكون أسرع في تداولها عن تداول السلع، والرقابة على إستخدامات هذه التدفقات لكي تعكس ما حددته .[1]

فالجهاز المصرفي في الإتحاد السوفيتي يراقب عن كثب نشاط الوحدات الإقتصادية فإذا نقصت الإيرادات عن المصروفات مثلا فعلى البنك أن يلفت أنظار المسؤولين إلى ذلك، وهذه الرقابة المالية تمتد إلى كافة أوجه نشاط الوحدة فتشمل مقارنة مدى ما تنفقه الوحدة بمدى ما تنتجه، ومقارنة ما يدفع من الأجور مع العمل المنجز ومدى العمل على خفض النفقات وإستخدام الطاقات الإنتاجية ومدى إحترام المشروع لإنتاج السلع اللازمة للجمهور .

فالجهاز المصرفي في الإتحاد السوفيتي يقوم بدور هام في الرقابة المالية ويعتبر دوره متمما لوضع الخطة وتنفيذها هذا فضلا عن أن هذا النوع من الرقابة المالية ينبثق عنه ألوان أخرى من الرقابات الإقتصادية غير المباشرة كالرقابة على الإئتمان والأجور والإستثمار .[2]

- **لجنة الرقابة السوفيتية :**

تعتبر إحدى اللجان المتفرعة عن مجلس الوزراء وتتكون من موظفين مختصين على درجة عالية من الكفاءة ويدخل رئيسها عضو في مجلس الوزراء وهكذا يكسبها مكانة سامية ويمنحها مراكز تكوين فيه قادرة على القيام بوظيفتها الرقابية فهي تقوم بالتفتيش والأعضائها حق الفحص والإطلاع على الحسابات كما لهم سلطة التحري والإستفسار بهدف مراقبة تنفيذ القوانين واللوائح المالية وطرق التصرف في الأموال العامة .

- **رقابة الوزارات :**

تقوم كل وزارة من الوزارات بالرقابة على أعمال ما يتبعها من وحدات بالإضافة إلى ما تقوم به الوزارات من رقابة تقوم وزارة المالية عن طريق مكاتبها الإقليمية بمراجعة حسابات المشروعات والبحث عن أسباب إنخفاض الأرباح الفعلية عن المقدرة وأسباب مخالفة القواعد الموضوعية، هذا بالإضافة إلى رقابة الإدارات المسؤولة عن الوحدات ورؤساء حساباتها كما أنه يوجد في المؤسسات التعاونية بصفة خاصة لجنة للرقابة والتفتيش .

[1] عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مرجع سبق ذكره، ص: 43 .
[2] عبد القادر موفق، مرجع سبق ذكره ، ص: 21 .

2. **رقابة الحزب :**

تعتبر لجان الحزب في المشروعات والمؤسسات العامة وكذلك لجانه على المستوى الإقليمي أجهزة رقابية فهي تناقش الخطة العامة وتراقب تنفيذها فالحزب يباشر رقابة فعالة على نشاط المشروعات العامة والهيئات المختلفة التي يتكون منها جهاز الدولة عن طريق أعضائه الذين ينبثقون في هذه الأماكن ويقدمون تقاريرهم للجان الحزب الذين ينتمون إليها .

3. **رقابة اللجان النقابية (الشعبية) :**

وهذه اللجان تناقش الخطة في مواقعها المختلفة حيث يجب أن تقدمها إدارة الوحدة إليها لتبدي ملاحظاتها بشأنها وهي تتابع تنفيذ الخطة، وتعقد هذه اللجان مؤتمرات شهرية لمناقشة سياسة التصنيع ومدى ما تقدمه الوحدة من خدمات ومدى التزامها بالخطة الموضوعة وتبين الأخطاء التي إرتكبت وتقترح وسائل العلاج لمنع تكرار هذه الأخطاء مستقبلاً .

4. **محكمة المحاسبة لروسيا الفيدرالية :**

أنشأ البرلمان الروسي الفيدرالي محكمة المحاسبة لروسيا الفيدرالية، وتعتبر الجهاز الأعلى للرقابة الحكومية على المال العام وتحددت سلطاتها بموجب الدستور الفيدرالي وتتحدد أهدافها وإجراءات عملها بموجب قانون فيدرالي خاص .[1]

المبحث الثالث: مراحل وأساليب تنفيذ الرقابة المالية .

تستخدم الرقابة المالية عدة وسائل وأدوات وأساليب تعتبر أدوات أساسية للعمل الرقابي، وهذا كي ينجح نظام الرقابة المالية في بلوغ الأهداف التي يرمي لها وفي مقدمتها قياس الأداء الفعلي ونتائجه وسوف تتم الإشارة بإيجاز إلى تلك الأساليب والمراحل مع التعرف على كيفية تطبيقها وإستخدامها في العملية الرقابية .

المطلب الأول: مراحل عملية الرقابة المالية .

تمر عملية الرقابة المالية بأربعة مراحل أساسية هي :

1. **مرحلة الإعداد :**

قبل القيام بعملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل الذي سوف يقوم بعملية الرقابة المالية وتعد هذه المرحلة من المراحل الهامة لان إختبار أفراد العمل الأكفاء سوف ينعكس بصورة جيدة على باقي المراحل .

لذلك على المراقب المالي أن يتمتع بعدد من الخصائص منها :

- قدرة المراقب المالي على توفير معلومات دقيقة عن أوجه نشاط المؤسسة المالي ؛
- الإلمام بأوجه نشاط المؤسسة الخاضعة للرقابة ؛
- قدرة المراقب المالي على الإتصال مع جميع إدارات المؤسسة ؛

[1] عبد القادر موفق ، مرجع سبق ذكره ، ص : 21 – 22 .

- إكتساب ثقة الآخرين الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل مهمته في الرقابة وذلك من خلال تقديم المساعدة ؛
- القدرة على تحليل البيانات المتوفرة وتحويلها إلى معلومات ذات فائدة ؛
- أن يتسم بالموضوعية والمرونة ويبتعد عن التحيز .

2. **مرحلة جمع البيانات :**

في هذه المرحلة يقوم فريق عمل الرقابة المالية بجمع البيانات المالية من مصدرها سواء كانت محفوظة في السجلات المحاسبية أو أجهزة الحواسيب واستخراج هذه البيانات وجدولتها للقيام بالعملية التي تليها .

3. **مرحلة الفحص :**

يقوم المراقب المالي في هذه المرحلة بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط له وهنا يستعين المراقب المالي بأدوات الرقابة المالية وهي :

- **الموازنات التخطيطية :** وتعتبر من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة وهي عبارة عن خطة شاملة لجميع عمليات المؤسسة خلال مدة زمنية معينة فهي تحتوي على معايير من أجل مقارنة الإنجاز الفعلي وقياس الأداء .[1]
- **التحليل المالي:** يعتبر الخطوة الأساسية في الرقابة المالية لأن هذه العملية تتضمن مقارنة الخطط الموضوعة ومستوى تنفيذها، والمقارنة بين الفترات الزمنية المختلفة وبين المؤسسات المتماثلة .
  - ❖ تحليل القوائم المالية : ذلك من خلال الميزانية العامة وحساب الدخل ؛
  - ❖ التحليل عن طريق النسب المالية المختلفة : مثل نسب السيولة والربحية والعائد على الإستثمار .

4. **التقارير المالية :**

بعد الإنتهاء من العمليات السابقة يأتي دور رئيس فريق عمل الرقابة الإعداد التقرير المالي للمدير ليصبح على علم بكل العمليات المالية أثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الإنتهاء منها .

وهذه التقارير يجب أن تكون مختصرة وذلك من خلال عرضها على شكل رسوم بيانية أو أشكال أخرى تظهر مدى التغيرات المالية التي تحدث في المؤسسة وتعرض أسباب المشاكل المالية .[2]

مراحل عملية الرقابة المالية

الشكل 3 : من إعداد الطلبان بالإعتماد على ماسبق

[1] سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 80 .
[2] نفس المرجع السابق ، ص : 81 .

المطلب الثاني: أساليب تنفيذ الرقابة المالية .

