

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

مساهمة التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية
دراسة حالة في مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية _ مستغانم

من إشراف الأستاذة :

من إعداد الطالبة:

_ زينات أسماء

_ خيرات نادية

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	تمار خديجة	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم
مقررا	زينات أسماء	أستاذ محاضر-ب-	جامعة مستغانم
مناقشا	يعقوب مروة	أستاذ محاضر-ب-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2023/2022

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من أسقاني الحب و الحنان و غمراني بكل ما يملكان و اللذان وقفوا معي في
طيلة حياتي و علماني و أرشداني إلى الطريق الله و رسوله صلى الله عليه و سلم أطال الله لي في حياتهما;

أمي و أبي الحبيبان

و إلى إخوتي الأعزاء

أطال الله في عمرهم و متعمهم بدوام الصحة و العافية و جعلهم من أهل الجنة إن شاء الله

و إلى كل من تخطيت معهم خطواتي الدراسية

و إلى كل من ساندني في عملي هذا من قريب أو بعيد.

الشكر

الحمد و الشكر لله عز و جل على نعمه التي لا تعد و لا تحصى

والذي ثبت خطانا و قدرنا على إنهاء هذا العمل المتواضع

كما أتوجه بجزيل الشكر و العرفان بالجميل للأستاذة الفاضلة " زينات أسماء " التي أشرفت على تأطيري

و على توجيهاتها القيمة و نصائحها البناءة ، حفظها الله و أدامها بصحة و عافية

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني أثناء الدراسة الميدانية في مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية

جزاهم الله خيرا.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	البيان
	الإهداء
	الشكر
أ-ب	الفهرس
د	قائمة الجداول
د	قائمة الأشكال
هـ	قائمة الملاحق
هـ	قائمة المختصرات
05-01	مقدمة عامة
31-06	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي
06	تمهيد
07	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق
07	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
08	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
15	المطلب الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها
20	المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي
20	المطلب الأول: نشأة و تعريف التدقيق الداخلي
22	المطلب الثاني: أنواع، أهمية و أهداف التدقيق الداخلي
27	المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي
31	خلاصة
52-32	الفصل الثاني : دورالتدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية
32	تمهيد
33	المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
33	المطلب الأول: نشأة و تعريف نظام الرقابة الداخلية
35	المطلب الثاني: أنواع و أهداف نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الثالث: مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية
47	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
48	المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

49	المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية
52	خلاصة
68-53	الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم
53	تمهيد
54	المبحث الأول : نظرة عامة للمؤسسة
54	المطلب الأول : لمحة تاريخية للمؤسسة
55	المطلب الثاني : نشاطات ، مقرها ، رأسمالها ، آليات الاتصال بها و الهيكل التنظيمي لها
60	المبحث الثاني : نشاط التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
60	المطلب الأول : واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة
61	المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
67	المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
68	خلاصة
71-69	خاتمة عامة
76-72	قائمة المراجع
80-77	الملاحق
81	الملخص

قائمة الجداول ، الأشكال ، الملاحق
والمختصرات

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
12	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي التدقيق الخارجي	(1-1)
50	الطرق و الأساليب التي يعتمد عليها المدقق الداخلي في إنجاز مهمته	(1-2)
62	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمشتريات	(1-3)
63	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزونات	(2-3)
64	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات	(3-3)
64	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمقبوضات النقدية	(4-3)
65	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمدفوعات النقدية	(5-3)
65	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأجور و الرواتب	(6-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
14	أنواع التدقيق	(1-1)
19	معايير التدقيق المتعارف عليها	(2-1)
24	أنواع التدقيق الداخلي	(3-1)
40	مكونات نظام الرقابة الداخلية	(1-2)
46	مقومات نظام الرقابة الداخلية	(2-2)
54	عدد الموظفين و توزيعهم	(1-3)
56	الهيكل التنظيمي	(2-3)
60	أهمية المدقق الداخلي	(3-3)
67	دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية	(4-3)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
77	وصل الطلبية	01
78	وصل إستلام	02
79	الفاتورة	03
80	وصل المواد	04

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية	الاختصار
Committe of sponsoring organizations	لجنة حماية المنظمات	COSO
Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين	IIA
American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية	AAA

مقدمة عامة

مقدمة عامة

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي و زيادة حجم المؤسسات و ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة و انفصال الملكية عن الإدارة أدى ذلك إلى البحث عن وسيلة تضبط و تقيم و تحمي الممتلكات من الضياع و كذا ضمان الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة أدى ذلك إلى تطور مفهوم التدقيق الداخلي ، إذ يعد اليوم جزءاً لا يتجزأ من المؤسسات الاقتصادية و ذلك نظراً للدور الذي أصبح يقوم به إذ أنه بمثابة الأداة الرقابية الفعالة لإكتشاف الأخطاء و تحسين جودة التقارير المالية و الحد من كافة أساليب الغش و الإحتيال و التأكد من مصداقية و عدالة القوائم المالية ، قصد الوصول إلى إبداء رأي فني محايد و بكل موضوعية ونزاهة .

و نظراً لأهمية التدقيق الداخلي ظهرت الحاجة إلى ضرورة إيجاد آليات رقابية تسمح بالتطبيق السليم و من بين هذه الآليات نجد نظام الرقابة الداخلية إذ يعد الخطة التنظيمية و مختلف السياسات و الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة التي تهدف إلى المحافظة على أصولها و مراقبة دقة المعلومات، و يعتبر دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوة الأولى لعملية التدقيق الداخلي .

إشكالية الدراسة:

و بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية ؟

أسئلة الدراسة:

يندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :

1_ ما المقصود بالتدقيق الداخلي ؟

2_ هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية ؟

3_ ما هو دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية ؟

الفرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بطرح جملة من الفرضيات:

الفرضية الأولى : يهدف التدقيق الداخلي التأكد من صحة المعلومات الواردة ، إكتشاف التلاعبات ، إكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية الثانية: هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية .

الفرضية الثالثة: دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية هو الفحص و التقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع من طرف المؤسسة من أجل العمل على تحسينه و زيادة فعاليته.

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة في أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بإعتبار أنه اليوم أصبح ضرورة ملحة لإضافة المصدقية على عدالة القوائم المالية للمؤسسات من خلال إبداء رأي فني محايد و زيادة الثقة في المعلومات المالية و المحاسبية و كذلك حفظ حقوق المساهمين و كافة الأطراف;

و من محاولة إستكشاف واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات و دوره في تأدية أنشطتها بصورة سليمة من خلال تطوير نظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهدافها المنشودة.

أهداف الدراسة:

- عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية.
- إظهار دور التدقيق الداخلي بإعتباره أداة رقابية .
- توضيح مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

أسباب إختيار موضوع الدراسة :

- ✓ الرغبة في إكتساب معارف جديدة في مجال التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية .
- ✓ إثراء المكاتب الجامعية و المكاتب العمومية .
- ✓ محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص.

منهج الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة ، إعتمدنا في دراستنا في القسم النظري على المنهج الوصفي بإعتباره منهجا مناسباً لموضوع الدراسة ، أما في القسم الميداني فقد إعتمدنا على إستراتيجية دراسة حالة كان الهدف منها هو جمع البيانات حول موضوع الدراسة ، و تدعيماً بمجموعة من الأدوات التي تعتبر المقابلة كأداة رئيسية منها .

حدود الدراسة :

1-الحدود المكانية : كانت الدراسة بمؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم .

2-الحدود الزمنية: كانت الدراسة من 2023/02/06 إلى 2023/03/20.

الدراسات السابقة:

- (1) دراسة عامر حاج دحو ، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة أحمد درارية ، أدرار، 2018:هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الاقتصادية وقد توصلت الدراسة إلى وجود ضعف في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، كما أن تطور مفهوم التدقيق من مجرد تقديم رأي مهني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية إلى تتبع مختلف العمليات التشغيلية والمالية للمؤسسة والتقرير عنها، وفحص الأنظمة إضافة إلى أن التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في التحسين من كفاءة نظام ،الرقابية الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، وبالتالي المساهمة في التحسين من أدائها، وتحقيق مستويات عالية من الكفاءة والفعالية في العمليات الداخلية للمؤسسة.
- (2) دراسة عزيز لوجاني ، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات ،دراسة حالة : مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016:هدفت هذه الدراسة الى إبراز الدور الريادي للتدقيق الداخلي في تفعيل وإرساء حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة مخرجات النظام المالي والمحاسبي، ومنه الوصول إلى رقابة شاملة ممثلة في التحكم المؤسساتي مما يجعل هذه المؤسسات بمنأى عن الفساد المالي والإداري و التقليل من حدة المخاطر والهزات المالية وبالتالي الوصول إلى حماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وكذلك إزدياد الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية لدى المساهمين و الأطراف الخارجية الأخرى.
- (3) دراسة شملال نجاة، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية "دراسة احصائية"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2016: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وهذا من وجهة النظر الإختصاصيين "مهنين كانوا أو أكاديميين" حيث أظهرت النتائج المتواصل إليها أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر من أهم الوظائف بالمؤسسة ،خصوصا لها تقدمه من مساندة ودعم لكل من مجلس الإدارة ،لجنة التدقيق ،الإدارة العليا والتدقيق الخارجي.

(4) دراسة بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، دراسة حالة : الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي -البنك، مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، مسيلة ، 2007 : هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الإمام ببعض المصطلحات: الرقابة ،المراجعة الداخلية ، الرقابة الداخلية ،المراجعة الرقابية الخارجية و محاولة معرفة أهداف نظام الرقابة الداخلية و أساليب الرقابة الإدارية و المحاسبية ومحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية في الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي -البنك و خلصت الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية هو جميع السياسات والإجراءات والقوانين التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أغراضها ، لذا يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية .

(5) دراسة شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات"مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جزائر، 2004: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها، كما هدف الباحث إلى محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة .وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، عن طريق تقديم النصائح للمدراء في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، كما توصل الباحث إلى أن المراجعة الداخلية تسعى للحد من الإسراف وضياع الشيء الذي بدوره يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

تقسيمات الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة و إختبار صحة الفرضيات ، قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول ; حيث تطرقنا في الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الداخلي وهو مقسم إلى مبحثين ، تم التطرق في المبحث الأول إلى مدخل مفاهيمي للتدقيق و المبحث الثاني إلى عموميات حول التدقيق الداخلي;

أما بالنسبة للفصل الثاني تحت عنوان مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية فهو مقسم إلى مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول نظام الرقابة الداخلية و المبحث الثاني إلى دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ;

أما بالنسبة للفصل الثالث تحت عنوان دراسة ميدانية بمؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم و هو مقسم إلى مبحثين ، تم التطرق في المبحث الأول إلى نظرة عامة للمؤسسة و في المبحث الثاني إلى نشاط التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ;

و في الأخير الخاتمة حيث تمت الإجابة على الإشكالية المطروحة و إختبار صحة الفرضيات و كذا إستخلاص النتائج و إقتراح مجموعة من التوصيات .

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد:

إن التطور الحاصل في حجم المؤسسات الاقتصادية و إنتشار فروعها و وحداتها و تعدد نشاطاتها ، و أيضا انفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى ضرورة الإهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي الذي يكفل حماية أصولها و ضمان دقة البيانات و المعلومات ، حيث أصبح بمثابة العين الساهرة على مصالحها ، كما يمثل موثوقية أكبر لصدق القوائم المالية ، وهذا ما أدى سعي الإدارة إليه من أجل ضمان تحقيق أهدافها .

و بناء على ما تقدم قسمنا الفصل إلى :

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق .

المبحث الثاني : عموميات حول التدقيق الداخلي.

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق

قبل التطرق للتدقيق الداخلي لآبد من وضع إطار مفاهيمي للتدقيق بصفة عامة ، باعتبار التدقيق الداخلي من الأنواع الرئيسية له و لهذا سنتناول في هذا المبحث إلى مفهوم ، أنواع ، معايير التدقيق.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق

لقد تعددت تعريفات التدقيق بين مختلف المؤلفين و الباحثين و هذا ما يؤدي بنا إلى عرض بعض منها لإستخلاص تعريفا شاملا و عاما له ، و كما هو معلوم أن التدقيق اللفظي AUDIT و هو مشتق من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" و معناها يستمع؛

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA للتدقيق كما يلي :

"التدقيق هو عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"¹.

عرفته منظمة العمل الفرنسية:

" التدقيق هو عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم و تقدير مصداقية و فعالية النظم و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"².

عرفه إتحاد محاسبين الأمريكيين على أنه :

"إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو الأرصد الاقتصادية و الأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و بمقياس معين و إيصال النتائج إلى المستفيدين"³.

¹ محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية-مصر ، 2007، ص:29.

² طواهر محمد توهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2003 ، ص:10.

³ هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، الأردن ، 2006 ، ص:19.

ويعرفه عبد الفتاح الصحن بأنه :

"فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا ، حتى يطمئن المدقق من أن التقرير المالي سواء كان تقرير نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية، أو أي تقرير آخر يظهر صورة واضحة و حقيقة ودقيقة للغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير".¹

التدقيق هو "عملية منظمة يقوم بها مهني مؤهل ومستقل تعتمد على الفكر و المنطق بأسلوب منهجي لتحقيق مجموعة من الأهداف المتفق عليها، و جوهر عملية التدقيق هو جمع وتقييم الأدلة بشرط أن تكون موضوعية وبعيدة عن التحيز، حيث تستخدم هذه الأدلة للتحقق من ما مدى تطابق نتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية الواقعة خال فترة معينة".²

من خلال التعاريف يمكن استخلاص ما يلي ;

✓ التدقيق هو عملية فحص انتقادي للقوائم المالية من قبل شخص مؤهل و مستقل للخروج برأي فني محايد عن مدى دقة و عدالة القوائم المالية و مدى الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات اللازمة .

✓ التدقيق هو عملية فحص ، تحقيق و تقرير

- الفحص : يعني التأكد من صحة العمليات وسلامتها .
- التحقيق : يعني إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية .
- التقرير: هو بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر داخل وخارج المؤسسة .

المطلب الثاني : أنواع التدقيق

هناك عدة تصنيفات للتدقيق تختلف بحسب الزاوية التي ينظر من خلالها :
من حيث أهداف مهمة التدقيق :

- تدقيق القوائم المالية:

هو فحص القوائم المالية المعدة من طرف المسيرين والموجهة للمستخدمين من خارج المؤسسة و يشرف على هذا النوع من التدقيق شخص مؤهل ذو خبرة و مستقل عن المؤسسة محل التدقيق، بهدف إبداء رأيه حول ما إن كانت البيانات المالية تقدم صورة عادلة وصادقة عن أداء المؤسسة و وضعها المالي، هذا بالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات التنظيمية ذات الصلة القانونية. إن تدقيق القوائم المالية هو جمع الأدلة

¹ صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2016، <http://thesis.univ-biskra.dz>، 2023/02/15، ص:19.