لقد ذهبت قوانين وأنظمة أغلب الدول إلى تحديد معين لتنفيذ الرقابة المالية كالأتي :

أولا: الرقابة الشاملة :

وفقا لهذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاصة للرقابة وتعتبر من أفضل الطرق وتتكون ما يلي :

- قياس الربح والخسارة للمشروع ؛
- التحليل المالي ؛
- التدقيق الداخلي والخارجي .

ثانيا: الرقابة الانتقائية :

وفقا لهذا الأسلوب يتم إختيار عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها وفحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة.

ويمكن إستخدام أسلوب الرقابة الانتقائية بطرق متعددة منها :

1. **العينة العشوائية :** حيث يتم إختيار عينة أو عينات معينة من المعاملات المالية بطريقة عشوائية وإخضاعها للرقابة دون الحاجة إلى إخضاع جميع المعاملات المالية في الوحدة الإدارية، ويتبع مثل هذا الأسلوب في المؤسسات والإدارات والشركات التي فيها أعمال مالية ضخمة أو متعددة.[1]
2. **العينة الإحصائية :** وفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم الجهة الخاضعة للرقابة على طبقات متشابكة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع ثم يتم إختيار عينة من كل طبقة على حدى .
3. **العينة العنقودية :** حيث يتم إختيار عينة معينة، ويمتد هذا الإختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم إختيارها بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة أو ذات صلة بموضوع العينة المختارة والجدير بالذكر أن لكل أسلوب من أساليب تنفيذ الرقابة المالية عيوبا معينة، فأسلوب الرقابة الشاملة من الصعب تطبيقه في الدول الحديثة بسبب كثرة المعاملات المالية أو الرقابية الإنتقالية فغياب عليه عدم الدقة والموضوعية في النتائج لأنها تتم بشكل إنتقائي عشوائي غير معبر عن الأرقام الحقيقية.

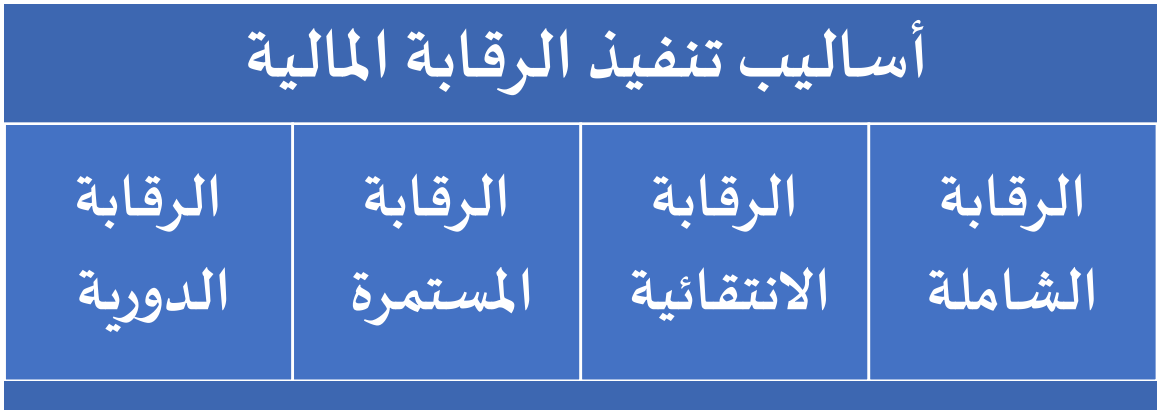
ثالثا : الرقابة المستمرة :

يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الإدارة، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام .

[1] الصباح عبد الرحمان (1998) ، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير والتقييم الصحيح، دار زهران، عمان، الأردن، ص : 150 .

رابعا: الرقابة الدورية :

وتتم الرقابة على فترات دورية خلال السنة، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعة دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة، أو في حالة الجرد والعد في فترات تحددها الإدارة، أو جهة الرقابة أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي .[1]



الشكل 4 : من إعداد الطلبان بالإعتماد على ماسبق

المطلب الثالث: وسائل الرقابة المالية .

توجد وسائل عامة للرقابة المالية تعتبر أدوات أساسية للعمل الرقابي وهذه الوسائل لا تختلف في مضمونها في الرقابة على وحدات الجهاز الإداري للدولة أو وحدات القطاع العام، ولكن قد تستخدم وسيلة أو أكثر في وحدة من الوحدات ولا تستخدم في الوحدة الأخرى وقد تختلف الوسائل المستخدمة في الرقابة على الوحدة ذاتها بين عام وآخر وذلك تبعا النظام العمل وحجم الوحدات وطبيعة نشاطها.

وقد إهتمت الدول كثيرا بأساليب تنفيذ العملية الرقابية لحماية المال العام وصيانة مواردها وقد نظمت لذلك المؤتمرات الدولية لتطوير أساليب وإجراءات المراجعة الهادفة لتحقق الرقابة أهدافها بأفضل الطرق وبأقل التكاليف .[2]

وفيما يلي نعرض أساليب الرقابة المالية المتبعة من طرف الأجهزة الرقابية وهي كالتالي :

أولا : الملاحظة والمشاهدة .

تستخدم هذه الوسيلة الرقابية في أغلب الأحيان عن طريق مراقبة الوحدات وملاحظتها أثناء القيام بالعمل ويتم هذا عادة بواسطة الرؤساء والمشرفين في المستويات الإدارية المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعها وللوقوف على طريقة أداء الأعمال ومراجعة النتائج المحققة، وهذه الرقابة الدائمة والمستمرة متاحة

[1] الصباح عبد الرحمان، نفس المرجع السابق، ص: 151 .
[2] سهاد عبد الحمال عبد الكريم (2016)، الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي، محلة الرافدين للحقوق، المجلد 14، العدد 51، ص: 249.

لنظم الرقابة الداخلية وهي بطبيعتها غير متاحة للأجهزة الرقابية الخارجية المتخصصة والتي لا يتوفر لها عادة إمكانية الرقابة الفورية عن طرق الملاحظة والمشاهدة .

ثانيا : المراجعة والفحص والتفتيش .

المراجعة والفحص وسيلة واحدة تعني فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بحيث يستطيع المراجع الإقتناع بسلامة المركز المالي وصحة حسابات النتيجة أو عدم سلامتها، فهو أسلوب للوصول إلى درجة معينة من الثقة له إجراءات وقواعد معينة.

وتتم عملية المراجعة والفحص بواسطة مدقق فردا كان أو جهازا لم يشترك في العمليات التنفيذية، فيقوم بهذا مراقب الحسابات الخارجي وأجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة، وقد يباشر هذا العمل الرقابي بأساليب عديدة ومتنوعة منها :

- **المراجعة الإختيارية :** تتم بأخذ عينة من مجموعة المستندات والعمليات المالية للوحدة محل المراجعة .
- **المراجعة المستمرة :** وعن طريق هذه الوسيلة يتم الفحص والمراجعة بصفة مستمرة للمستندات والقيود المحاسبية التي تثبت بدفاتر الوحدة طوال العام .
- **مراجعة دورية :** وهذا النوع يتم على فترات دورية خلال السنة، كما يتم في حالة جرد المخازن في فترات تحددها الإدارة أو يحددها المراقب الخارجي، كما قد تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة الرقابتها .
- **مراجعة نهائية :** ونقصد بها المراجعة والفحص الذي يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدة، للوقوف على حقيقة هذه القوائم المالية والحسابات الختامية وبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع .
- **مراجعة شاملة :** وهذا الأسلوب يعني إجراء فحص منظم ومتكامل بين أنواع الرقابة مع بعضها البعض في نظام واحد متناسق فيتضمن الرقابة المحاسبية والإقتصادية .[1]

وقد يكون التفتيش أحد وسائل الرقابة والتفتيش يعني التحري للوقوف على حقيقة الشيء محل التفتيش فهناك التفتيش المالي الذي يعني فحص الدفاتر والمستندات للتأكد من سلامتها ومطابقتها للوائح والتعليمات المالية، وقد يستخدم تعبير التفتيش كمرادف لمعنى الفحص من الناحية المالية، وقد يتم التفتيش بعدة أشكال فقد يكون التفتيش مفاجئ على الوحدات للتأكد من سلامة تصرفاتها .

ثالثا : الحو افزوالجزاءات .

تقرير الحوافز للجهود الممتازة للعامل الكفء وتوقيع الجزاءات على العامل المخالف والمهمل يعتبر أسلوب غير مباشر من أساليب الرقابة يساعدها على تحقيق أهدافها دون وجود رقيب أو مشرف، فترقب الحوافز

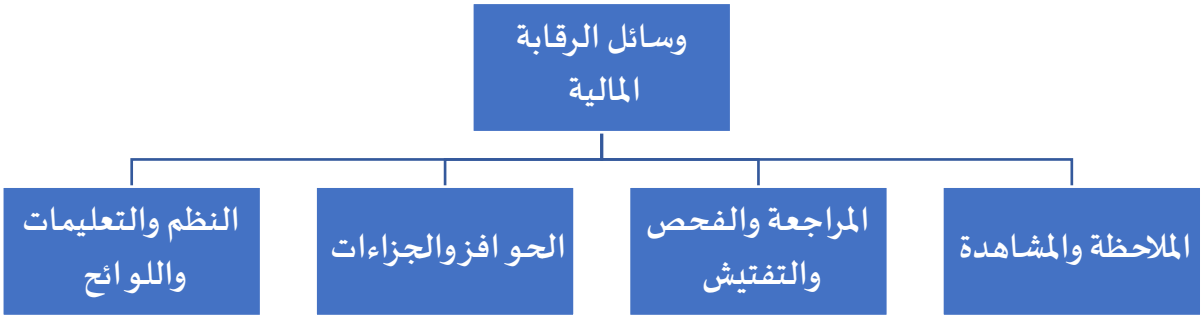
[1] سهاد عبد الجمال عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص: 249 – 250 .

والخوف من خفضها أو إنقطاعها فضلا عما قد يوقع من جزاء بالخصم من الراتب أو التأخير في إستحقاق العلاوات والترقيات كل هذا يدفع العامل قتليا دون مراقب إلى تحقيق ما تهدف إليه العملية الرقابية فيتجنب الوقوع في المخالفات ويحاول دائما رفع معدلات الأداء فإن وجود نظام كفء النواب والعقاب يطبق تطبيقة سليمة سيؤدي ولا شك إلى زيادة الإنتاج والمحافظة على المال العام وصيانته .

رابعا : النظم والتعليمات واللو ائح .

من أهم وسائل الرقابة النظم والقواعد المالية التي تحددها القوانين واللوائح والتعليمات المعتمدة، وهي من أهم الأدوات التي تقوم عليها عملية الرقابة حيث يتعين الإلتزام بما ويعتبر الخروج عليها مخالفة مالية تستوجب المساءلة فإن عدم الإلتزام بما قد يؤدي إلى إضاعة المال العام وعدم تنميته وعدم تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة.

وتعتبر من أولى الأدوات وأهمها، فلا تقوم الرقابة إلا بوجود نصوص صارمة كضبط قواعدها وكيفيتها وشروطها .[1]



الشكل 5 : من إعداد الطلبان بالإعتماد على ماسبق

[1] نفس المرجع ، ص : 251 .

خلاصة .

من خلال ما تم عرضه حول مفهوم الرقابة المالية وما تتضمنه من أنواع وأهداف وأساليب يمكن القول بأنها عملية أساسية في المؤسسة، فهي تكفل سير الأعمال بصورة منظمة ومستمرة كما أنها تكفل تقييم الأداء وتقويم الإنحراف وتصحيح الأخطاء ومعالجة أوجه النقص والإهمال وهي تساعد على إكتشاف الكفاءات الإنتاجية في أقصر وقت وبأقل تكلفة وهي وسيلة لضمان إحترام القوانين والأنظمة، الأمر الذي يكفل دعم الإدارة وتقويمها ومنع تفككها أو إنهيارها لذلك نجد بأن عملية الرقابة المالية تعتمد على العديد من الآليات والأساليب من أجل ضمان متابعة ومراقبة إنجازات المؤسسة والتحكم الجيد في أدائها .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية للمؤسسة الاقتصادية العمومية (GAO (UAB MOSTAGANEM

تمهيد :

لقد أبرزت الفضائح المالية و دعاوى الاحتيال المالي التي حدثت في السنوات الماضية ضعف الرقابة المالية في العديد من الشركات و المؤسسات حذا بنا إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي ودوره في منظمات الأعمال الحديثة. وقد عزا الكثير من الباحثين هذا الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية إلي عدم اعتماد هذه المؤسسات بشكل كاف علي وظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطائها الأهمية لدور هذه الوظيفة كأداة ضمن ما تسعي إليه لتفعيل النظم الرقابية . و هذا تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المؤسسات الاقتصادية اليوم نظرا للتوسع الكبير في حجم الأعمال. و التطورات الكبيرة التي حدثت في المجالات المالية و الإدارية. وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية و بالتالي عدم قدرة و تفرغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية و التدقيقية المنوط بها.

وعليه قد قسم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسين كالتالي :

المبحث الأول : التعريف مؤسسة محل التربص .

المبحث الثاني: مرافقة تطبيقية لمهمة التدقيق الخاصة بثلاثي الأول 2022 .

المبحث الأول : التعريف مؤسسة محل التربص

المطلب الأول : تعريف بالمؤسسة عينة التربص .

خلال مدة تربصنا بالمكتب كان لنا الشرف مرافقة المدقق الداخلي في مهمة لديوان تربية الدواجن و الأنعام وحدة مستغانم وذلك بعد تلقينا لكل المعلومات المتعلقة بالمهمة و كيفية تنفيذها حيث كانت المؤسسة محل التربص كالآتي.

نشأة المؤسسة و تطورها :

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات ألاثني والثلاثين المورثة عن المعهد الاستعماري الموزعة عبر الوطن.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الأسبانية « makala » ورممت من طرف الديوان القومي الأغذية الأنعام ب 1969/04/04 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي الأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قرب 7000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت ب ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث ORAVIO و OREV و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار و إفلاس فقررتONAB دمجهم ليصبحوا شركة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80 % و الشركات الأخرى ساهمت ب 20% من رأس المال وهذا كله كان بتاريخ ماي 1998 و حولت :

ORAVIOإلى GA0 تقع في ناحية الغرب.

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق.

ORA حولت إلى GACوتقع هذه الاخري في الوسط.

كل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية (الشركة القابضة ONAB)

الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO - ORAVIO و الذي أنشأ ب 19/ 01/ 1998 برأس مال قدره ب 7000.000.000 دج و ارتفع إلى 703.000.000.000 دج مقرها مستغانم و توظف حاليا 144 عامل.