² علون محمد لمن ، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية، جامعة خيضر ، بسكرة، 2016، <http://thesis.univ-biskra.dz>، 2023/02/15، ص:03.

و الإثباتات حول عمليات و وقائع المؤسسة، واستخدامها في تحديد ما إذا كانت تتناسب و المبادئ المتعارف عليها، إذ ينتج عن هذا التدقيق شهادة مدقق مستقل وكفى يبدي من خلالها رأيه بكل موضوعية حول ما إذا كانت الوقائع والتأكدات المعروضة في القوائم المالية موافقة للقواعد المعمول بها.¹

• تدقيق العمليات :

يشمل هذا النوع مختلف مهام التدقيق التي تطبق على كل أعمال المؤسسة دون الاقتصار على أثارها على عناصر القوائم المالية الختامية. ويتمثل الهدف الأساسي لتدقيق العمليات في الحكم على الطريقة التي تم بها تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، إضافة إلى المخاطر التي يحتمل أن تضعف قدرة المؤسسة في تحديد الأهداف الملائمة، وفي طرق تحقيقها وتقدير فرص المؤسسة في ذلك. وبعبارة أخرى فإن مهام تدقيق العمليات تستهدف تحسين أداء المؤسسة من خلال تحليل المخاطر الموجودة لتقديم نصائح و اقتراحات قد تكون إجراءات أو سياسات أو استراتيجيات جديدة.²

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 أقيمت مسبقا .ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية ;

• 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 الحسابات الختامية والميزانية ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.³

¹ صالح محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص:23.

² صالح محمد يزيد، نفس المرجع، ص:24.

³ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، طبعة الأولى ، الأردن ، 1999، ص ص:33-34.

من حيث نطاق عملية التدقيق:

• 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 اختباره، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباره.

ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المنشآت الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباره.

التدقيق الجزئي:

وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال ، ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به ، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي "رسالة ارتباط" بين حدود التدقيق والهدف منه ، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق.¹

¹ بوخروبة الغالي ، ممارسات التدقيق الداخلي بتوظيف مبادئ الحوكمة في القطاع البنكي دراسة معيار 1300، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، علوم اقتصادية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2020. <http://e-biblio.univ-mosta.dz>، 2023/4/5، ص:138.

من حيث درجة الالتزام:

• **تدقيق إلزامي :**

هو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به حيث ينص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة به من خلال القانون المعمول به و ما تمليه المعايير المؤطرة لهذا التدقيق، وهذا من أجل إلى الأهداف المتوخاة منه.

• **التدقيق إختياري :**

الأصل في تدقيق أن يكون اختياري ، ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المنشأة و إلى غيرهم من أصحاب المصلحة .

من حيث القائم بعملية التدقيق :

• **التدقيق الداخلي :**

التدقيق الداخلي هو الآن وظيفة من وظائف الإدارة ، و تغطي وظيفة التدقيق الداخلي في الوقت الحاضر مفهوما أكبر بكثير و أكثر ثراء ، نتيجة الطلبات المتزايدة لإدارة الشركات المتزايدة.¹

"نشاط رقابي مستقل ، موضوعي ، استشاري ، هدفه تقديم التأكيدات اللازمة و التوصيات التي تحقق قيمة مضافة و تزيد من فعالية إدارة الشركة و تحسين أدائها و المساعدة في تحقيق أهداف الشركة عن طريق وضع أساليب منهجية منظمة لتقييم و تحسين فعالية : إدارة المخاطر ، الرقابة و حوكمة الشركات

²"

• **التدقيق الخارجي :**

يقوم بها شخص خبير و مستقل عن إدارة المنشأة ، و يعرف بالمدقق الخارجي كما قد يطلق عليه مراجع أو محافظ حسابات ، و يقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية ، و تتركز أعمال التدقيق الخارجية في مراجعة القوائم المالية إلى جانب إمكانية القيام بتدقيق الالتزام و تدقيق العمليات.³

¹ أمين عمارة ، أثر التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق ، أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة دكتوراه في الطور الثالث ، العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي ، برج بوعريج، 2022، ، <https://dspace.univ-bba.dz>، 2023/02/20، ص: 58.

² ديلي عمر، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المجلد 21، العدد 01، 2021، <https://www.asjp.cerist.dz>، 2023/02/21، ص: 102.

³ أمين عمارة ، مرجع سبق ذكره ، ص: 59.

جدول رقم (1-1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

الرقم	البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
01	الهدف من التدقيق	<ul style="list-style-type: none"> ▪ فعالية الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لها . ▪ اكتشاف التلاعب و الأخطاء و الغش . ▪ إبداء الرأي في صحة و سلامة القوائم المالية. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ خدمة الإدارة عن طريق التدقيق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي . ▪ اكتشاف ومنع الأخطاء و الغش و التلاعب .
02	الشخص الذي يقوم بالتدقيق	<ul style="list-style-type: none"> ▪ شخص مهني مستقل من خارج المنشأة. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ موظف من داخل المنشأة يعين من قبل إدارة المنشأة.
03	توقيت أداء التدقيق	<ul style="list-style-type: none"> ▪ يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية. ▪ قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة . 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية.
04	نطاق التدقيق	<ul style="list-style-type: none"> ▪ يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه و العرف السائد ، وما تنص عليه التشريعات و المعايير 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة وفقا للصلاحيات و المسؤوليات المعطاة له.
05	الاستقلالية	<ul style="list-style-type: none"> ▪ يتمتع المدقق باستقلالية تامة ، لأنه شخص محايد و من خارج المنشأة . 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ يوجد لديه استقلال جزئي حيث أنه يخدم الإدارة و يعين من قبل الإدارة.
06	من يقوم بتعيينه	<ul style="list-style-type: none"> ▪ يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمام الملاك ليقدم التقرير النهائي لهم . 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ يعين من قبل إدارة المنشأة و يقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة.

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، طبعة الأولى ، الأردن 2006، ص:26.

من حيث درجة الشمول :

التدقيق العادي :

يقصد به فحص البيانات المثبتة بالدفاتر و السجلات و المستندات و مفردات القوائم المالية للتأكد من مدى عدالة القوائم المالية و دلالتها للمركز المالي و مدى الاعتماد عليها و إصدار تقرير محتوى على رأي فني محايد لعدالة القوائم المالية.¹

يتعلق هذا النوع بفحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، و التأكد من صحة و القوائم ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال و المركز المالي ، و إبداء رأي مراجع الفني المحايد حول ذلك.²

التدقيق لغرض معين:

يقصد به تدقيق موضوع محدد لهدف محدد ، بهدف البحث عن حقائق معينة للوصول إلى نتائج محددة ، و يتم بتكليف خطي و من أمثلته فحص نظام الرقابة الداخلية ، تحديد الشهرة ، فحص مستندات معينة ، و مسؤولية المدقق عن الإهمال أو التقصير عقدياً.³

الهدف منه هو البحث عن حقائق معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات و البيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقاً عادياً بهدف الخروج برأي محايد.⁴

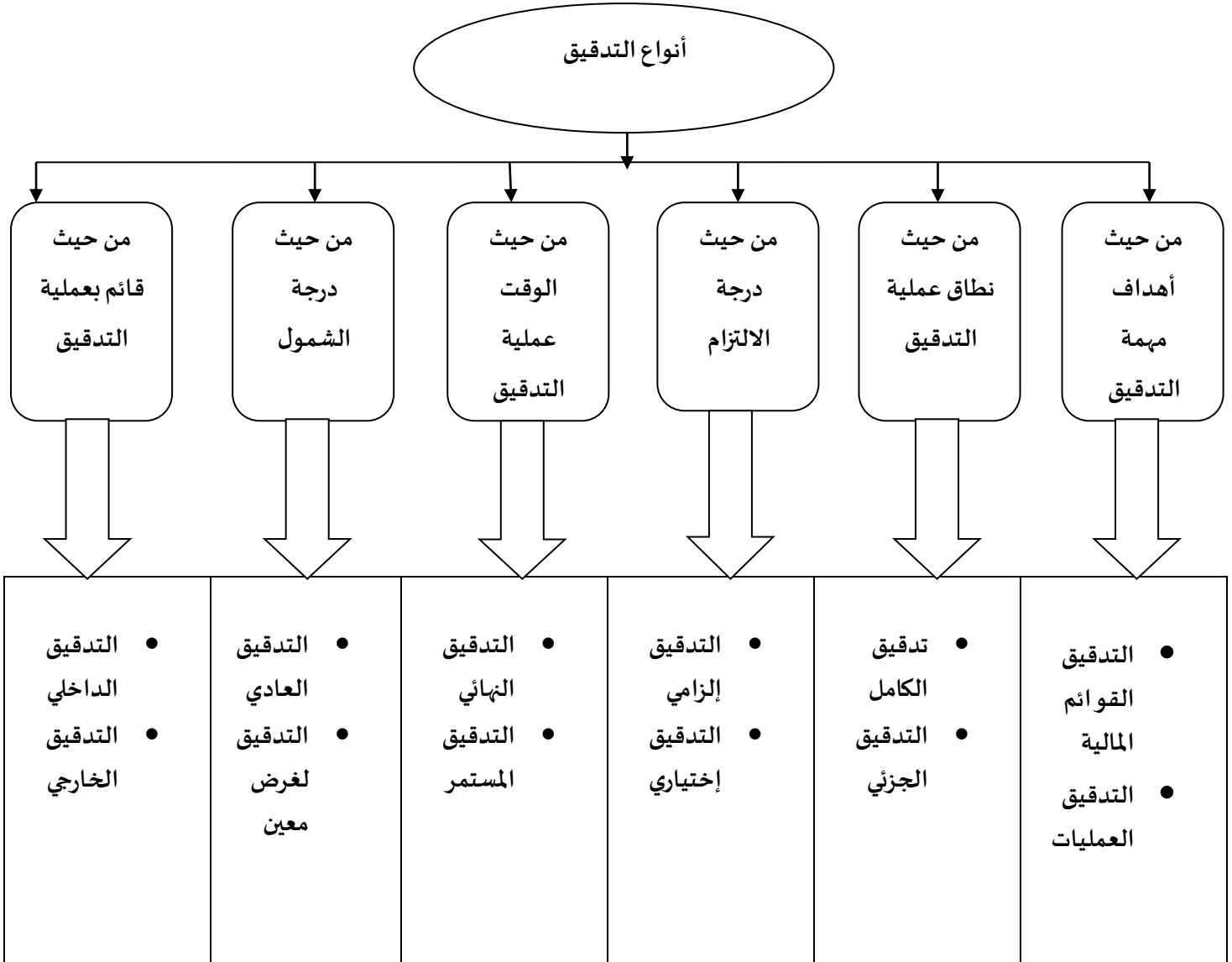
¹ رأفت سلامة محمود و آخرون ، علم تدقيق الحسابات (العلمي) ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 35.

² صالح محمد يزيد ، مرجع سبق ذكره ، ص:25.

³ رأفت سلامة محمود و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص:35.

⁴ صالح محمد يزيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

الشكل (1-1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق .

المطلب الثالث : معايير التدقيق المتعارف عليها

إن من المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة ، يعملون في ضوءها ، و يسرون على هديها في كافة مراحل العمل و المهنة التدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا¹.

و على حسب مجمع المحاسبين الأمريكيين تنقسم إلى ثلاث مجموعات :

_المعايير العامة لأنها تتعلق بالتكوين الشخصي

_المعايير الهمل الميداني لأنها تتعلق ببيئة العمل

-المعايير إعداد التقرير وهذا لإبداء رأي فني محايد في التقرير

المعايير العامة:

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق ، و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ، و توصف هذه المعايير بأنها (عامة) لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني و إعداد التقرير بصورة ملائمة ، و تعتبر (شخصية) لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلّى بها المدقق².

- يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم و الكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات .
- على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به .
- على المدقق الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق و وضع التقرير³.

➤ التأهيل العلمي والعملي :

ينص هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب التدقيق و غيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية .

إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب و التعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات جديدة .

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص:16.

² محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص:38.

³ أحمد حلي جمعة ، التدقيق الداخلي والحكومي ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، طبعة الأولى، الأردن ، 2011، ص:76.

تلعب المنظمات المهنية التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم و زيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية و توجيهية ، كما يشمل التدريب في التدقيق على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات و الندوات التي تنظمها و تعقدها المنظمات المهنية.¹

➤ الاستقلالية:

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق. تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية ، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة . كما عليه بإعتباره الضامن لشريعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ، وأن لا يشاركونهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.²

➤ العناية المهنية :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المسؤولية ونطاق المساءلة سواء المهنية أو القانونية لعمل المدقق، ويتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية المناسبة في سبيل الوصول إلى نتيجة التدقيق التي يعبر عنها في تقريره. وبما أن المدقق يكون مسؤولا أمام الجهة التي تكلفه بعملية التدقيق، فإن عليه أن يبذل الجهد المناسب في عملية التدقيق، وبما يتمكن من خلاله أن يثبت لتلك الجهة عدم تقصيره وبالتالي عدم مسؤوليته عن أي ضرر يمكن أن يصيب تلك الجهة.³

المعايير العمل الميداني :

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عمل الفحص مثل جمع الأدلة و القرائن و غيرها و تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاث معايير و هي :⁴

- يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذي قد يستعين بهم المدقق .
- يجب القيام بدراسة وافية و إجراء شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق و ليجري على ضوئه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات .

¹ أمين عمارة ، مرجع سبق ذكره ،ص:62.

² محمد بوتين ، المراجعة و مرقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة ثانية ، الجزائر ، 2005 ، ص:38.

³ زياد هاشم السقا ، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ، مجلة الجامعية الأنبار للعلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد 4، العدد7، 2011، <https://www.iasj.net>، 2023/04/05، ص:303.

⁴ محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ،ص:42.

■ يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديدة بالثقة و ذلك للمعينة و الملاحظة و التحريات و الإثباتات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها.¹

➤ التخطيط والإشراف :

يتناول هذا المعيار أهمية التحقق من أن مهمة التدقيق قد تم التخطيط لها بالشكل المناسب وهو ما يوفر الإشراف الكاف والمناسب على أداء المساعدين، ذلك أن وجود الإشراف الكافي يعد أمرا ضروريا في عملية التدقيق، على اعتبار أن العديد من أنشطة التدقيق يتم عادة تنفيذها بواسطة مساعدين حيث خبرتهم غير كافية²

➤ تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المعيار الثاني من معايير العمل الميداني و الذي يحث المدقق بأن يجري دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في منشأة العميل ، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر من الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات و كذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.³

➤ كفاية أدلة الإثبات :

وهو يتعلق بمدى قدرة المدقق على الحصول على كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للنشاطات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية في سبيل حصر و معالجة التأثيرات البيئية الخاصة بها وصولا إلى إمكانية الاعتماد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد حول التأثيرات البيئية .