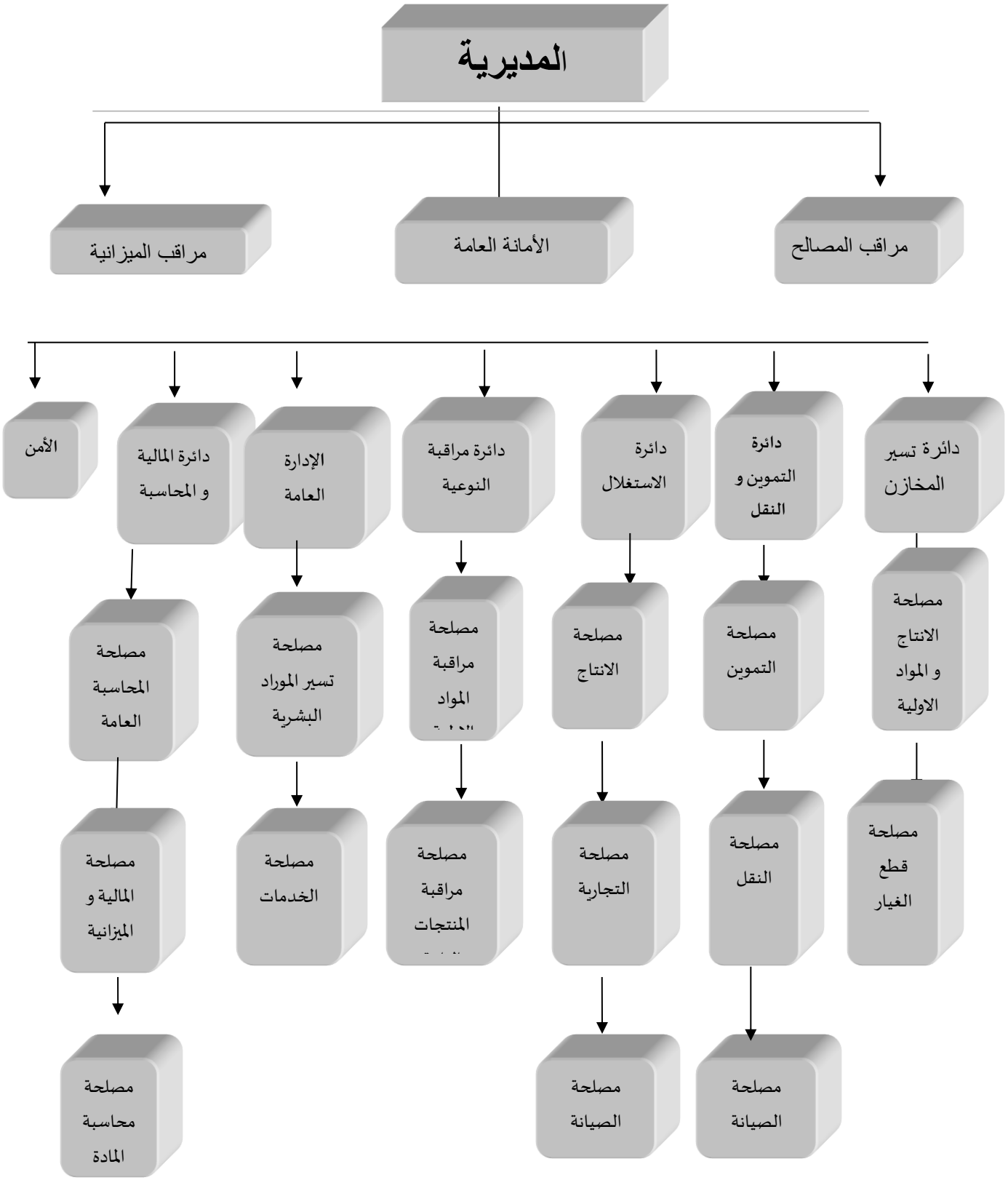
يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج و البيع و المديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر مستغانم ، و تعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولية و المتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتوج معين أو تغيره و هي مسؤولية عن سير الوحدة محل الدراسة و معالجة أي طارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة.

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب و تضم سبع وحدات فرعية:وهران،مستغانم،تلمسان، سيدي بلعباس،تيارت،بشار،البيض و ستة مراكز التربية الدواجن بشكل شركات و التعامل يكون مع بعضها البعض وهذا السد حاجاتها الضرورية و التبادل المشترك للمواد الأولية.

المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

تعريف التنظيم: تعني كلمة التنظيم التجديد و هو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

- **المدير العام و المساعدون** : مهامهم وضع الأهداف و السياسات.
- **رؤساء الإدارة و المصالح** : وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بانجاز الأهداف والسياسات المسطرة.
- **الهيكل التنظيمي** : هو مخطط يمثل مجموعة هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح كما أنه وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة و يبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح و الأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة و يمتاز بسرعة التنفيذ و بالبساطة والسهولة .
- **الهيكل الخاص بالوحدة**: تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح و مراقب الميزانية و أمانة المدير و تتكون هذه الأخيرة إلى ستة دوائر و تتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الأتي.


المديرية
مراقب المصالح
الأمانة العامة
مراقب الميزانية
دائرة تسير المخازن
دائرة التموين و النقل
دائرة الاستغلال
دائرة مراقبة النوعية
الإدارة العامة
دائرة المالية و المحاسبة
الأمن
مصلحة الانتاج و المواد الاولية
مصلحة التموين
مصلحة الانتاج
مصلحة مراقبة المواد
مصلحة تسير الموراد البشرية
مصلحة المحاسبة العامة
مصلحة قطع الغيار
مصلحة النقل
مصلحة التجارية
مصلحة مراقبة المنتجات
مصلحة الخدمات
مصلحة المالية و الميزانية
مصلحة الصيانة
مصلحة الصيانة
مصلحة محاسبة المادة

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة مستغانم يتضح أن الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام.

إن حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب أعمالهم و ذلك ما يظهره الجدول الموالي :

الجدول رقم 1 : عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم

البيان	عدد العمال	النسبة%
الإدارة	28	43
الأمن	16	25
عمال الإنتاج	21	32
المجموع	65	100

المصدر: وثائق المؤسسة

التعليق:

نلاحظ أن أغلبية المقدرة ب 43% من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 25% يمثلون الأمن في حين أن عمال الإنتاج نسبتهم قدرت ب 32 % فقط، وما يمكن ملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة إنتاجية.

الدراسة النظرية للدو ائر :

أولا: دائرة تسيير المخازن تحتوي على مصلحتين هما :

1. **مصلحة الإنتاج التام والمواد الأولية**

- **مخازن المواد الأولية** : تخزن في هذه الأخيرة جميع المواد التي تم شراءها من طرف المؤسسة مثل : الذري ، القمح ، الصوجا ... الخ وعند اقتراب نفاذ هذه المواد تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة وتقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة و فيما يلي الجدول الذي يبين أهم معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستوردهما المؤسسة.

الجدول رقم 2 : معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستوردهما المؤسسة.

المادة الأولية	قيمة المخزون أول السنة (دج)	القيمة السنوية للمدخلات (دج)	القيمة السنوية للمخرجات (دج)	قيمة مخزون أخر السنة (دج)
الذرى	**1187784,06**	**237610172,39**	**238601714,36**	**196242**
الصوجا	**625237,31**	**128164114,18**	**127856159,4**	**933192**

المصدر: وثائق المؤسسة

ملاحظة : لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن1000 طن من الذري و7000 طن من الصوجا.

- **مخازن المواد التامة:** تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في الأغذية الدواجن والأبقار وتقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات تامة الصنع بناء على طلب من المصلحة التجارية وهذا مع إعداد وصل الخروج وتسلم نسخة منه لكل من مصلحة المحاسبة العامة ومحاسبة المواد ومصلحة التوزيع ومصلحة التخزين .

2. **مصلحة قطع الغيار:** تقوم هذه المصلحة بتخزين قطع الغيار بمستحقات المؤسسة وعند الحاجة إليها ترسل إذن طلب إلى المصلحة التجارية.

ثانيا: دائرة التموين والنقل : و تتفرع إلى ثلاث مصالح :

1. **مصلحة التموين:** ويقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها فيحرر طلب من ورئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة حيث يكون مقيدا هذا الطلب بالكمية والنوعية اللازمة من المادة المراد شرائها.
2. **مصلحة النقل:** تتكلف هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك ونقل المادة الأولية من الموردين.
3. **مصلحة الصيانة:** درها صيانة وسائل النقل والموافقة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة.

ثالثا: دائرة الاستغلال: تتكون من ثلاث مصالح وكل مصلحة مرتبطة بالأخرى :

1. **مصلحة الإنتاج:** تصنع في هذه المصلحة أغذية الأنغام والدواجن حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن .

ملاحظة : في حالة وجود نقص في المادة الأولية تقوم المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن تعلن عن نقصها لتلبي هذه المصلحة الأخيرة طلبها و تسدد حاجاتها بشرائها للمادة الأولية.

2. **المصلحة التجارية :** وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن الطلب وتسلمه وصل السحب حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج ويتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون والنوع المراد شرائه ع الكمية و النوعية.