و بذلك يتطلب الأمر من مدقق الحسابات الآتي :

أ- التحقق من أن الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها هي أدلة خاصة بالتأثيرات البيئية الناتجة عن قيام الوحدة الاقتصادية المعنية بنشاطها المختلفة .

ب- أن مجموعة الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها مستوفية للشروط المحاسبية و القانونية اللازمة للاعتماد عليها .

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص: 17.

² عزيز لوجاني ، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2020، <http://thesis.univ-biskra.dz>، 2023/02/22، ص:16.

³ محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص: 42.

ج-التأكد من وجود ارتباطات متسلسلة بين الأدلة الموضوعية بمختلف أنواعها مع القدرة على إمكانية المقارنة فيما بينها من حيث الكمية و النوعية .

د- أن تكون الأدلة الموضوعية مؤيدة من قبل جهات مختصة بالنواحي البيئية.¹

معايير إعداد التقرير:

والتي تتمثل فيما يلي :

_ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

_ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة .

_ تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك .

_ يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل ، أو امتناعه عن إبداء الرأي .و في الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك .²

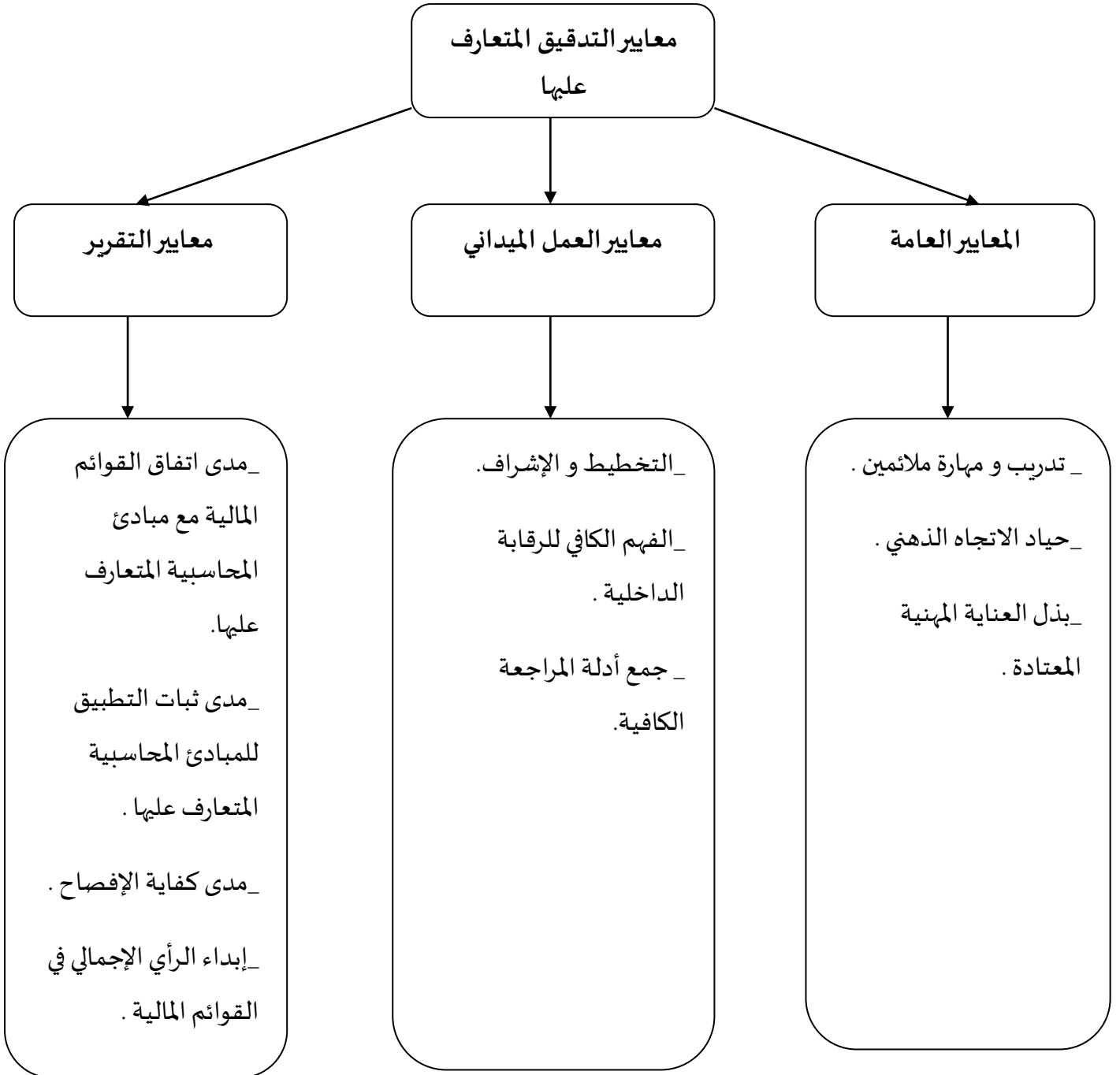
المعيار الأول من هذه المجموعة يعني ضمناً أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تمثل معياراً مناسباً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم . أما المعيار الثاني وهو ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فهو يهدف إلى التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية . أما المعيار الثالث وهو الإفصاح المناسب يتطلب ضرورة إفصاح المدقق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذف من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها أما المعيار الرابع التعبير عن الرأي فهو يعد من أكثر المعايير تعقيداً وأصعبها منالاً .³

¹ زياد هاشم السقا ، مرجع سبق ذكره ، ص:305.

² خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص:17.

³ بطرس ميالة ، العوامل المؤثرة على كفاءة مراجع الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي ، مجلة الاقتصاد و المجتمع ، العدد 6 ، جامعة دمشق ، 2010/03/15. <https://www.asjp.cerist.dz> ، ص:130.

الشكل (2-1): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: عزيز لوجاني ، مرجع سبق ذكره ، ص:18.

المبحث الثاني : عموميات حول التدقيق الداخلي

لقد حظي التدقيق الداخلي باهتمام كبير من طرف الباحثين باعتباره من آليات الرقابة ، لذا سنقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى كل من نشأة و تعريف التدقيق الداخلي ، أنواع ، أهمية ، أهداف و مراحل عملية التدقيق الداخلي

المطلب الأول : نشأة ، تعريف التدقيق الداخلي

أولا: نشأة التدقيق الداخلي

لقد ظهرت مهنة التدقيق الداخلي بشكل متواز مع تطور علم الإدارة بعد الحرب العالمية الثانية، وهو أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية حيث تشير أغلب الدلالات إلى أن بداية ظهور التدقيق الداخلي كانت في الولايات المتحدة الأمريكية مع ظهور الشركات الكبرى في القرن التاسع عشر كانت إدارة السكك الحديدية والمصارف وشركات التأمين وشركات المساهمة قد لاحظت قيمة خدمات التدقيق الداخلي تحقق نجاحا باهرا يتخطى تدقيق البيانات المالية وكرستها لتجهيز تقارير التشغيل الموثوقة غير متضمنة بيانات مالية مثل نوعية المنتجات.¹

زاد اهتمام بالتدقيق الداخلي بعد إنشاء معهد المدققين الداخليين

(Institute Of Internal Auditors -IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941. و هذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي ، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي و اتساع نطاق الانتفاع بخدماته. وقد عمل المعهد على تدعيم و تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة.²

أما في الجزائر هي وظيفة حديثة الاستعمال فلقد نص عليها المشرع الجزائري في الثمانينات من خلال :

المادة 40: يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هيكل داخلية "خاصة بالمراقبة في المؤسسة " و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها .

المادة 41: تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم .

¹ عامر الحاج دحو ، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير ، جامعة أحمد دراية ، أدرار، 2018، <https://dspace.univ-adrar.edu.dz>، 2023/03/15 ، ص115.

² خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي دوليا، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الأردن 2006، ص:30.

يتم هذا التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل أو عمل مباشر في إدارة و تسيير المؤسسة أو المؤسسات المعنية .

المادة 58: لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة أو تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية ، خارج الأجهزة المشكلة قانونا و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها .

تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن¹.

ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي

تعريف معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا و ويلز سنة 1964: بأن التدقيق الداخلي هو: تدقيق الأعمال و السجلات داخل الشركة بصفة مستمرة بوساطة موظفين مختصين بأعمال التدقيق ، و تختلف مجالاته و أهدافه تبعا لاختلاف أنشطة تلك الشركات ، و قد يمتد إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالمجالات ذات الطبيعة المحاسبية خاصة في الشركات الكبيرة.²

كما عرفه معهد المدققين الداخليين على أن التدقيق الداخلي هو "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المنشأة للاضطلاع بمسؤولياتهم بجدارة ، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات و التقييمات و النصائح و الإرشادات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها ، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة"³.

التدقيق الداخلي هو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية في المنشأة من أجل حماية أصول المنشأة و تحقيق أهداف الإدارة ، تحقيق إنتاجية أكبر الالتزام بسياسة الإدارة.⁴

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 3، القانون 01/88، الصادرة بتاريخ 12/01/1988 ، <http://www.joradp.dz> ، 2023/04/10 ، ص 36،38.

² محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي ، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق المعايير الدولية ، دار عشتار الأكاديمية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، بغداد ، 2019، <https://drive.google.com> ، 2023/04/01 ، ص:14.

³ خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص:34.

⁴ نظمي إيهاب، هاني عزب ، تدقيق الحسابات الإطار النظري ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن، 2012، ص:24.

كما عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 2004 : بأنه نشاط مستقل يقدم تأكيدا موضوعيا، و هو نشاط استشاري صمم لإضافة قيمة ، و لتحسين عمليات المنظمة، إذ تساعد على تحقيق أهدافها من خلال الضبط و التقويم ، لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و أنظمة الرقابة وعمليات الإدارة.¹

تعريف مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2013 بأن التدقيق الداخلي هو قسم في الشركة يؤدي نشاطات التأكيد و الاستشارات المصممة لتقييم و تعزيز فعالية عمليات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر و الرقابة الداخلية.²

و من التعاريف نستنتج ما يلي :

وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية و غير المالية داخل مؤسسة و تقديم النصح و الإرشاد من قبل شخص فني محايد للحصول على أدلة و قرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية في استغلال الموارد المتاحة .

المطلب الثاني: أنواع ، أهمية ، أهداف التدقيق الداخلي

أولا : أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى ثلاث أنواع كالتالي :

تدقيق الالتزام :

يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين المعمول بها و الإجراءات الموضوعية من المنشأة . و تقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبئ:

- التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح و التعليمات التي تصدرها المنشأة .
- الإلمام الكامل بالقوانين و اللوائح و التعليمات العامة.
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.³

ويهدف إلى التأكيد ، أن المؤسسة الخاضعة للتدقيق تعمل بما يتفق مع القوانين ، والتعليمات المنظمة لعملها ، أو الالتزامات العقدية المفروضة عليها، بالإضافة إلى السياسات والإجراءات المقررة من الإدارة، وهو يشبه التدقيق المالي الذي يقوم به المدقق الخارجي، في مرحلة تقويم نظام الرقابة الداخلية¹

¹ كمال محمد السعيد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009، www.mobt3ath.com، 2023/03/27، ص:21.

² محمد زامل فليح الساعدي ، حكيم حمود فليح الساعدي ، مرجع سبق ذكره ، ص:16.

³ خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص:56.

التدقيق التشغيلي :

هو عبارة عن الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقييم أنظمتها المختلفة و رقابتها الإدارية و أداءها التشغيلي ،وفقا لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية و ذلك للتحقق من كفاءة و فعالية و اقتصادية العمليات التشغيلية .²

هو "الفحص و التقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية و المتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة ، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام المواد المادية و البشرية ،بالإضافة إلى تقويم إجراءات مختلف لعمليات ، و يجب أنه يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل ، و الطرق لزيادة الكفاءة و الربحية".³

التدقيق المالي :

هو عبارة عن الفحص المنظم للعمليات المالية و القوائم و السجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات الإدارية و أي متطلبات أخرى ، وبالتالي التدقيق المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي ، و الهدف منه هو إظهار البيانات المالية بصورة موضوعية كي تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة .⁴

" هو فحص البيانات المالية و السجلات لبيان مطابقتها لمبادئ التدقيق المتفق عليها و سياسات الإدارة كما عرف بأنه فحص العمليات و البيانات المالية و السجلات المحاسبية الخاصة بها لغرض التعرف على مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و سياسات و إجراءات الإدارة و أي متطلبات أخرى".⁵

¹ محمد الزوير ، دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة و العائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ حسابات و المعايير التدقيق الجزائية ، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه ، جامعة غرداية ، 2022 ، <http://dspace.univ-ghardaia.dz> ، 2023/02/25 ، ص:66.

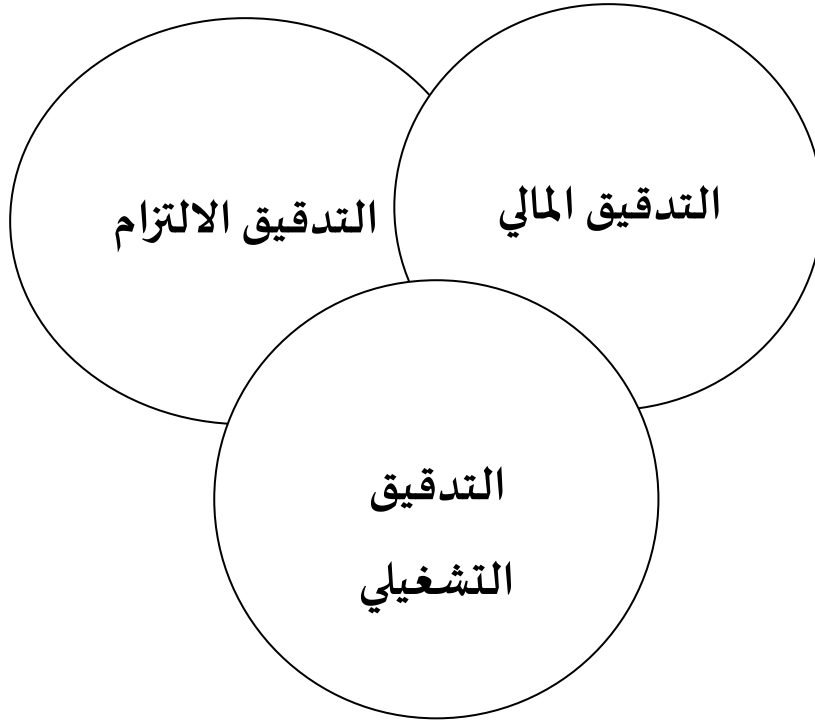
² كمال محمد سعيد كامل النونو ، مرجع سبق ذكره ، ص:23.

³ خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص:57.

⁴ كمال محمد سعيد كامل النونو ، مرجع سبق ذكره ، ص:22.

⁵ محمد زامل ، مرجع سبق ذكره ، ص:20.

الشكل (1-3): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق

ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في كونه وسيلة تخدم مجموعة من الوظائف داخل المؤسسة التي تعتمد اعتمادا كبيرا على التوصيات التي يصدرها التدقيق الداخلي وهذا لاتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية والتي تتمثل في ثلاثة نواحي رئيسية وهي:

1- المسؤولية :

اتجاه إدارة المؤسسة التي يوجد فيها حيث تتمثل أهميته في مساعدة مديري المؤسسة على القيام بوظائفهم اليومية في إدارة وتسيير شؤون المؤسسة عن طريق توفير الضمان بأن آلية الرقابة التي يعتمدون عليها سليمة وتعمل على تحقيق الأهداف المنشودة.

2- مجال الفحص :

تكمن أهميته في التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر، ومن أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة وبصفة دائمة، وكذلك التأكد من أن طرق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل.

3- مجال الرقابة الداخلية :

فهو يهتم بكل من الجانب المالي والإداري، والاقتصادي لنظام الرقابة طالما أن مسؤوليته لا تقتصر على الإدارة والمالية، والمحاسبة بل تتعدى ذلك لتشمل كل الأجزاء الأخرى بالمؤسسة والتحقق من أن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له.¹

لقد تبوأَت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب ، بل كنشاط تقييمي لتدقيق و فحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها ، و ما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تظافر العديد من العوامل التي ساعدت علو نموها و تطويرها و ازدياد أهميتها . و وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية. وإنشائي يشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.²

ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى الهدفين التاليين و هما :

الهدف الأول: الحماية أو التحقيق

الهدف الثاني : إنشائي أو التقييم³

الهدف الأول: الحماية

يعني مفهوم الحماية تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية للتحقق من الآتي :

- 1) دقة و تطبيق الرقابة المحاسبية، و من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية .
- 2) أن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها ، و أنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة و الإهمال .

¹ عامر الحاج دحو ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 121، 122.

² خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص: 63.

³ أحمد حلي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، الأردن ، 2000، ص: 92.

(3) اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، و وظيفة التنفيذ ، و وظيفة المحاسبة.

(4) تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات ، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله ، وبما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

الهدف الثاني : إنشائي

و يعد الهدف الإنشائي امتداداً لتدقيق الأحداث المالية ، لذا فإن مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن من كل جزء من نشاط المنشأة موضع مراقبة .

و لذلك فإن تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية و ليس من خلال التقارير المالية ، و بناء على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة و ليس ممثلاً للإدارة المالية ، و ذلك لأنه يقيّم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تمثلي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.¹

و يمكن أن نستخلص الأهداف التالية :

1. تأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال تحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية. .

2. التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

3. كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي.²

4. متابعة تنفيذ الخطط و السياسات المرسومة و تقسيمها ، حتى يمكن اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التحسين و التعديل .

5. التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر و ذلك لحماية الأصول ويقتضي التأكد من أحكام الرقابة ووجود التأمين اللازم .

6. التحقق من صحة و دقة البيانات المحاسبية ، و يتطلب من المدقق الداخلي القيام بعملية تدقيق مستمر مستندياً و حسابياً و ما شابه ذلك.³

¹ أحمد حلمي جمعة ، نفس الرجوع السابق ، ص: 93.

² عبد الفتاح الصحن و آخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى ، مصر ، 2004، ص: 40.

³ خالد خطيب ، خليل الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، الأردن ، 2009، ص: 202.

المطلب الثالث : مراحل عملية التدقيق الداخلي

تعتبر مهمة التدقيق نشاط معقد لذلك يجب على المدقق التخطيط والاهتمام بعملية التدقيق ، و تتكون عملية التدقيق الداخلي من مراحل متسلسلة كالتالي:

أولاً: اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق

تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق ، إلا أنها لا تعتبر مرحلة بحد ذاتها ، و تتم وفق ثلاث طرق : الاختيار المنظم (المخطط)، الاختيار بناءا على طلب الإدارة العليا ، الاختيار بناءا على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق¹.

ثانياً: مرحلة التحضير للمهمة

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لهم من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها ، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى التدقيق الداخلي ، و فيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة:

_ الأمر بالمهمة : يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى القسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق فالأمر بالمهمة يحدد بالأهداف المراد تحقيقها من طرف تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا ، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض .

_ خطة التقرب : بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة ، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي، الجبائي ، معلومات حول السوق ، هيكل القسم ;

كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول قسم محل التدقيق ، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها ، و من ثم تنظيمها بطريقة يكمن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته ، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية و التي يجب القيام بها².

¹ خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص: 155-156.

² شعباني لطفى ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جزائر ، 2004 ، <https://iefpedia.com> ، 2023/04/10 ، ص: 77-78.

ثالثاً: الدراسة والتخطيط:

تعتبر هذه المرحلة ضرورية و هامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي ، حيث يجب على المدقق الداخلي وضع خطة مبنية على المخاطر ، لتحديد أولويات التدقيق بما يتلائم و الأهداف المسطرة ، و يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

_ إجتماع الإفتتاح : يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه ، بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولو النشاط محل التدقيق .

_ زيارة الموقع: للتعرف على طبيعة العمل و مناخ النشاط و علاقته بالأنظمة الأخرى و أسلوب تدفق المعلومات .

_ التخطيط: تقوم إدارة التدقيق الداخلي بوضع الخطط المناسبة بما يحقق لها إتمام مهامها بنجاح ، إلا أنه عند وضع خطة التدقيق ، يجب أن تأخذ الإدارة في إعتبارها : أهداف التدقيق ، نطاق مهمة التدقيق ، تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق.¹

_ تحضير برنامج التدقيق الداخلي: إن عملية تحضير برامج التدقيق لها أساليب خاصة بها و إذ تم إتباعها فأنها تؤدي إلى برامج تدقيق مقبولة وصالحة للاستعمال وذلك من خلال :

- ✓ تدقيق برامج التدقيق السابقة إن وجدت، لتحديد ما تمت تغطيته وكيف تمت وبأي عمق وما هي النتائج؛
- ✓ القيام بمسح مبدئي لتحديد أهداف العملية ونشاطات أنظمة الرقابة الحالية ومواطن الخطر وتحديد مستوى الخطر؛
- ✓ لكل جزء من التدقيق ، يجب تحضير برنامج له أهدافه وموازنة الوقت وموارد التدقيق المتوفرة المخصصة لذلك؛
- ✓ تحديد مستوى المخاطرة و إعداد قائمة بذلك وإظهار الرقابة اللازمة والخطوات التي يجب إتباعها

_والهدف من وضع برنامج التدقيق هو:

توثيق الإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل المدقق الداخلي في جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات خلال المهمة، وبيان نطاق ومستوى الفحص اللازم للوصول إلى أهداف التوثيق ، في كل مرحلة من مراحل التدقيق.¹

¹ محمد لمن علون ، الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في مؤسسة العمومية ، مجلة الحقيقة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 2018، 42،
https://www.asjp.cerist.dz ، 2023/04/05 ، ص:558.

رابعاً: العمل الميداني

يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من الإدارة العليا، وتتم مرحلة العمل الميداني من خلال الإجراءات التالية :

_الإشراف على التدقيق: يجب أن يتم الإشراف على كل مرحلة من التدقيق بالطريقة المناسبة بواسطة المدقق المسؤول ورئيس القسم ومدير إدارة التدقيق الداخليين، مع إلزام تقديم وثائق محددة و أوراق العمل كما هو مبين في سياسات إدارة التدقيق الداخلي، وتقديم التقرير للتدقيق في الموعد المحدد له و اتخاذ أي إجراء بشأن أي تأخير .

_تنفيذ برنامج التدقيق : يقوم فريق التدقيق بتطبيق البرنامج على الواقع من خلال تجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق ، و إجراء الاختبارات ، و الكشف عن أي مشكل أو مخالفة أو إنحراف قد يحدث، وتختلف هذه الإجراءات تبعاً لإختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها ، إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء التدقيق كالفحص، التحليل، التقييم، الإلتزام، بالإضافة لذلك يجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمالهم، بأوراق عمل، وأدلة التدقيق ، كما أنها تعتبر أدلة للمدقق الداخلي للدفاع عن نفسه في حالة إتهامه بالإهمال، وللحصول على هذه الأدلة يتبع المدقق الداخلي مجموعة من التقنيات كالمستندات ، الجرد الفعلي، التدقيق الحسابي ، المصادقات، الإستفسارات من العميل، نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي) ، الفحص المستندي ، الفحص الإنتقادي ، الإجراءات التحليلية ، وإقرارات الإدارة.

_التواصل مع إدارة قسم التدقيق الداخلي خلال العمل الميداني : يجب أن يطلب رئيس القسم وبشكل روتيني من الموظفين ونائب المدير بتقرير عن التقدم المحرز في تحقيق أهداف التدقيق وأية مشكلة قد تتسبب في عدم تحقيق أي هدف من أهداف المهمة، ويمكن أن يتم ذلك خلال إجتماعات الرصد الذي يتم عقده مع رئيس ومدير القسم ونائب المدير، أو عن طريق البريد الإلكتروني أو الإتصال الهاتفي، و يجب أن يقوم رئيس ومدير القسم/ نائب المدير بتقديم التوجيهات اللازمة لحل أية مشكلات قد يواجهها فريق التدقيق².

_التواصل مع الجهة الخاضعة للتدقيق أثناء العمل الميداني: وذلك من خلال:

✓ ينبغي على كل من رئيس القسم والمدقق المسؤول جدولاً إجتماعات دورية مع الجهة محل التدقيق والتنسيق معها لتزويدهم بمعلومات كاملة عن التقدم المحرز في عملية التدقيق.

¹ خلف عبد الله الواردات ، نفس المرجع السابق ، ص:164-166.

² محمد أمين علون ، مرجع سبق ذكره ، ص:558-560.

✓ ينبغي أن يكون فريق التدقيق على إتصال منتظم مع موظفي الأنشطة التي يتم تدقيقها يوم بيوم، وإجراء إجتماعات مخصصة لازمة لجمع المعلومات ومناقشة وحل المسائل، وتسهيل أعمال عملية تدقيق الداخلي.

_الإجتماع النهائي: الغرض منه إعلام الجهة التي تمت تدقيقها بنتائج التدقيق، والوصول إلى إتفاق بشأن النتائج والتوصيات، وعرض الإجراءات المخططة أو التصحيحية المتخذة لمعالجة أوجه القصور التي كشف عنها تدقيق الداخلي وتقديم المشورة للهيئة محل التدقيق عند عملية الإبلاغ.

خامسا: التقرير عن المهمة ومتابعة التوصيات :

هذه المرحلة تعتبر الأخيرة في إنجاز المهمة وتتمثل في الخطوات التالية: التقرير الأولي للتدقيق، حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم، التقرير النهائي والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات و الإختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق الداخلي.¹

¹ محمد مبن علون ، نفس المرجع السابق ، ص:559-560.

خلاصة:

يعد التدقيق بمثابة الفحص الإنتقادي للوقوف على صحة و سلامة أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة و لإبداء رأي حول عدالة القوائم المالية و على مدى إلتزام المؤسسة بتطبيق المبادئ المحاسبية و معايير التدقيق المتعارف عليها ، و هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق ; و يعد التدقيق الداخلي حلقة مهمة في المؤسسة ، إذ أنه يساعدها على بلوغ أهدافها المسطرة و تحسين أدائها و ضمان مصداقية القوائم المالية من خلال الطبيعة الرقابية التي يتمتع بها

الفصل الثاني

دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة
الداخلية

تمهيد:

تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية تطورا كبيرا نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية لضمان تحقيق الأهداف العامة للمنشأة ، يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها المدقق الداخلي عند قيامه بعملية التدقيق فالخطوة الأولى هي دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف التأكد من مطابقة الأداء الفعلي للنظم التي وضعتها الإدارة .

و بناء على ما تقدم قسمنا الفصل إلى :

المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

نظرا لتوسع حجم المؤسسات استدعى ذلك وجود جهاز رقابي فعال ، مدعم بأنظمة محاسبية يقيم أداء المرؤوسين و يصحح الانحرافات للوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة ، لذا سنقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى كل من نشأة و تعريف نظام الرقابة الداخلية ، أهداف ، أنواع ، مكونات ، مقومات نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : نشأة و تعريف نظام الرقابة الداخلية

أولا : نشأة نظام الرقابة الداخلية

في بادئ الأمر لم يكن لنظام الرقابة الداخلية الأهمية الكبرى التي يحضها بها الان ، نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة ، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية ، فالمالك كان يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المؤسسة ، و انحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول المؤسسة تداولاً ، وبعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي

والذي يعني تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه : "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل

وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها كما أن كبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية ، المالية والتنظيمية ، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة ، كما أن إدخال نظم المعلوماتية وتعدد عالم الأعمال و حدوث الفضائح المالية أدى بدوره إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية¹.

ثانيا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

"هو الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المؤسسة الاقتصادية بهدف حماية أصولها ، ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من صحتها و دقتها و مدى الاعتماد عليها ، زيادة الكفاءة الإنتاجية للعمال و تشجيع الموظفين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة"².

¹ شمال نجا ، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية ، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2016 ، <http://e-biblio.univ-mosta.dz> ، 2023/04/15 ، ص:84.

² رقايقية فاطمة الزهراء ، التدقيق المحاسبي ، النشر الجامعي الجديد ، دون طبعة ، الجزائر ، 2020 ، ص:19.

حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية " :نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق ، بضمان الحماية ، الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق تعليمات المديرية و تحسين النجاعة ، و يبرز ذلك بالتنظيم ، و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة ¹.

يعرف المعيار الدوليISA400انظام الرقابة الداخلية على أنه " :كافة السياسات و الإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول ومنع واكتشاف الغش و الخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب" ².

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

"عرف المعهد نظام الرقابة الداخلية على أنه " :نظام مكون من الخطة التنظيمية والطرق والإجراءات المتبعة داخل المؤسسة بهدف حماية أصولها، و مراقبة دقة المعلومات المحاسبية، وزيادة الكفاءة، والتأكد من تطبيق الموظفين للتعليمات والقوانين الصادرة من الإدارة" ³.

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مفهوم لجنة (COSO) :

عرفت اللجنة نظام الرقابة الداخلية على أنه " : عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية:

- مدى كفاءة العمليات وفعاليتها؛

- مدى الاعتماد على التقارير المالية؛

- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها. ⁴

¹ محمد التهاهي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص:85.

² غسان فلاح مطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص:207.

³ عامر الحاج دحو، مرجع سبق ذكره ، ص:51.

⁴ محمد سمير دهيرب، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة(coso) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدة إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع ، العدد 6 ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق ، 2012، <https://www.iasj.net> ، 2023/04/15، ص:257.

"نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من القواعد و السياسات و الإجراءات التي تنفذها المنظمة لتوفير تأكيد معقول بأن :

1- تقاريرها المالية موثوقة .

2- أن تكون عملياتها ذات كفاءة و فعالية .