ثم بعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فتشمله هذه الأخيرة وصل تسليم وادن لإخراج المشتريات التي قام بشرائها ثم يعود الزبون إلى مصلحة التجارية ليتسلمها وصل الإخراج وتعطيه بدورها الفاتورة شرط أن تكون فيها كل المعلومات الخاصة بالمنتوج المشتري وتقدم منها نسخة إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها.

3. **مصلحة الصيانة :** يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج والمحركات الكهربائية. تقوم هذه المصلحة برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبية تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار وتكلفة اليد العاملة ومصاريف إدخال تغيرات على الآلات...

رابعا : دائرة مر اقبة النوعية : مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الداخلة للمؤسسة والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها.

خامسا : الإدارة العامة : تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية وعلى مصالحتين هما : تسيير الموارد البشرية ومصلحة الخدمات أما وظيفتها فتتمثل في تسيير ملفات المستخدمين وتحضير سجلات الأجور والعلاوات والإنذارات وملفات التقاعد والضمان الاجتماعي وكذلك دفع الاشتراكات والمنح العائلية كما نقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية المستحقة.

سادسا : دائرة المالية والمحاسبة: تتكون من ثلاث مصالح وهي :

1. **مصلحة المحاسبة العامة :** تشمل أقسام ثلاث :

- **قسم الموردين :** يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية للوحدة مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الاستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد منها يمضيها وتسجيل في اليومية الخاصة بالمشتريات ثم تسلم من هذه الوثائق نسخ إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد قيد قيمة المبالغ .
- **قسم الزبائن :** ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج وإذن الإسلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاصة بالزبون وفي أخر المطاف تسلك الطريق إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل .
- **قسم الأجرة:** تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وتراجع من طرف المحاسب ثم تسجل على قسمين هما :

2. **مصلحة المالية :** وتضم قسمين قسم خاص بالبنك و قسم خاص بالصندوق

- **قسم خاص بالبنك :** يستقبل شيكات الزبائن و تسجل في دفاتر الإيرادات و النفقات و توجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه وبعد تسجيلها في دفتر النفقات و الإيرادات و في الأخير ترسل إلى البنك يكون هناك اتصال شهري بين المصلحة و البنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة للتأكد صحة تسجيلاتها الدفترية .
- **قسم خاص بالصندوق :** لابد أن تحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المتمرنين تسديد ثمن شراء الطوابع ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها من 150 دج وجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا .

سابعاً : مصلحة مراقبة الميزانية : يقتصر عمل هذه الأخيرة حسب كلفة الشراء المواد الأولية وسعر التكلفة ومراقبة التسيير و التكاليف و تعتبر من الأدوات الرقابية بالمؤسسة .

ثامناً : مصلحة الأمن : من مهامه مراقبة المؤسسة والسهر على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي و خارجي.

المبحث الثاني: مر افقة تطبيقية لمهمة التدقيق

تزمنة فترة تربصنا بالمؤسسة مع مباشرة مسؤول التدقيق بعملية التدقيق الداخلي لكل أقسام المؤسسة و الخاصة بثلاثي الأول لسنة 2022 أين سمح لنا بمرافقته أثناء تنفيذ مهمة التدقيق التي توزعت ، حسب رزنامة زمنية محددة وكذا إشركنا في تسجيل و تدوين الملاحظات و التوصيات حيث مكنتنا هذه الدراسة على الوقف ولو بجزء بسيط على واقع حقيقة عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة قمنا من خلالها شخصيا الإشراف على تدقيق الداخلي على مستوى وحدة (UAB)

المطلب الأول: تدقيق الإدارة العامة والموارد البشرية.

أولا: الإدارة العامة والموارد البشرية :

على مستوى الإدارة العامة والموارد البشرية كان الفحص يشمل مجموعة من الدفاتر و السجلات القانونية اللازمة و المتمثلة في :

1. سجل العمال.
2. السجل الخاص بالعمال الأجانب (سجل المستخدمين الأجانب).
3. سجل خاص بحوادث العمل.
4. سجل خاص بالإنذارات.
5. سجل الرواتب (دفتر الأجور).
6. سجل العطل المدفوعة الأجر (و الذي لوحظ فيه انعدام إمضاءات بعض الأعوان المستفيدين من العطل السنوية).
7. السجل خاص بالمراقبة التقنية و التركيبات و المعدات الصناعية.
8. سجل الجرد.
9. سجل الحضور (لوحظ فيه عدم احترام أوقات العمل من طرف بعض العمال وكذلك التأخر المتكرر).
10. تكاليف المهمة.
11. منحة الصندوق.

إن المراجعات و المراقبات التي قمنا بها عن طريق عينات عشوائية لبعض الملفات الإدارية للمستخدمين سمحت لنا بالتأكد من أن ملفات المعاينة سليمة و صحيحة من جهة ، ومن جهة أخرى لاحظنا أن فحص

ملفات المتعلق بالاقتطاعات الأجور و كذالك الحسابات المتعلقة بمصاريف المهام الثلاثي الأول 2022 و كذا قوائم منح المر دودية الفرد لا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية.

ثانيا - إجراءات التسيير :

إجراءات جرد المخزونات والاستثمارات مطبقة بطريقة سليمة ولم تسجل بخصوصها أي ملاحظات أو

احترازات في غياب صدور الإجراءات المتعلقة بعملية الشراء من طرف الجميع ،فإن الوحدة تعتمد على المشتريات الجارية بواسطة الطلبية البسيطة عندما يتعلق الأمر بالمشتريات التي تقل قيمتها عن 1000.000.0دج إلى أن العملية تتم بطريقة مغايرة عندما يتعلق الأمر بقيمة المشتريات التي تكون أكبر من 1000.000.0 دج

حيث يتم إعداد دفتر الشروط بوضع تحت تصرف المكتتبين من أجل اختيار العرض أقل تكلفة

(مناقصة) عملية الشراء لا يتم تنفيذها إلا بعد مرافقة وتأشيرة القبول من طرف اللجنة المشتريات المخولة قانونيا بالوحدة أما بالنسبة بما يتعلق بجانب الاستثمار فإن تراجم مدى كفاءة المديرية العامة لمجمع تربية الدواجن الغرب عملية تسيير الوقود على مستوى الوحدة المثبتة بواسطة الإرسالية رقم

2006/GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 فيفري 2006 وعليه وبعد الفحص والمراجعة الدقيقتين فإنه لم تسجل في هذا المجال " إجراءات التسيير " أي تجاوزات أو مخالفات غير قانونية وعليه فإن إجراءات التسيير المنتجة في الوحدة تتم بطريقة سليمة وفقا للقوانين المعمول.

ثالثا: الوثائق والمستندات الداخلية :

المؤسسة تتوفر على نظام داخلي بالإضافة ثقافة جماعية من طرف المديرية العامة (GAO)مع مختلف التعليمات والتوصيات الجماعية وعليه لم تسجل أي احترازات من هذا الجانب.

أما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي فإن هذا الأخير يحتاج إلى المراجعة و إعادة النظر و ذلك بسبب خروج بعض العمال والموظفين إما على تقاعد أو خروج تطوعي وهذا تحت تأثير النشاط وقدرة الإنتاج مقارنة بالطاقات الحقيقية للوحدة.

رابعا: الممتلكات :

بالنسبة لمصلحة التوثيق فلقد سجلنا أن سجل الجرد ممسوك بطريقة سليمة ومحدثة و كذلك الأمر بالنسبة السجل الاستثمارات و بطاقات الجرد الخاصة بالمكاتب، وعملية تدوين جديدة وفق تعليمات محترمة.

خامسا :مؤونات و النقل :

1. **المؤونات :** المستندات المتعلقة بالتسيير المستعملة في هذه المصلحة مطابقة للإجراءات بقوة شديدة خاصة التعليمية رقم 96/DG/591 المؤرخة في 22 أكتوبر 1996 من طرف المديرية العامة للديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB و التي تهدف إلى عقلنة تسير المؤونات و المخزونات

ولكن قمنا بتسجيل بعض التخفيضات نلخصها على نحو التالي :

- الدفاتر الموجودة على مستوى الجهاز و المتعلقة بعملية النقل و استقبال المواد الأولية ليست معينة و ممسوكة بطريقة سيئة .