3- امتثال أنشطتها للقوانين و اللوائح المعقول بها".¹

من خلال التعاريف نستنتج ما يلي :

نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة من أجل الحفاظ على أصولها و التأكد من تطبيق الموظفين للقوانين و اكتشاف الغش و الأخطاء و تحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الثاني : أنواع و أهداف نظام الرقابة الداخلية

أولاً : أنواع نظام الرقابة الداخلية

❖ الرقابة الإدارية:

تتمثل في جميع الإجراءات و الأساليب المتعلقة بالكفاءة التشغيلية و الالتزام بالسياسات الإدارية فهي تهدف إلى التأكد من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في المؤسسة و التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات الموضوعية من قبل المؤسسة وهي تتعلق بالأقسام التشغيلية لها.²

و يتطلب هدف التخطيط ضرورة توافر النظام (الإداري و المحاسبي) المتماسكان لتحديد خطوات العمل و الإجراءات اللازمة لأداء العمل بطريقة تتصف بالكفاءة ، كما ينبغي وجود نظام سليم للتقارير يعد على أساس المسؤوليات (رأسي و أفقي) يساعد على كشف أوجه القوة و الضعف في خط سير و أداء مراكز المسؤولية ، لمن الاحتكاكات بين المسؤولين ، أو التهرب من المسؤولية المحددة لكل منه.³

¹ Business and Information process Rules , Risks ,and Controls .<https://www.csus.edu> ، 25/04/2023.p: 1.

² جدي سمراء ، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2017 ، <http://dspace.univ-msila.dz> ، 2023/04/15 ، ص:12.

³ محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2009 ، ص: 195.

❖ الرقابة المحاسبية:

هي كافة الإجراءات الهادفة إلى تحقيق اختيار دقة البيانات المثبتة بالدفاتر والحسابات و درجة الاعتماد عليها و الوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة و من جهة أخرى العمل على حماية أصول المنشأة.¹

وتشمل الخطة التنظيمية وكافة وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار الكشوفات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ويهدف الجانب المحاسبي للرقابة الداخلية إلى تحقيق هدي الحماية والدقة. وهناك وسائل متعددة للرقابة المحاسبية منها.²

❖ الضبط الداخلي:

هو عبارة عن مجموعة الوسائل و الإجراءات و المقاييس التي تبتغي إدارة المؤسسة من خلالها ضمان السير الحسن ، للعمل و المحافظة على أصول المؤسسة، دفاترها و حساباتها من كل سرقة، تلاعب، اختلاس وسوء للاستعمال ، جوهر نظام الضبط الداخلي يتمثل في مبدأ تقسيم العمل وتحديد السلطات و المسؤوليات إلى جانب الفصل بين الاختصاصات الوظيفية المختلفة ، حيث يخضع عمل كل موظف إلى المراقبة من طرف موظف آخر.³

كل خطط التنظيم و الطرق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من خلال الاختلاس و الغش.⁴

ثانياً : أهداف نظام الرقابة الداخلية :

- ✓ حماية الأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام.
- ✓ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.
- ✓ رفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الفعالية للموارد الاقتصادية.
- ✓ العمل على تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين و الأنظمة في المنشأة.⁵

¹ خلف عبد الله الواردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2014،ص:328.

² بوطورة فضيلة، بقة الشريف، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الإقتصادية،العدد1، جامعة المثنى، العراق ،2015، <https://muthjaes.mu.edu.iq>، 2023/04/15، ص:248.

³ أحمد حلبي جمعة، مرجع سبق ذكره ،ص:98.

⁴ زهير الحدرب ، علم تدقيق الحسابات ، دار البداية ناشرون و موزعون ، الطبعة الأولى ، الأردن ،2010،ص:136.

⁵ محمد حيدر موسى شعت ، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة ،2017، www.mobt3ath.com ، 2023/04/15 ، ص:30.

حماية أصول المؤسسة :

تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها و ذلك من خلال فرض حماية مادية و محاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع و سوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية .

ضمان صحة ودقة المعلومات :

يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصدقية و الثقة في المعلومات ، و بالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها.

تحقيق الكفاءة و الفعالية في استخدام موارد المؤسسة :

تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة درجة الفعالية و ضمان الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة ، و ذلك باتخاذ قرارات داخلية سليمة بناء على مصداقية و دقة المعلومات و البيانات المتوفرة ، بمعنى تنمية و تشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة.

احترام السياسات الإدارية و الالتزام بها :

تتم بلورة أهداف المؤسسة ، إلى مجموعة من السياسات و الخطط و الإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة ، و يتم إبلاغها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية ، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الإمتثال لها و الالتزام بها من شأنه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة .

إن تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية و تطبيق أوامر الجهة المديرة ، يسمح للإدارة بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعة ، و تقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للبيانات الموضوعة ، كذلك التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة و الكشف عما يقع من انحرافات و تلاعبات ، و ما قد يكون في الأداء من قصور و ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة¹.

يتضح من أهداف أنها تغطي كافة جوانب التنظيم و نشاطاته الداخلية ، ليس فقط فيم يتعلق بالنظام المحاسبي ، و إنما الإهتمام بالنظام الإداري و الوظائف المرتبطة به ، و بذلك أصبحت الرقابة الداخلية بمثابة الوسيلة الفعالة ، التي يمكن من توفير المعلومات الملائمة ، و الحماية اللازمة لكافة الأصول ،

¹ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد بوضياف ، مسيلة ، 2007، <https://iefpedia.com> 2023/04/15، صص:20-21.

و تقييم أداء كافة المستويات الإدارية و مراكز المسؤولة التابعة لها، و من ثم المساعدة في إتخاذ القرارات المشتقة من أهداف المنشأة.¹

المطلب الثالث : مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية

أولاً : مكونات نظام الرقابة الداخلية

❖ البيئة الرقابية :

تمثل البيئة الرقابية الأثر المتجمع للاتجاه العام و إدراك و تصرفات مجالس إدارات المؤسسات و ملاكها على تحديد و تعزيز أو التخفيف من فعالية نظم الرقابة المقررة، و تضع البيئة الرقابية أسلوب التنظيم، و تؤثر في الوعي الرقابي للعاملين، و على تحديد السياسات و الإجراءات للتمسك بها، و تمثل أيضا هدف المدقق عند فهم البيئة الرقابية أن يكون قادرا على تقييم اتجاه الإدارة و لجان التدقيق و مجلس الإدارة و إدراكها و تصرفاتها بخصوص أهمية نظم الرقابة الداخلية و مدى التأكيد عليها.²

و يمكن تقسيم بيئة الرقابية إلى سبعة عناصر :

- الأمانة و القيم الأخلاقية
- التأهيل
- مجلس الإدارة و لجنة المراجعة
- فلسفة الإدارة و أسلوب عملها
- الهيكل التنظيمي
- تخصيص السلطة و المسؤولية
- سياسات و تطبيقات الموارد البشرية³

❖ تقييم المخاطر :

إن كل مكونات الرقابة الداخلية بداية من بيئة الرقابة إلى غاية المتابعة ينبغي أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها ، و هي العملية التي تقوم بها المنشأة لتحديد و الاستجابة لمخاطر العمل و نتائج ذلك، و يختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المدقق لها بالرغم من الارتباط الوثيق بينهما، فتقدير الإدارة للمخاطر يكون كجزء من عملية تطبيق رقابة داخلية و تطبيقها للتقليل من الأخطاء و التلاعب، أما مدقق الحسابات فيقوم بتقدير المخاطر لكي يقرر حجم الأدلة الضروري في عملية التدقيق، فإذا قدرت الإدارة المخاطر

¹ سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات (1) ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2010 ، ص:171.

² ثامر محمد مهدي، أثار استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد 04، جامعة القادسية، العراق ، 2010، <https://www.iasj.net>، 2023/04/15، ص:178.

³ شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص:35.

بشكل فعال سيقوم المدقق إذن بتجميع أدلة أقل بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في تحديد المخاطر الكبيرة ومواجهتها، ويحصل المدقق على المعلومات المتعلقة بكيفية تقويم الإدارة للمخاطر من خلال اطلاعه على تعريف الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتقويم أهميتها واحتمالات وقوعها واختيار الإجراءات اللازمة لمواجهتها، وعادة يكون ذلك من خلال إتباع طريقة الاستقصاء (الاستبانة) والحوار مع الإدارة.¹

❖ أنشطة الرقابة:

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة فعلى سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة ويتم إجرائها على جميع المستويات الهرمية والوظيفية للهيكل، وتتضمن إجراءات مثل الموافقة والتصريح، التحقق وتقييم الأداء التشغيلي، سلامة الأصول والفصل بين الوظائف.²

تتمثل هذا الأنشطة في :

أنشطة الرقابة على التشغيل : وهي تهتم بمراقبة و متابعة تشغيل عمليات المؤسسة .

أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية : و تهدف إلى إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها

أنشطة الرقابة على الالتزام : و تهدف غلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق في المؤسسة .³

❖ نظام المعلومات والاتصال :

يهدف هذا العنصر إلى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة أو الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

المعلومات يجب أن تتصف بالوضوح والدقة وفي مواعيد دقيقة أيضا، حتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة من هذه المعلومات في وظيفتها الرقابية واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.⁴

¹ عيايبيبة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كألية لتفعيل الحوكمة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020، <http://e-biblio.univ-mosta.dz>، 2023/04/15، ص:88.

² عيايبيبة أسماء، نفس المرجع السابق، ص:89.

³ بوطورة فضيلة، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

⁴ خرخاش جميلة، اثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2018، <http://dspace.univ-msila.dz>، 2023/04/15، ص:87.

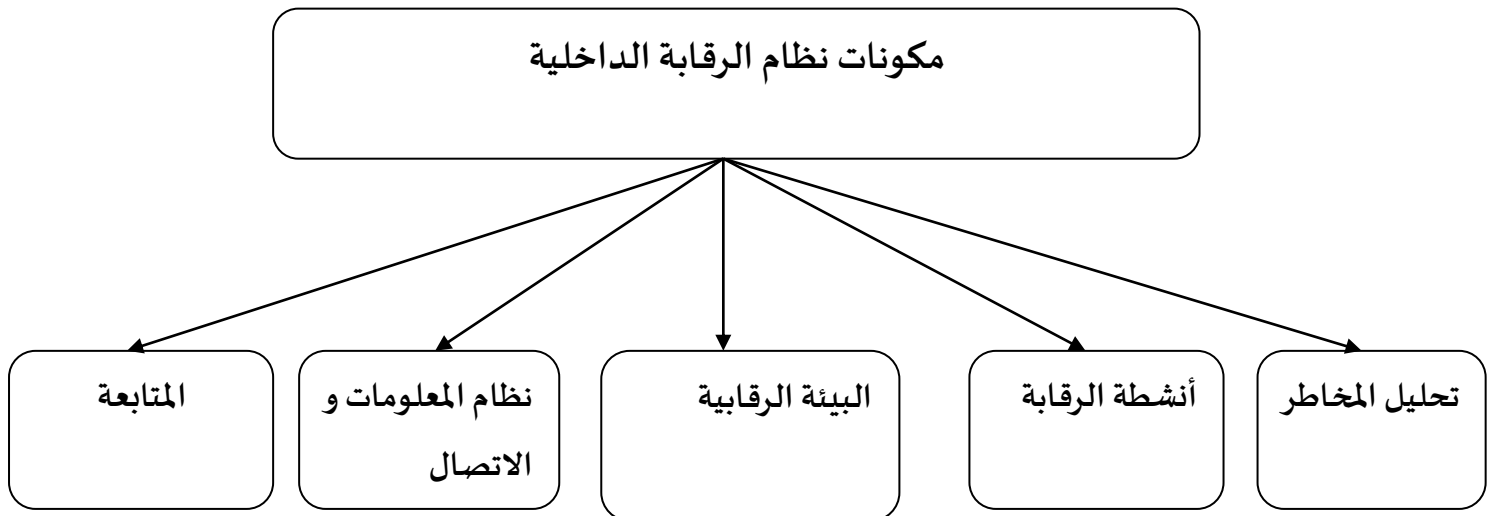
يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية(عناصر مادية وبرامج حاسوب) وأشخاص وإجراءات وبيانات، كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية من الإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير والمحافظة على الأصول و الالتزامات وحقوق المساهمين.

❖ المتابعة:

عملية لتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، ووعي بإجراءات الإدارة الرقابية وتحديد مسؤوليات وواجبات الرقابة.¹

و يقصد بها المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من فعالية وكفاءة هذا النظام. لأن الإجراءات التي تطبقها المؤسسة في كل أنواع أنشطتها قد تصبح غير كافية أو لا تصلح للتطبيق من فترة زمنية إلى أخرى، لذلك يجب أن تحدث الإدارة تطورات في هذه الإجراءات من فترة إلى أخرى.²

الشكل رقم(1-2) : مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق

¹ هوان بوعبد الله ، دور الرقابة والتدقيق في تحسين أداء منشآت القطاع السياسي ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2022 ، <http://e-biblio.univ-mosta.dz> ، 2023/04/15 ، ص:70-71.

² شملال نجاة ، مرجع سبق ذكره ، ص:87.

ثانياً : مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن الحاجة لوظيفة الرقابة ،إنما تنشأ نتيجة وجود احتمال لحدوث أخطاء في تنفيذ الأهداف الموضوعة مسبقاً ، وبالتالي يوجد إرتباط تام بين وظيفة الرقابة و كل من وظيفتي التخطيط و التنظيم ، طالما أنها تصحح ما تم تخطيطه و تنظيمه ، و من خلال تعريفات نظام الرقابة الداخلية السابقة فإنه يتضح وجود جوانب إدارية و أخرى محاسبية كمقومات لنظام الرقابة الداخلية السليم، ويتوقف نجاحه و فاعليته كنظام في أي مؤسسة على مدى توافر هذه المقومات و الدعائم الأساسية الضرورية اللازمة لخلق نظام سليم و فعال للرقابة الداخلية.

و عليه يتم التركيز في هذا الفرع على العنصرين الآتيين:

_ المقومات الإدارية و التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية .

_ المقومات المحاسبية و المالية لنظام الرقابة الداخلية¹.

❖ المقومات الإدارية و التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية :

يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق و الوسائل و التي تزيد من كفاءته .

1- هيكل تنظيمي كفاء:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي منظمة هو أساس عملية الرقابة، و الهيكل التنظيمي الكفاء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات و السلطات المختلفة لكافة الإدارات و الأشخاص بدقة و صورة واضحة ، و تتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة و حجمها و مدى الإنتشار الجغرافي لها و عدد القطاعات أو الفروع ، و يجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيساً يتابعه و يقيم أدائه باستمرار ، و ضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة ، أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة ، و من ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات و مسؤوليات محددة ، تتناسب قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة².

¹ بوطورة فضيلة ، مرجع سبق ذكره ،ص:23.

² محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، دون طبعة ، مصر ، 2014 ، ص ص:107-108.