- الفوارق في أوزان الكميات المستقبلية من(CMY) بحيث هي دون معالجة الى غاية اليوم تمت فيه المراجعة و على هذا الأساس فإن الاستقبالات الخاصة ب 3 و 4 فيفري 2022 سجلت فارق سلبي ب 60 كغ لكل منها و الغير المسجلة و المصرحة في الاستلام رقم 021696 و رقم 021700.
- استقبالات الشعير تسجل فوارق في أوزانها غير مشروحة و التي يجب أن يتم تسويتها مع المورد .
- غياب ختم المديرية على بطاقات الموردين .

ملاحظة : معالجة فوارق الأوزان المسجلة عند استقبال المواد الأولية مطابقة لعقد النقل المبرم بين المؤسسة و الناقل و الذي يلزم بتعويض الفارق بمقدار مرة و نصف عن قيمته.

عندما يتعدى الفارق 60 كغ يستدعي الناقل لتسديد مبلغ الفارق .

2. **النقل :** الوحدة تحتوي على شاحنة من نوع SCANAIحجم 20 طن في حالة جيدة و التي تستعمل لنقل المنتجات التامة إلى مختلف مؤسسات تربية الدواجن وجلب المواد الأولية إلى الوحدة .

المطلب الثاني : مراجعة الموارد المادية والمالية :

أولا: تسيير المخزونات :

1. **على مستوى تسيير المخزونات :** لقد قمنا بتسجيل ما يلي :

- سجلات الخاصة بالتهوئة استقبالات المواد الأولية ليست معينة.
- سجلات متابعة تسيير المحزونات ممسوكة بطريقة سيئة.
- بعض المستندات و الوثائق لا تتوفر على أختام مسير المخزونات ، أمين المخزن و مسؤول محاسبة المواد وعليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى مسؤول المباشر من أجل تصحيح الأوضاع.

2. **على مستوى تسيير الوقود :** يتم من طرف مصلحة النقل ومصلحة قطع الغيار و هذا تطبيقا لإرسالية رقم 2006 GAO/DAL/134/المؤرخة في 12 جوان 2006 وهنا أيضا قمنا بتسجيل غياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطع الغيار.

ثانيا : التسويق :

1. **ملفات الزبائن :** إن فحص مختلف ملفات الزبائن قادنا إلى أن الإجراءات هذا غير محترمة حيث لا تتولى أي أهمية الوثائق المكونة للملف و في هذا الإطار قمنا بتسجيل عدم توفر بعض الوثائق كبطاقة الفلاح ، السجل التجاري لبعض الملفات البطاقة الجبائية.
2. **بطاقة الزبون :** لقد سجلنا أن بطاقات الزبائن ليست صحيحة مقارنة مع الملف بالإعلام الآلي و عليه فإن عملية تعيينها إجبارية .
3. **الفوترة (المبيعات) :** لقد سجلنا من خلال عملية فحص و مراجعة الفواتير المحررة في الثلاثي أول 2022 لا تحتمل أن تجاوزات غير قانونية ، خاصة فيما يتعلق بسعر البيع خارج الرسم و المطابق

للإرسالية رقم 2014/GAO/DAL/455المؤرخة في 29 أوت 2014 .

الفواتير المحررة تمت استنادا إلى وجود الوثائق التالية :

- وصل الاستلام وصل الميزان .
- وصل خروج المنتوج النهائي .
- تذاكر الميزان .
- وصل التحاليل .
- يجب إرفاق نسخ من وصل الطلب مع الفواتير .

وعليه فقد سجلنا غياب وصل الطلبات من طرف الزبائن الخواص كما سجلنا أيضا غياب حالة التقارب الأرقام الأعمال التجارية مع المحاسبة منه و التي يجب القيام بها تماشيا مع حالة التقارب للحقوق (الذمم) في نهاية كل شهر .

ثالثا : الذمم (الحقوق) :

إن فحص الحقوق على زبائن المتعلقة بفيفري 2022 تبرز أن الوحدة لا تقبل بالبيع على الآجال إلى الشركات التابعة للمجمع و المربيين (الملحق رقم 01) الذين تم اختيارهم للعملية الثلاثية.

ففي هذا الإطار فإن وضعية الحقوق كانت على نحو التالي :

الجدول رقم 3 : ذمم تابع للمجمع

اسم الزبون	القيمة	النسبة
الزبون 01	505.587.59164 دج	%54
الزبون02	313.771.155.19 دج	%03
الزبون 03	146.785.262.11 دج	%16
الزبون04	582.6510.09 دج	%01
الزبون05	249.108.277.22 دج	%26
المجموع	938678796.25 دج	100%

خلال الثلاثي أول من 2022 فإن تغطية الحقوق للشركات التابعة للمجمع قدرت ب **62.051.236.97 دج** و التي تمثل 72 % من مجموع التنزيلات الداخلية للثلاثي الأول و المقدرة بقيمة إجبارية 86886992.70 دج باقي الذمم خارج المجمع بلغت 3892753434 دج و التي تمثل ديون قديمة في طور التحصيل و المصنفة في الجدول التالي :

جدول رقم 4 : ديون قديمة طور التحصيل

اسم الزبون	القيمة (دج)
الزبون01	16627.24
الزبون02	7430.1826
الزبون03	2956875.80
الزبون04	1359435.43
الزبون05	516726.54
الزبون06	411558.03
الزبون07	21571.86
الزبون08	19640407.10
الزبون09	1523718.96
الزبون10	29664036.42
الزبون11	222995.28
الزبون12	6685.70
الزبون13	35203.00
الزبون14	87526.743
الزبون15	728999.37
المجموع	38927534.34

قيمة الحقوق مطابقة عند مقارنتها مع مصلحة الميزانية

رابعا : مصلحة المالية والمحاسبة :

تدخلاتنا على مستوى هذه المصلحة سمحت لنا بتسجيل بعض النقائص التالية :

1. سجل الجرد متوقف عند 31/12/2020 .
2. السجل العام متوقف عند شهر جانفي 2022 .
3. التقارب البنكي متوقف عند 2021/12/31 عند الرصيد 859046.13 دج.

استكمالا التحقيق في حالات البنكي لاحظنا وجود شيكات قديمة والمتمثلة في :

- ✓ الشيك رقم948588 ل2017/03/27عند الرصيد 4700 دج.
- ✓ الشيك رقم 1981761 ل2015/04/20 عند الرصيد 400 دج.

4. تدخلاتنا على مستوى الصندوق أعطت ما يلي :

- ✓ تقارب الصندوق (الملحق رقم 02) في 31/12/2021 عند الرصيد 207133 دج

مراقبة حوالات الدفع (البنك و الصندوق) (الملحق رقم 03) سمحت لنا تبيان النقائص الخاصة بالمحاسبة لشهر فيفري :

- ✓ الختم الندي و الإمضاء النائب المدير

- ✓ الختم الندي و الإمضاء لرئيس قسم المحاسبة
- ✓ الختم الندى و الإمضاء للمستفيدين

و أمام هذه الحالة يجب معالجة كل النقائص الضرورية و احترام هذه الهوامش (الختم الندى و الإمضاء) خاصة المستفيد في حوالات أخرى

5. الحساب رقم 419 يحمل أرصدة إعادة الفتح بمعنى أرصدة قديمة قدرت قيمتها المالية(627.624.46 دج) كما يلي :

الزبون1	2120.40دج
الزبون2	1427.46دج
الزبون3	141.59دج
الزبون4	1962.61دج
الزبون5	12574.0دج
الزبون6	132.50دج
الزبون7	14363.88دج
الزبون8	455.88دج
الزبون9	250700.00دج
الزبون10	6998709دج
الزبون11	5651.10دج
الزبون12	3004.33دج
الزبون13	801.31دج
الزبون14	13525.20دج
الزبون15	11021.92دج
الزبون16	7942.62دج
الزبون17	5313.83دج
الزبون18	15477.10دج
الزبون19	224.20دج
الزبون20	46242.00دج
الزبون21	2143.00دج
الزبون22	18000.00دج
الزبون23	18000.00دج
الزبون24	86290.27دج
الزبون25	133662.30دج
إيداع البيع S/L	7471.93دج

يجب القيام بعملية تطهير للمعاملات التجارية ما قبل 2020

خلاصة .