2- اختيار موظفين الأكفاء:

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح و تحقيق مبتغيات المؤسسة ، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه ، فبدون العاملين المدربين و الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية :

-شهادات في ميدان العمل ;

-خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته;

-الالتزام بالسياسات المرسومة ;

-احترام نظام التدريب .

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز و الترقيات يثير حماس العاملين ، و يزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام .¹

3- معايير أداء سليمة :

إن وجود هيكل كفاء و عمالة مدربة و ذات قدرات و كفاءات عالية ، لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين ، و ذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات .

4- مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول :

من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية ، وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول و منع تسريبها أو إختلاسها ، و تزداد أهمية هذه السياسات و الإجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمده المنظمة لا مركزي ، حيث هناك بعد في المسافات بين الوحدات و السياسات الموضوعية هي ترجمة للأهداف المخططة ، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها تلك السياسات الموضوعية و بصورة أخرى فإن السياسة هي الهدف التي تسعى إليه المنشأة ، أما الإجراء فهو الطريقة التنفيذ لهذا الهدف . حيث يعتبر كلا من السياسة و الإجراء أداة جيدة لنظام الرقابة الإدارية ، إذ تتطلب حماية الأصول و منع تبديدها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام و التقارير المتداولة بينها ، فقد تكون هذه الإجراءات في صورة رسومات معينة واضحة تحدد مساراتها كيفية تنفيذها.²

¹ طواهر محمد توهامي ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص:101.

² محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص:110.

5-قسم المراجعة الداخلية :

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد ، وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية ، يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات و الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة ، و كذا التأكد و بشكل مستمر من مدى دقة و سلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام ، أيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات ، و بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية¹.

❖ المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات المحاسبية و المالية كالتالي :

1-النظام المحاسبي :

نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات ، ودليل مبوب للحسابات ، و مجموعة من المستندات تفي بإحتياجات المشروع ، و تصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة ، و يجب أن يراعى في السجل أو المستند البساطة و الوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله . و يجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع ، كما يجب أن يراعى في تصميمه كافة إستخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين .هذا كما يجب أن يراعى في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.²

2- الدورة المستندية :

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود و أدلة الإثبات ، و لذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية و الشكلية ، بإضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه و تداوله و أيضا ترقيم هذه المستندات لتسهيل عملية الرقابة ، و ضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية و منع المسؤولية المزدوجة عنها ، كذلك ينبغي تمييز المستندات بالوضوح و البساطة في التصميم و الاستخدام .إن إنشاء الدورة المستندية يمثل أساسا يجب المحافظة عليه ، فلا تتم عملية الرقابة إلا بوجودها خاصة في نطاق التحصيل و الصرف و الشراء و البيع و التخزين ، مع مراعاة خطوط السلطة و المسؤولية عند إنشائها.³

¹ بوطورة فضيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص:25.

² خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2012 ، ص:194.

³ بوطورة فضيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص:26.

3- المجموعة الدفترية :

وفق طبيعة المنظمة و أنشطتها ، تعد و تجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الرئيسية عند تجهيز المجموعة الدفترية ، مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة و التركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك ، كذلك ينبغي أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم قصد سهولة الاستخدام و الاطلاع و الفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.¹

4- الوسائل الآلية و الإلكترونية :

يؤدي استخدام الوسائل الآلية و الإلكترونية في إنجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها و تقليل الأخطاء ، ورفع كفاءة العمل المحاسبي ، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على إنجاز العمليات الحسابية بسرعة فائقة ، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة ، كما أن الحاسبات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة و سرعة فائقة.²

5- الجرد الفعلي للأصول :

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية ، بإمكانية جردها الفعلي كالنقدية بالخرينة و المخزون بأنواعه الثلاثة و الأوراق المالية و التجارية و معظم عناصر الأصول الثابتة كالأراضي ، المباني ، الآلات و الأثاث . كما وأن نتائج الجرد الفعلي و مقارنتها بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات المحاسبية ، إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.³

6- الموازنات التقديرية:

حيث تستخدم هذه الموازنات كوسيلة للرقابة على أداء الأقسام المختلفة و على أداء فروع الشركة المختلفة و قياس مدى تحقيق الأهداف الموضوعية لكل قسم أو لكل فرع . وفي هذا المجال يمكن استخدام نظام الموازنات المرنة لقياس مدى تحقيق القسم للأهداف الموضوعية و كذلك تحديد العوامل التي ساهمت في عدم تحقيق بعض الأهداف.⁴

¹ محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص:113.

² إيهاب نظمي ، هاني العزب ، مرجع سبق ذكره ، ص:139.

³ محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص:114.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، المكتب الجامعي الحديث ، دون طبعة ، مصر ، 2006 ، ص:187.

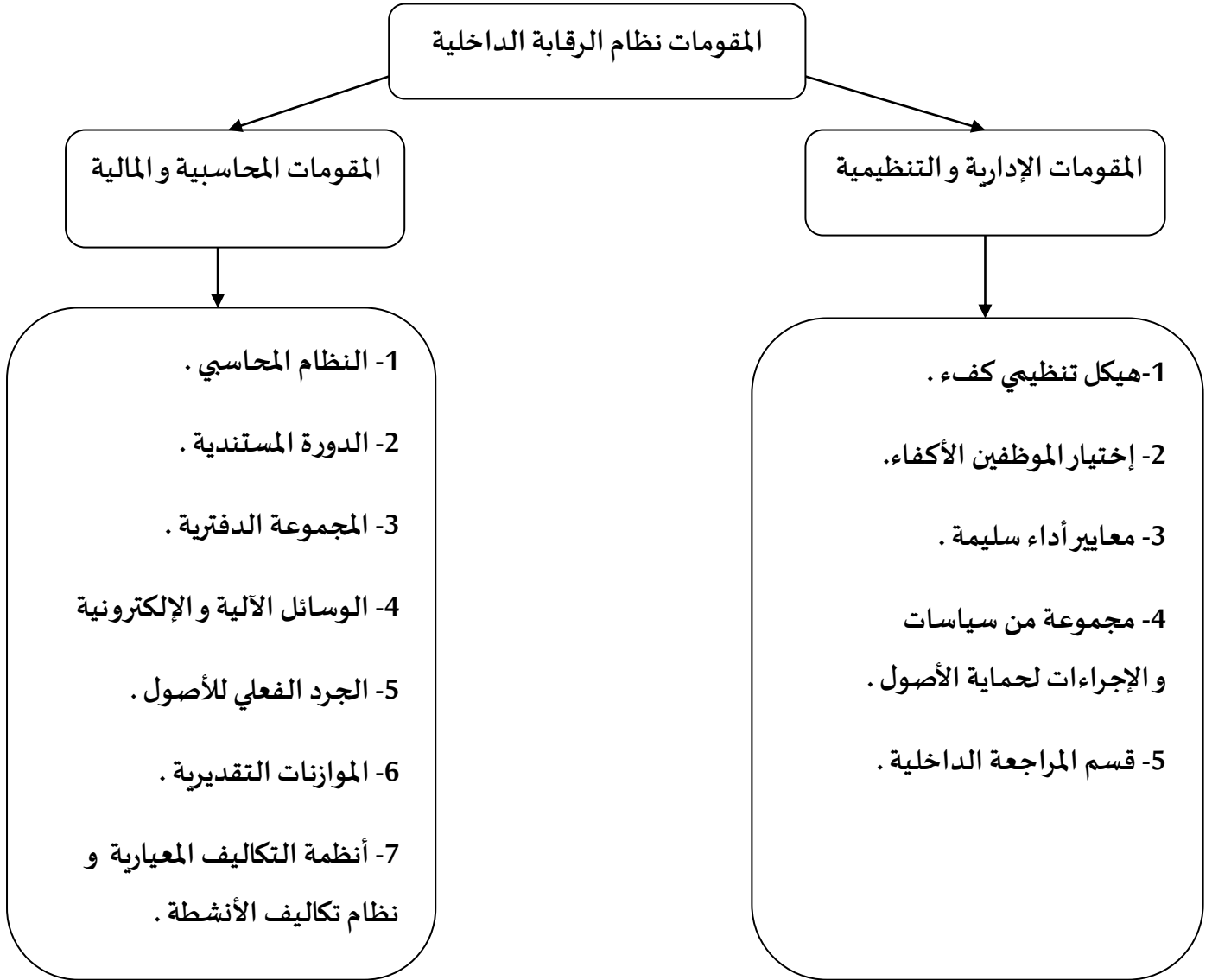
7- أنظمة التكاليف المعيارية ونظام تكاليف الأنشطة :

التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقا ، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، لأن غياب المعايير المحددة مسبقا ، يدفع بالمسؤولين إلى مقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية بأداء الفترات السابقة و النتيجة هي عدم الكشف عن عناصر عدم الكفاءة التي كانت موجودة في التكاليف الفعلية .

و من ناحية أخرى في السنوات الأخيرة ازداد دور الأنظمة المتطورة مثل نظام تكاليف الأنشطة لتخصيص التكاليف غير المباشرة ، سواء كانت صناعية أو غير صناعية ، و ذلك بهدف زيادة كفاءة و فاعلية النظام المحاسبي في توفير المعلومات لمتخذي القرارات ، سواء في مجال التسعير أو تقييم الأداء أو في مجال المفاضلة بين الخيارات الإستثمارية ، و السبب في تفضيل هذا النظام المتطور هو اعتماده على وجود علاقة قوية بين ما تم تخصيصه من تكاليف غير مباشرة على وحدات الإنتاج و بين درجة استفادتها من الأنشطة التي تشارك في تصنيعها عكس ما تفترضه أنظمة التكاليف المعيارية من وجود علاقة بين أحد مستويات التشخيص التقليدي و بين درجة استفادة وحدات الإنتاج من عناصر التكلفة من جهة أخرى ، و بالطبع فإن تحليل الانحرافات الممكن استخدامه في هذا النطاق يختلف عما هو موجود في ظل التكاليف المعيارية¹.

¹ محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص:115-116.

الشكل رقم (2-2): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على ما سبق

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل أن يبدأ المدقق الداخلي بعملية التدقيق يجب أن يقوم بدراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و بهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية و علاقته مع التدقيق الداخلي بالإضافة إلى مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم التدقيق الداخلي بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال ثلاثة مراحل تتمثل في:

- خطوة فهم نظام المراقبة الداخلية : يجب على المراجع الداخلي أن يكون لديه المعرفة الكافية عن "النظام المحاسبي و أساليب المراقبة " ، وذلك عن طريق طلب الاستفسارات من الأشخاص في مختلف المستويات داخل المؤسسة وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف هذا النظام و مختلف وظائف المؤسسة ، وذلك باستخدام أساليب تقييم نظام المراقبة " الاستبيان ، الملخص التذكيري ، التقرير الوصفي ... الخ ؛¹

"تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها في عملية التوقف ، و قد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها .

_ التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان و دقة البيانات المحاسبية .

_ أن ذلك يتطلب مجهود أكبر عند القيام بالاختبارات و الفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد للوفر المتحقق "².

- خطوة تحديد مخاطر المراقبة : فيها يقوم المدقق الداخلي بتحديد نقاط ضعف هذا النظام ونقاط قوته ، وذلك استنادا إلى المعايير والمبادئ والقوانين الواجبة التطبيق.³

و قد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة ، على المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية⁴.

¹ بوخروبة الغالي ، مرجع سبق ذكره ، ص:292.

² أحمد حلي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2008 ، 215.

³ بوخروبة الغالي ، مرجع سبق ذكره ، ص:292.

⁴ أحمد حلي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص:215.

- خطوة اختبارات الالتزام : تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من أن الإجراءات الرقابية الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام وذلك عن طريق مجموعة من الاختبارات التي يقوم بها المدقق الداخلي والمتمثلة في تدقيق المستندات العمليات، والتحقق من أرصدة الحسابات ، ملاحظة تصرفات العاملين أثناء عملية التنفيذ ، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين إلى الالتزام بهذه الإجراءات وتدريبهم وتحديد مسؤولياتهم بكل دقة ¹.

المطلب الثاني : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

بما أن المدقق الداخلي يعمل داخل وحدة اقتصادية ، فأكد أنه يسعى لخدمة الإدارة ، و يكون هذا من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن تثبيت و حصر اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة في الآتي:

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة الوظائف الفرعية "التخطيط و التنظيم، التوجيه إلى جانب، التنسيق و كذا الرقابة"، تعتبر في الأغلب مهمة الرقابة للمدير و الذي يشارك في تنفيذها و بشكل فعال التدقيق الداخلي، ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.
- استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية المعنية، هذا أمر يدعم قدرة المدقق الداخلي على تزويد الإدارة بالخوف و الطمأنينة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة لأداء المخطط فان ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على التدقيق في تحقيق عملية الرقابة الفعالة.
- بما أن المدقق الداخلي ينتمي للوحدة الاقتصادية و يعتبر احد العاملين ا، فان قربه من ، السجلات المالية تجعله على الأغلب بدرية كاملة على المشاكل التي تعاني منها المؤسسة الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على أنشطتها التشغيلية المرتبطة هذه السجلات لزيادة المعرفة و إتمام عملية الرقابة.²

يعتبر التدقيق الداخلي من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويره و تحسينه و زيادة فعاليته ، كفاءته ، حيث أكدت العديد من الدراسات و الإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للتدقيق الداخلي دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ، و ذلك عن طريق متابعة تشغيله و تقييمه ، و إخبار الإدارة بنقاط الضعف و القوة الموجودة فيه .

فهدف التدقيق الداخلي هو التأكد من مدى تطبيق و تنفيذ مهمات نظام الرقابة الداخلية المسطرة من طرف الإدارة بشكل سليم ، فالعملية التي يقوم بها التدقيق الداخلي ما هي إلا رقابة لمهنة الإدارة من أجل

¹ بوخروبة الغالي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 292-293.

² شمال نجا ، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية ، مجلة المالية و الأسواق ، العدد 1، المجلد 3 ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، جزائر ، 2016، <https://www.asjp.cerist.dz> ، 2023/04/27 ، ص ص: 178-179.

قياس و تقييم فعالية الرقابة الداخلية فالتدقيق هو مراقبة الرقابة حيث يصادق على صحة و مصداقية المعلومات المستخدمة في المؤسسة و يسعى إلى تحقيق الكفاءة و الفعالية لضمان حسن الأداء لها.¹

_مسؤولية المدقق الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية :

يقوم المدقق الداخلي بدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها و إحكامها. لقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص و تقويم كفاءة و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة و الحكم على درجة متانتها.²

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية

من أجل إزاحة الغموض يجب التعرف على أهم الأساليب أو الطرق التي يتم من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية ، ثم إبراز دور التدقيق الداخلي ضمن مسار تقييم الرقابة الداخلية.³

¹ علاق رميساء ، مساهمة التدقيق في تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2021، <http://bib.univ-oeb.dz>، 2023/04/15، ص:34.

² خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص:381.