سمح لنا هذا التربص التطبيقي بالوقف على حقيقة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية حيث سجلنا أن مؤسسة تغدية الأنعام مستغلنم وعلى رئسها مجمع تربية الدواجن للغرب تولي أهمية قصوى لوظيفة التدقيق الداخلي و الذي يتم تنفيذه بصفة مستمرة ودائمة على مدار السنة ويكسب مكانة دائمة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

إن وظيفة التدقيق الداخلي ساهمت بشكل كبير في تطوير المؤسسة و تحسين أدائها .

الخاتمة

من خلال درستنا لموضوع التدقيق الداخلي الحديث ودوره في تفعيل الرقابة المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل المعايير الدولية للتدقيق ، وقفنا على مدى أهمية التدقيق الداخلي ودوره في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية حيث إكتساب مكانة هامة ورئيسية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات هذا الدور لمسنه بصفة خاصة في تربصنا التطبيقي الذي كان بمثابة القيمة المضافة لهذا البحث أين سجلنا صحة الفرضيات وأجبنا بشكل كبير على إشكالية هذه الدراسة .

وكما تم إشارة إليه سابقاً من خلال تربصنا هذا عرضنا مهنة التدقيق الداخلي و أبرزنا بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها و هي إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله ، كأن يكون مؤهلا علميا و صاحب خبرة في المجال ، حيث تضع فيه المؤسسة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها عن طريق الكشف عن مواطن الضعف و القوة و كذا تحديد الفرص و إلغاء الانحرافات و هذا ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة ، و عليه بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها و طبيعة نشاطها التدقيق الداخلي ، فعلى المؤسسات الاقتصادية التي تسعى للنمو و البقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها ككل. من خلال تربصنا هذا عرضنا مهنة التدقيق الداخلي و أبرزنا بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها و هي إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله ، كأن يكون مؤهلا علميا و صاحب خبرة في المجال ، حيث تضع فيه المؤسسة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها عن طريق الكشف عن مواطن الضعف و القوة و كذا تحديد الفرص و إلغاء الانحرافات و هذا ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة ، و عليه بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها و طبيعة نشاطها التدقيق الداخلي ، فعلى المؤسسات الاقتصادية التي تسعى للنمو و البقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها ككل.

تعتبر الشركة الوطنية لوحدة تغذية التابعة لمجمع تربية الدواجن الغرب من أهم الوحدات المجمع فوجود نظام رقابة داخلية فعال بالوحدة يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها و أموالها و تحقيق الأهداف المسطرة للوحدة و الذي يستعمل لضمان وجود هذا النظام و فعاليته و ذلك بتقييم أداء المؤسسة و تحسينها و كذا تحديد مدى كفاءة النظام فالنسبة للمهمة التي قمنا بها على مستوى الوحدة و ذلك بإتباع المراحل المنهجية للتدقيق الداخلي في تقييمنا النهائي و الأخير و الذي سجلنا فيه مجموعة من النقائص أهمها :

1. غياب وصف كتابي لمهام و أعمال الموظفين .
2. الإهمال الكبير في تسجيل و توثيق العماليات المنجزة حين وقوعها أو تنفيذها هذا ما جعلنا ندق أمام اختلاف كبير في الأرقام لهذا نوصي بضرورة تحسين العمليات و تسجيلها في دفترها الخاصة بها .

3. الإهمال الكبير الملفات الزبائن من جهة و كذا عدم توفر لها بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لهذا تنصح باستحداث حالة تقارب لوضعية الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر .
4. الإعتماد على نظام الرقابة البعدية مايجعل المؤسسة عرضة للمخاطر .

فيما يخص نظام الرقابة الداخلية تغدية الأنعام بولاية مستغانم ، سجلنا مجموعة من التوصيات

1. إعطاء إستقلالية أكبر لوظيفة التدقيق من خلال تنصيب لجنة التدقيق على مستوى المجمع .
2. تكثيف نظام رقابة داخلية من خلال خلق حالات التقارب بين مختلف المصالح مثل :

- حالة تقارب بين مصلحة التخزين ومصلحة التموينات .
- حالة تقارب بين مصلحة البيع ومصلحة المالية و المحاسبة .
- حالة تقارب بين مصلحة التخزين ومصلحة التموين و المكلف بالوزن

ملاحظة : حالات التقارب يجب أن تكون مرفقة بالبيانات و المستندات الرسمية لكل مصلحة مع إمضاءها من جميع الأطراف

3. الإعتماد على نظام الرقابة القبلية وذلك من خلال المتابعة و المساعدة أثناء تنفيذ المهام و الأعمال من طرف المصالح
4. إعتماد سياسة التدقيق الفوجئي
5. تحديث إجراءات وقواعد التسيير المعمول بها و التي تعود إلى سنة 1993 و أخرى تعود إلى الثمانينات و التي يجب تحديثها و جعلها متناسبة و الأوضاع الحالية للمؤسسة .
6. ضرورة إعتماد تقييم التدقيق الداخلي من خلال الحرص على الإجابة وتصحيح جميع الإحترازات وملاحظات المدونة التقرير .

قائمة المراجع

- أحمد حلمي (2009) ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث ، دار الصفاء ، عمان ، الأردن .
- محمد سمير الصبان و آخرون (2002) ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، الإسكندارية .
- عبد الرحمان بابنات وآخرن (2008) ، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات المتوسطة و الصغيرة في الجزائر ، دار المحمدي العامة ، الجزائر .
- يوسف محمد جربوع (2000) ، مراجعة الحسابات ، مؤسسة الوراق للنشر ، الأردن .
- حازم هاشم الآلوسي (2003) ، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ، دار النهضة العربية ، الجامعة المفتوحة طرابلس .
- خالد أمين عبد الله (2000) ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- Audit manuel (2009), Internal audit division, office of Internal ove right services ,.
- أحمد حلمي جمعة (2011) ، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون (2001) ، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر .
- زاهرة توفيق سواد (2009) ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، دار الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- خالد راغب الخطيب (2009) ، التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيق ، دار الكنوز ، عمان ، الأردن .
- محمد تنتوش (1998) ، نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية ، دار الجيل ، طرابلس ، لبنان .
- فتحي رزق السوافيري و آخرون (2002) ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندارية .
- محمد السيد سريا (2007) ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية .
- أمقران مكي (2012 – 2013) ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر .
- https://na.theiia.org/news/Pages/IIA-Updates-Standards.aspx, Consulté le 27/03/2017.
- محمد سمير الصبان (1993) ، الأصول العلمية للمراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر .
- R. Biriet autres (1986) , control interne et vérification, Edition Preportaine INC, Canada.
- مصطفى عيسى خضير (1995) ، المراجعة مفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية .

- حسين أحمد الطراونة وآخرون (2012) ، الرقابة الإدارية ، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن .
- مصطفى صالح سلامة (2010) ، الرقابة الداخلية والمالية ، دار البداية ناشرون وموزعون ، الأردن .
- جورج دانيال غالي (2001)، تطوير مهنة المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر .
- نواف محمد عباس، المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، مصر .
- عوف محمود الكفراوي (2006) ، الرقابة المالية في الإسلام ، ط 3 ، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر .
- سيروان عدنان ميزار الزهاوي (2006) ، الرقابة المالية على الموازنات العراقية ، البرلمان العراقي، العراق .
- عبد الله بن سعود آل ثاني (2003) ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد 42، تونس .
- زاهد محمد ديري (2011) ، الرقابة الإدارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن .
- عوف محمود الكفراوي (2004) ، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق) ، ط 2 ، مطبعة الإنتصار لطباعة الأوفست ، الإسكندرية ، مصر .
- بسام عوض عبد الرحمان عياصرة (2009) ، الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإسلامي، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن .
- خالد راغب خطيب (2010)، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي ، الأردن .
- **American acconnting (1973), astatement of basic auditing concepts .**
- عبد الرزاق محمد عثمان (2002)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط 02، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق .
- بلوم السعيد (2007 – 2008) ، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الإجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر .
- عبداوي مريم ، دور الرقابة المالية في إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر .
- عبد الرؤوف جابر (2004) ، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان .
- محمد فريد الصحن (2002) ، مبادئ الإدارة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر .
- إبراهيم عبد العزيز شيخا، الإدارة العامة العملية الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر، بدون سنة نشر .
- منال طلعت محمود (2003)، أساسيات في علم الإدارة، المعهد العالي الإجتماعي، الإسكندرية، مصر .