³ مريم عمارة ، نور الدين حامد ، التدقيق الداخلي للتبقيات في المؤسسة الاقتصادية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2016 ، ص:127.

1- أساليب التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (1-2) : الطرق والأساليب التي يعتمد عليها المدقق الداخلي في إنجاز مهمته :

المساوي	الميزات	الطريقة
<p>1- عرضة لعدم استيعاب (فهم) المجيب لمحتوى السؤال .</p> <p>2- الأسئلة قد لا تناسب المسؤول (المستوجب).</p>	<p>1- سهولة الملء (التعبئة).</p> <p>2- الشمول لكل ما هو مهم في نظام الرقابة .</p> <p>3- كشف و توضيح نقاط الضعف .</p>	<p>قوائم الاستقصاء (الاستبيان)</p>
<p>1- قد تصبح مطولة بحيث تستهلك الجهد والوقت .</p> <p>2- قد لا تؤدي إلى اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة .</p> <p>3- قد يهمل المراجع أجزاء هامة من نظام الرقابة .</p>	<p>1- يتم تصميمها وفقا لطبيعة العمل.</p> <p>2- تحتاج لتحليل مفصل مما يضطر المراجع لفهم طبيعة عمل نظام الرقابة .</p>	<p>المذكرات (التقرير الوصفي)</p>
<p>1- يحتاج تصميمها لوقت أطول نسبيا .</p> <p>2- قد لا تؤدي إلى اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة .</p>	<p>1- التمثيل البياني لهيكل نظام الرقابة .</p> <p>2- تضمين جميع الأجزاء الهامة في نظام الرقابة .</p> <p>3- مناسبة لنظم المعالجة الإلكترونية .</p> <p>4- لا تحتاج لألفاظ و عبارات مطولة كما هو الحال مع المذكرات .</p>	<p>خرائط التدقيق</p>

المصدر: مريم عمارة ، نور الدين حامد ، نفس المرجع السابق ، ص:128.

2- دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

تتكون الوظائف الإدارية من التخطيط و التنظيم والتوجيه و التنسيق و الرقابة ، و هذه الأخيرة تندرج تحت مهام التدقيق الداخلي داخل الشركة ، من خلال القيام بالتدقيق المالي ، و ضمان سلامة نظام المعلومات ، و التدقيق التشغيلي للعمليات ، وأخرى لتحديد مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين المعمول بها .

و يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات و العمل على تحديثها حسب احتياجات الشركة ، و من خلال ذلك يتم التأكد من أن الشركة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات المنتجة ، و أيضا ضمان أن الإجراءات الموضوعية تسمح بتحقيق أهداف الشركة ، و يتبع المدقق الداخلي في سبيل تحقيق ذلك اتجاهين هما تقييم وجود الرقابة الداخلية ، و تقييم استمرارية الرقابة الداخلية في الشركة .

و يعتبر التدقيق الداخلي من أهم عناصر الرقابة الداخلية الفعالة في الشركة ، و كونه صمام الأمان لنظام الرقابة الداخلية ، يساهم التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي للإجراءات الرقابية بمنحها المزيد من القوة و القدرة على تحقيق الأهداف ، سواء أهداف الإجراءات نفسها أو الأهداف العامة للشركة ككل.¹

¹ مريم عمارة ، نور الدين حامد ، نفس المرجع السابق ، ص:129.

خلاصة:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى عموميات حول نظام الرقابة الداخلية و دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، إذ استنتجت أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة من أجل الحفاظ على أصولها و تحقيق أهدافها ، أما دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية هو فحص و تقويم كفاءة و فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و الحكم على درجة متانتها.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمؤسسة إتحاد تعاونيات الفلاحية
بمستغانم

تمهيد:

بعدها تطرقنا في الفصلين السابقين إلى التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي ،للدرد على التساؤلات يصعب درجة قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لأنه لا يوجد أرقام أو نسب أو وسائل ملموسة نقاترها مع السنوات السابقة و لهذا سوف نستخدم المقابلة و قد إخترت مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم و قد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول : نظرة عامة للمؤسسة .

المبحث الثاني : نشاط التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

المبحث الأول : نظرة عامة للمؤسسة

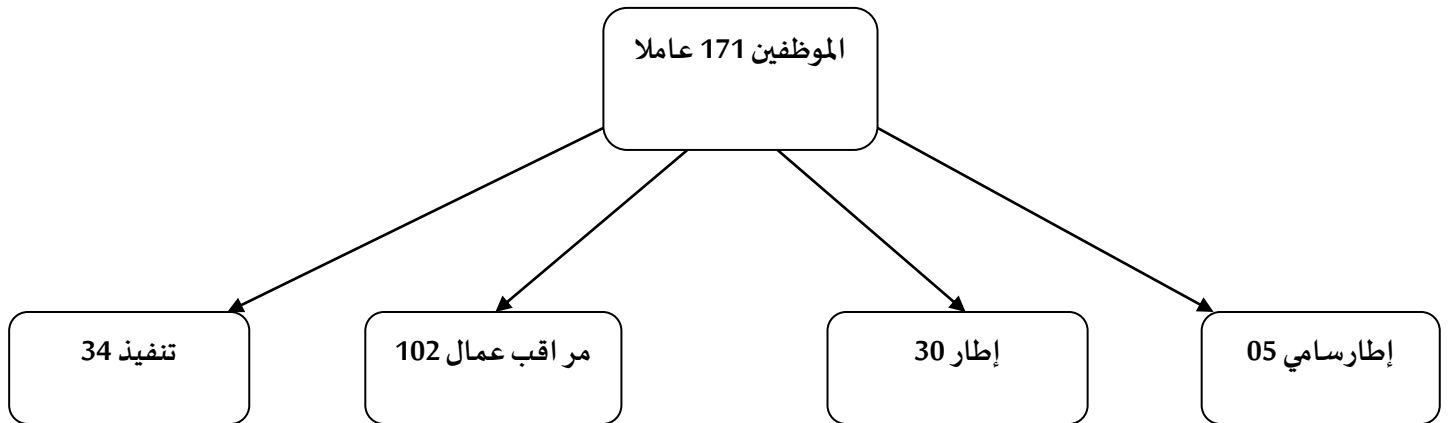
سنحاول في هذا المبحث القيام بدراسة عامة حول مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم من حيث نشأتها ، عدد العمال ، رأس مالها ، قدرة التخزينية، نشاطها ، هيكلها التنظيمي .

المطلب الأول : لمحة تاريخية للمؤسسة .

بموجب عقد تلقاه المكتب بتاريخ 16 فبراير 2010 مسجل بناء على طلب السيد خوادم سعيد بصفتة رئيس مجلس تسيير إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم ، تم تكييف القانون الأساسي للإتحاد مع مقتضيات المرسوم التنفيذي 96-459 المؤرخ في 18/12/1996 حيث يحمل هذا الأخير الخصائص التالية :

- تأخذ هذه المؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم كما يرمز لها اختصار بالغة اللاتينية usa حيث تقع هذه المؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية في مدينة مستغانم يرجع تاريخ إنشائها إلى 1960 كانت تابعة آنذاك إلى تعاونية الحبوب بغليزان لتصبح بعد ذلك منظمة إلى تعاونيات الحبوب و الخضرة الجافة التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب في 01/06/1977 تم اعتمادها بتاريخ 23/05/1977 تحت رقم 26-422.
- كما توظف المؤسسة 171 عاملا موزعين على النحو التالي :

الشكل (1-3): عدد الموظفين وتوزيعهم



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مقدمة من مؤسسة .

- كما أن في إطار جهاز المساعدة على الإدماج المهني و تطبيقا لتعليمات المديرية العامة للديوان الجزائري المهني للحبوب وفرت المؤسسة خلال المرحلة ما بين 2009-2013، 30 منصب شغل دائم في مختلف التخصصات للشباب خريجين و معاهد التكوين المهني .
- الإطار القانوني : تعتبر المؤسسة ذات طابع عمومي خدماتي .

المطلب الثاني : نشاطات ، مقرها ، رأسمالها ، آليات الاتصال بها و الهيكل التنظيمي لها .

نشاطها الرئيسي هو التكفل بتفريغ بواخر الشعير و القمح بنوعيه الصلب و اللين و المستورد من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب القابلة للاستهلاك ;

علما أن قدرته التخزينية 750000 قنطار موزعة بين وحدتين :

✓ وحدة المخازن المينائية : 330000 قنطار .

✓ وحدة المخازن الرئيسية : 420000 قنطار .

و البذور المصدرة المخصصة لتموين الوطن و إنشاء رصيد منقول لمخزون الأمان بإضافة إلى ذلك استلام و تخزين و تعليب و ترويح الحبوب و الخضر الجافة و المواد المشتقة الناجمة عن الاستيراد أو المخصصة للتصدير عبر ميناء مستغانم إلى معالجة نوعية المنتوجات إلى تعاونيات الحبوب و الخضر الجافة و تزويد مطاحن ولاية مستغانم "مطاحن سيدي بن ذهبية ، مطاحن شور خالد ، مطاحن الكبرى للظهرة -متيجي- " أما مادة الشعير فهي موجهة لوحدة صناعية تغذية الأنعام مستغانم و كذا نوادي فروسية بنفس الولاية . مقرها : طريق القمم ص.ب.476 مستغانم .

رأسمالها : 900000.00

آليات الاتصال بها :

يمكن اتصال بها بعدة طرق إما عن طريق :

أرقام الهاتف : 045.20.20.88/045.20.28.40

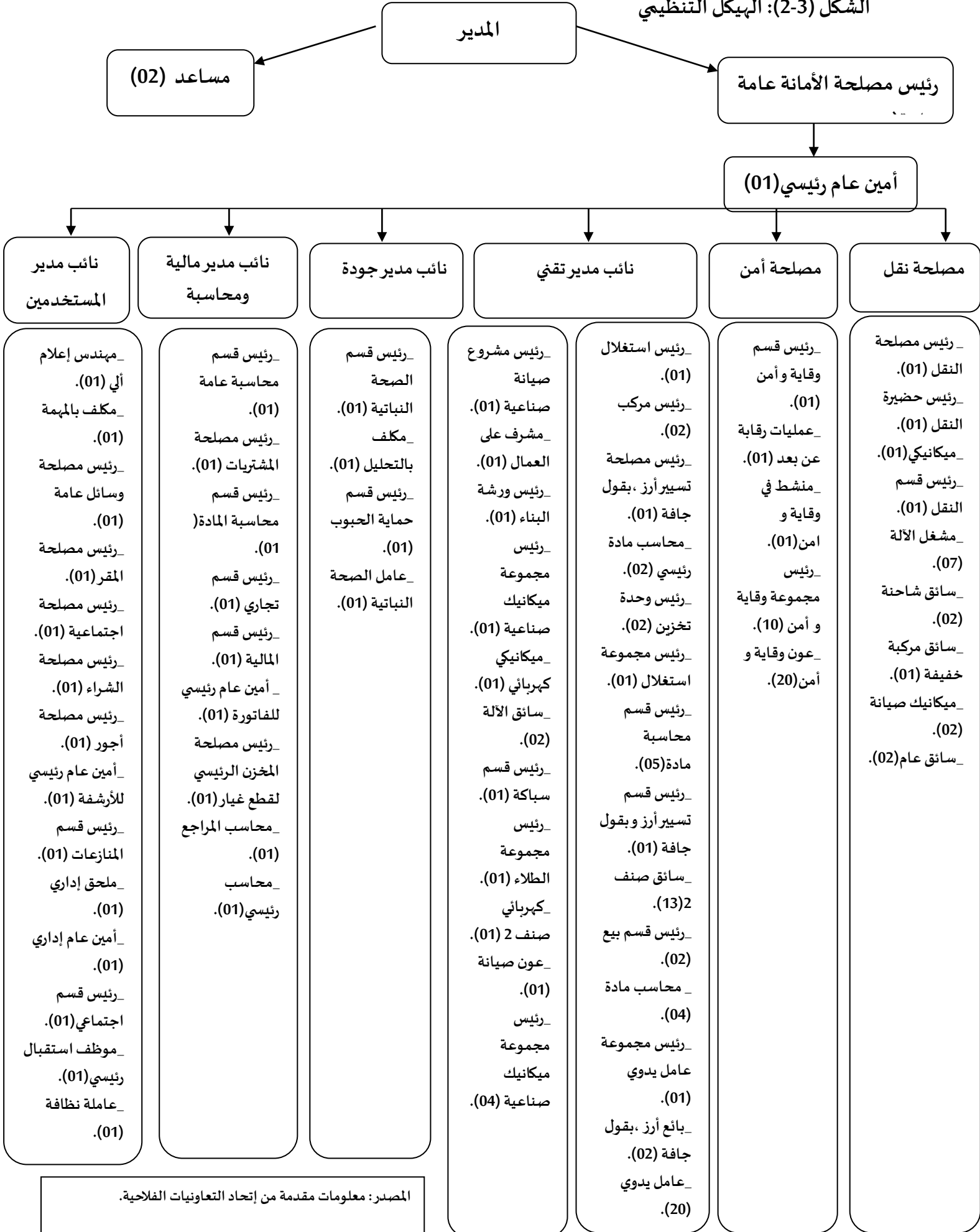
أرقام الفاكس : 045.20.20.62

العنوان الإلكتروني : UCAMOSTA@HOTMAIL.COM

❖ دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي لإتحاد التعاونيات الفلاحية أحد المخططات التي تساعد في تقييم العمال و تحديد الوظائف و ترتيبها حسب السلم الإداري من حيث تباين مختلف المصالح .

الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي



شرح المصالح :

❖ المدير :

يعتبر المدير المسؤول الأول و الأخير ، و تعود إليه مسائل اتخاذ القرارات ودراسة كل القضايا ، و رسم السياسة العامة من التخزين ، ومراقبة نشاط الوحدة و كذلك تسيير وتوجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم .

_ ويُنصب هذا الأخير عن طريق المديرية العامة (OAIC) و يتم إقالته عن طريق هذه الأخيرة .

_ و التعاونية الفلاحية تتكون بدورها من عدة مصالح ونيابات متمثلة في ما يلي :

❖ مساعد: يقوم بما يلي :

_ أعمال المدير إذا كان غائبا.

_ مساعدة المدير في كل أعماله سواء كان غائب أو حاضر حيث أن مساعدة المدير تكون محدودة .

❖ رئيس مصلحة الأمانة العامة :

_ تسمح بتنفيذ المهمات الرئيسية بأفضل مستوى من القدرات المهنية و من أعمال التي يقوم بها نجد:

_ استقبال المكالمات الهاتفية و تنظيمها للمدير .

_ استقبال زيارات المدير .

_ تسيير و تنظيم المواعيد و الاجتماعات، الأعمال و المشاركات للمدير .

_ دراسة الملفات و ترتيبها .

_ استقبال أو إرسال الفاكس إلى الشركات الأخرى أو الشركات الأجنبية .

❖ نيابة مدير المستخدمين :يهتم هذا الأخير ب:

_ تحديد الأجور .

_ الاهتمام بالعمال ترقيتهم و إعطائهم فرص للغياب .