- إيهاب صبيح محمود رزق (2001)، الإدارة الأسس والوظائف، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، الجزء الثاني، مصر .
- علي شريف (2002 – 2003) ، الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية، مصر .
- بسام عوض عبد الرحيم عياصرة (2010)، الرقابة المالية في النظام الإقتصادي الإسلامي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان .
- عيسى أيوب الباروني (1986) ، الرقابة المالية في عهد الرسول والخلفاء الراشدين ، منشورات جمعية الدعوة الإسلامية العالمية ، طرابلس ، ليبيا .
- ماجد محمد سليم أبو هداف (2002)، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة الإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين .
- عبد السلام أبو قحف (2002) ، أساسيات تنظيم الإدارة، دار الجديد الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر .
- عبد القادر موفق (2009) ، الرقابة المالية من منظور الإقتصاد الإسلامي والإقتصاديات المعاصرة، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، العدد 5، جوان .
- الصباح عبد الرحمان (1998) ، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير والتقييم الصحيح، دار زهران، عمان، الأردن .
- سهاد عبد الحمال عبد الكريم (2016)، الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراق، محلة الرافدين للحقوق، المجلد 14، العدد 51 .

GAO/ORAVIO/SPA
UAB MOSTAGANEM

MOSTA :

DEMANDE DE CHEQUE
OU
ORDE DE VERSEMENT

Nous avons l'honneur de vous demander de bien vouloir nous Etablire un chèque ou ordre de virement d'un Montant de :.....
.....
.....
.....
Libelle au nom de : ....
Remis au nom de : .....
En règlement de :
.....
.....
.....

Régler par cheque N° : ..... DE .....

Le demande s'engage à remettre les pièces justificative a la trésorerie dans les 48 heures

LE DPT DEMANDEUR **DFC** **LE DIRECTEUR**

Avicole de l'Ouest « ORAVIO »
UAB MOSTAGANEM

Pièce N° : . .
Date :

MANDAT DE PAIEMENT

Bénéficiaire :.....
.....
Montant : ....
.....
Libellé : ....
.....

Bénéficiaire

Mode de paiement :

Caisse			
Banque : **BADR** exploitation	Chèque		
Engagement	Sce. Finance	Dépt. Comptabilité	Directeur
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....

IMPUTATION

N° Compte	Code	Libellé et compte à imputer	Montant

الملحق رقم 03

GAO / ORAVIO / SPA
UAB MOSTAGANEM

MOSTAGANEM :

PROCES VERBAL DE CAISSE

INVENTAIRE PHOSYQUE (RELEVE DE CAISSE)	NOMBRE	MONTANT
BILLET DE : 2000,00 DA BILLET DE : 1000,00 DA BILLET DE : 500,00 DA BILLET DE : 200,00 DA BILLET DE : 100,00 DA PIECE DE : 100,00 DA PIECE DE : 50,00 DA PIECE DE : 20,00 DA PIECE DE : 10,00 DA PIECE DE : 5,00 DA PIECE DE : 2,00 DA PIECE DE : 1,00 DA		
		0,00
SOLDE AU BROUILLARD DE CAISSE A LA MEME DATE : ECART A EXPLIQUER ET A REGULARISER (2-1) :		

VISA DU CAISSIER	LE DFC	LE DIRECTEUR

الملحق رقم 02

GAO ORAVIO MOSTA
UAB MOSTA

ETAT DES CREANCES ET DETTES INTRA GROUPE ARRETE AU 01/01/2022

DESIGNATION		CREANCE AU31/01/2022	DETTE AU 31/01/2022	OBSERVATION
SPA ABATOIRE SPA MOSTAVI SPA SAP SPA AVICAB EURL TLEMCAN		151 264 029,60 924 938 985,95 385 432 834,91 308 575 013,16 3 655 551,80		
		1 773 866 415,42		

LE DFC DPT EXPLOITATION LE DIRECTEUR

GAO UAB MOSTA

SITUATION DETTES ONAB TRAD + CMV PREMIX
ARRETEE AU 31/01/2022

UNITE	SOLDE DETTE AU 31/12/2020	ACHAT DU 01/01/2021 AU31/01/2022	ACHAT MOIS DE 31/01/2022	PAIEM CUMMULES 01/01/2021AU 31/01/2022	PAIEM MOIS DE 31-janv-22	SOLDE DETTE AU 31/01/2022
UP ORAN	1 107 667 340,16	53 771 819,86	53 771 819,86	25 800 000,00	25 800 000,00	1 135 639 160,02
UP ALGER	33 240 069,50				0,00	33 240 069,50
UP BEDJAIA	59 959 298,85				0,00	59 959 298,85
UP SKIKDA						0,00
TOTAL (1)	1 200 866 708,51	53 771 819,86	53 771 819,86	25 800 000,00	25 800 000,00	1 228 838 528,37
CMV TELELAT	3 009 349,93	1 479 499,97	1 479 499,97	199 999,97	199 999,97	4 288 849,93
LABO ALGER						
TOTAL (2)	3 009 349,93	1 479 499,97	1 479 499,97	199 999,97	199 999,97	4 288 849,93
TOTAL 1+2	1 203 876 058,44	55 251 319,83	55 251 319,83	25 999 999,97	25 999 999,97	1 233 127 378,30

LE DFC LE DIRECTEUR

الملحق رقم 01

الـــــــــــــمـــــــــــــلاحـــــــــــــق

GROUPE AVICOLE OUEST

UAB MOSTAGANEM

ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE AU 31/01/2022

DATE	NATURES DES OPERATIONS	UAB DE MOSTAGANEM		BADR BANQUE	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	SOLDE AU 31/01/2022	6 887 961,26			17 511 633,42
24/9/19	CH° 8068249 OAIC RELIZANE			1 550 000,00	
8/11/21	CH°8069348 GAO ORAVIO			4 000 000,00	
25/11/21	CH°8069389 BOUHELLA			31 125,00	
7/12/21	CH°8069414 DAHOU HADJ ISMAIL			37 120,00	
11/12/22	CH°8069463 BAHLOUL ABDELMADJI			19 750,00	
19/1/22	CH°8069473 HALIMI ABDESLEM			344 647,80	
23/1/22	CH°8069484 CNAS MOSTA			933 432,03	
25/1/22	CH°8069490 BESSAD N/EDDINE			137 703,00	
25/1/22	CH°8069492 BELAGGOUNE KHATIR			311 638,50	
26/1/22	CH°8069494 UP ORAN			2 500 000,00	
31/1/22	CH°8069495 FERROUDJ			71 856,96	
31/1/22	CH°8069497 HALIMI ABDESLEM			6 000,00	
31/1/22	CH°8069498 ENTEC			186 573,67	
31/1/22	CH°8069499 CONSTRUCT OUEST			122 094,00	
3101/2022	CH°80694500 UAB REMCHI			163 731,20	
31/1/22	CH°8069502 BEKHEIRA AZZEDINE			200 000,00	
31/1/22	CH°8069503 OOREDOO			8 000,00	
		6 887 961,26	-	10 623 672,16	17 511 633,42
	SOLDE AU 31/01/2022	6 887 961,26			6 887 961,26

CHEF DE SERVICE FIN **DFC** **DIRECTEUR**