❖ نائب مدير المالية و المحاسبة: يتمثل دوره في :

- _ استلام الفواتير و الوثائق التي تثبت و تبين العمليات التي قامت بها الوحدة .
- _ تسديد مبالغ هذه الفواتير مراقبة التحركات برصيد البنك .
- _ القيام بوضع ميزانية عامة للمؤسسة .
- _ استقبال الملفات الخاصة بالمالية و كذا المحاسبة .

❖ نائب مدير الجودة: يقوم ب:

- _ متابعة المادة المخزنة و الحفاظ على جودتها و نوعيتها و حمايتها من حشرات .
- _ استقبال الموارد الفلاحية (القمح بنوعيه اللين و الصلب و الشعير) .
- _ الحرص على تخزين الموارد في أماكن مؤهلة .
- _ تحليل البضائع المخزنة و تحديد نوعيتها و مدة صلاحيتها .

❖ نائب مدير التقني :

- _ القيام بتحليل أي معاينة المواد الأولية .
- _ الاهتمام بالتخزين و متابعة العمال .
- _ متابعة دخول و خروج الحبوب (من حيث الميزان و النوعية) .
- _ متابعة و صيانة جميع المخازن .
- _ إصلاح كل عطب موجود أو يخص المؤسسة بما فيها الكهرباء ، التلحيم و الأعمال الميكانيكية .

❖ مصلحة الأمن :

- _ المراقبة و التحكم في تنظيم شاحنات النقل .
- _ الوقاية من خلال التصدي للحوادث و الحرائق .
- _ المحافظة على ممتلكات المؤسسة و توفير الأمن داخلها .
- _ مراقبة العمال وإثبات مزاوله عملهم .

❖ مصلحة النقل: يتمثل دورها في تلبية حاجيات المؤسسة و تقوم ب:

- _الخروج مع العمال لقضاء حاجات المؤسسة مع الأفراد و الموردين والمؤسسات المتعامل معها .
- _صيانة الآلات المؤسسة و تصليح أعطابها لعدم الوقوع في المشاكل التي تعيق عمل المؤسسة .
- _التخليص الجمركي و ذلك بالترخيص بدخول المنتج (الحبوب) و معاينته و التصريح باستيراده .

المبحث الثاني: نشاط التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

في هذا المبحث سوف نقوم بدراسة التدقيق الداخلي في المؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية و مدى مساهمته في تطوير نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة

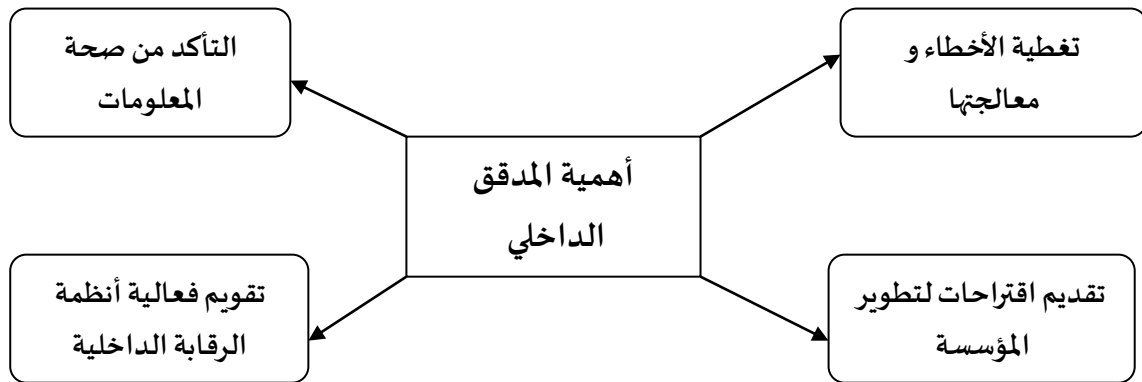
من خلال دراسة الميدانية لاحظت بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق الداخلي هو قسم المالية و المحاسبة فالتدقيق الداخلي موجود في المؤسسة بشكل ضمني و دوري حيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص و تدقيق كافة الوثائق و السجلات الواردة من مختلف المصالح داخل المؤسسة .

و سنتطرق لأهم نشاطات المدقق الداخلي و أهميته على مستوى المؤسسة .

ا. نشاطات المدقق الداخلي في إتحاد التعاونيات الفلاحية :

- نشاطات في صور مقاربات محاسبية و مالية .
- مقارنة الحسابات البنكية .
- القيام بعملية التفتيش و الرقابة بشكل دوري .
- ii. أهمية المدقق الداخلي على مستوى المؤسسة :
- تغطية الأخطاء و معالجتها .
- التأكد من صحة المعلومات .
- تقديم اقتراحات لتطوير و تحسين المؤسسة .
- قياس و تقويم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية .

الشكل (3-3): أهمية المدقق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على إتحاد التعاونيات الفلاحية.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة محل الدراسة في شكل جداول هي كالتالي :

- ✓ _الجدول الأول: المشتريات ;
- ✓ _الجدول الثاني: المخزونات;
- ✓ _الجدول الثالث : المبيعات ;
- ✓ _الجدول الرابع: المقبوضات النقدية ;
- ✓ _الجدول الخامس: المدفوعات النقدية;
- ✓ -الجدول السادس : الرواتب و الأجور .

1_ المشتريات:

الجدول (1-3): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمشتريات

الرقم	الأسئلة	إجابة		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك مصلحة مستقلة للمشتريات مسؤولة عن شراء جميع المواد؟	●		
02	هل هذا القسم منفصل عن قسم الحسابات؟	●		
03	هل تقتصر جميع المشتريات على قسم المشتريات؟		●	
04	هل يضمن النظام المحاسبي المطبق وجود طلبات شراء و أوامر التوريد لكل عملية شراء؟	●		
05	هل يوجد قسم مخصص للاستلام و الفحص؟	●		
06	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء؟		●	
07	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية المحاسبية قبل الصرف؟	●		
08	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة و طلب الشراء وأمر التوريد وإذن استلام؟	●		
09	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام لصفقة شراء معينة؟	●		
10	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	●		
11	هل لوثائق عملية الشراء أشكال معينة؟	●		
12	هل لوثائق الشراء ألوان مختلفة؟		●	
13	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	●		
14	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	●		

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مقدمة من إتحاد التعاونيات الفلاحية.

2_ المخزونات:

الجدول (2-3) : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزونات

الرقم	الأسئلة	إجابة		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يوجد أمين مخزن؟	●		
02	هل مسؤوليات أمين مخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	●		
03	هل يتم تسجيل المخزونات في نظام الإعلام الآلي؟	●		
04	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لرئيس المخازن؟		●	
05	هل يتم مطابقة مواصفات المواد مع طلبية الشراء؟	●		
06	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	●		
07	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي و الدفاتر على شخص المسؤول لتسويتها؟	●		
08	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على القمح والشعير في المخازن؟	●		
09	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	●		
10	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و الإخراجات بموجب تقارير؟	●		
11	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر كتابية؟	●		
12	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن	●		

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مقدمة من إتحاد التعاونيات الفلاحية .

3_المبيعات:

الجدول(3-3) : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات

الرقم	الأسئلة	إجابة		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع؟	●		
02	هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها إلى الزبائن؟	●		
03	هل هناك رقابة على التحصيلات في حالة التسديد؟	●		
04	هل هناك مدة انتظار للتسديد؟		●	تسديد مقدم
05	هل يتم توصيل الفاتورة إلى الزبون؟		●	
06	في حالة عدم التسديد ، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟		●	لا يوجد
07	هل يتم التصريح في حالة وجود فوارق في الصندوق؟	●		

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مقدمة من إتحاد التعاونيات الفلاحية.

4_المقبوضات النقدية:

الجدول(4-3): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمقبوضات النقدية

الرقم	الأسئلة	إجابة		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل تتم مراجعة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة؟	●		
02	هل يتم إشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع؟		●	دفع يكون مقبوضا
03	هل توجد رقابة على المقبوضات بالعملة الصعبة و مقارنتها بسعر الصرف؟		●	غير موجود
04	هل كل الشيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة؟	●		
05	هل تجرى مقارنة بنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية والكشف البنكي؟	●		
06	هل يجرى جرد محاسبي للمقبوضات؟	●		

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مقدمة من إتحاد التعاونيات الفلاحية.

5_ المدفوعات النقدية:

الجدول(3-5):قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمدفوعات النقدية

الرقم	الأسئلة	إجابة		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل توجد مراقبة للمبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير ؟	●		
02	هل يتم مراقبة معدلات الصرف للمدفوعات بالعملة الصعبة ؟		●	غير موجود
03	هل دفتر الشيكات مراقب و محفوظ؟	●		
04	هل توجد رقابة على وسائل السداد من حيث المبلغ و الإمضاء؟	●		
05	هل هناك مراجعة لمجاميع المدفوعات في دفتر الأستاذ وميزان المراجعة؟	●		
06	هل تعالج الفروقات؟	●		

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مقدمة من إتحاد التعاونيات الفلاحية.

6_ الرواتب والأجور :

الجدول(3-6): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالرواتب و

الأجور

الرقم	الأسئلة	إجابة		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يوجد نظام ألي لإعداد أجور ؟	●		
02	هل يتم تحيين نظام الأجور وفق للتغيرات؟	●		
03	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط وكشف الأجور؟	●		
04	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة و عدد العمال بالشركة؟	●		
05	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور و المدفوعات ؟	●		
06	هل توجد مراجعة محاسبية للرواتب و أجور ؟	●		

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مقدمة من إتحاد التعاونيات الفلاحية.

تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد استخدام قوائم الأسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من المشتريات، المخزونات، المبيعات، المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية و الرواتب و الأجور . تبين لنا النقاط في المؤسسة و المتمثلة في نقاط القوة و الضعف كما يلي :

أولا : نقاط القوة لنظام الرقابة الداخلية

- وجود مصلحة مستقلة للمشتريات عن باقي المصالح و هذا ما يعني وجود فصل بين المهام الشراء و التخزين ، هذا ما يمثل عاملا جيدا يساهم بصورة إيجابية في تنفيذ الكامل لإجراءات و مراحل نظام المشتريات و المخزونات المصممين من طرف المؤسسة ، و هو دليل على نظام رقابة فعال.
- وجود تنظيم محكم و جيد لعمليات الشراء و البيع و التخزين.
- وجود مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات الشراء .
- إجراء جرد فعلي دوريا بالمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن .
- الاستعمال الإيجابي لأنظمة الإعلام الآلي.
- تحيين كشف الأجور بالتنسيق مع الترقيات الجديدة و تغير مناصب العمل.
- استقلال قسم الشراء عم قسم الحسابات ، وارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في الأقسام .
- وجود رقابة على وسائل السداد من حيث المبلغ و الإمضاء .
- وجود مطابقة مبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة يساهم في تقليل من الأخطاء.
- وجود دفتر للمقبوضات و مراقب .
- توفر الشركة على نظام آلي لمعالجة الأجور و الرواتب .
- تنفيذ رقابة على أن كل الفواتير تما تسجيلها .
- التسجيل المحاسبي من طرف المحاسب لا يتم إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتلقاها من الأقسام.

ثانيا : نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية

- عدم استعمال الألوان المختلفة للوثائق في عملية الشراء وعدم توفرها على كافة المعلومات الضرورية، يجعل من الصعب الرجوع إلى هذه الوثائق للتحقق من أعمال الاختلاس والسرقة إن وجدت .
- عدم إجراء عملية المطابقة للمقبوضات والمدفوعات بالعملة الصعبة وسعر صرفها أي عدم تقدير فروقات الصرف بين التواريخ.

➤ نجد أن الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية و الموافقة عليها هم نفس الأشخاص الموكل إليهم مهمة تجهيزها، و هذه تعتبر نقطة سلبية إذ تمكن من الوقوع في الأخطاء و احتمال تكرارها.

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

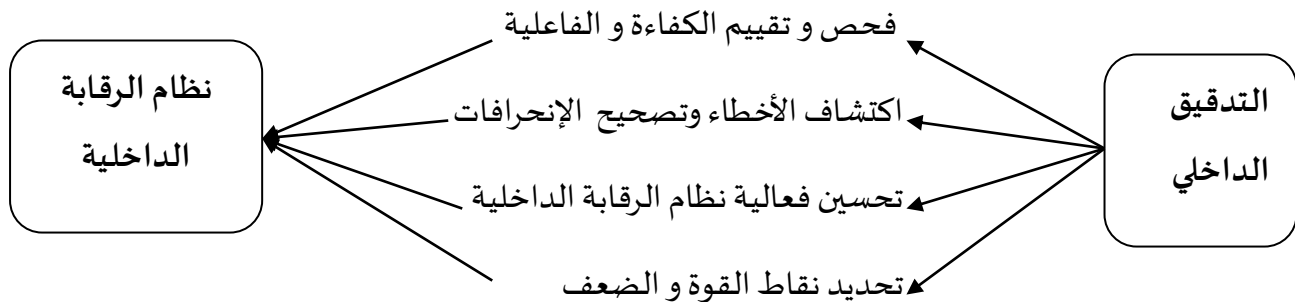
من خلال دراستنا لواقع دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية و عن طريق المقابلة لاحظنا:

أن التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية مفهومان متكاملين حيث يشتركان في أن أهدافهما إدارية ومالية و أن من أهداف التدقيق الداخلي قيام المدقق الداخلي بفحص و تقييم كفاءة و فاعلية نظام الرقابة الداخلية، هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية إذ يتوقف نجاح التدقيق الداخلي على نظام رقابة داخلية فعال و سليم.

الأهمية و الدور الفعال للتدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية يكمن في أنه الركيزة الأساسية في فحص و تقييم الأنشطة و العمليات لمنع الغش و التزوير و إكتشاف الأخطاء و تصحيح الإنحرافات الموجودة و المساءلة عنها في الوقت المناسب و تقديم تأكيدات عن نظام الرقابة الداخلية و مدى الإلتزام بها و محاولة إكتشاف نقاط الضعف و معالجتها و إبراز نقاط القوة و تعزيزها من أجل تحقيق الأهداف المرسومة بتكاليف أقل و إنحرافات أقل ، و هذا من أجل العمل على تحسينها و إحكامها و الحكم على درجة متانتها مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في المعلومات التي تقوم على أساسها إتخاذ القرارات المناسبة لحل المشاكل التي تواجهها الإدارة كل هذا يبرز مدى أهمية و دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

و لقد استنتجنا أن للتدقيق الداخلي أثر إيجابي في نظام الرقابة الداخلية إذ أنه يساهم في تحسين و تعزيز دقة و فاعلية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية المتبع و ما هو إلا إمتداد لتطوير نظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (3-4): دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الطالبة

خلاصة:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى نظرة عامة و واقع نشاط التدقيق الداخلي و نظام الرقابة للمؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بإجراء مقابلات و تحليلها لاحتظنا الأهمية البالغة لمدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية ، حيث يتجلى دوره الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات ، إضافة إلى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف ، ومنه تحقيق الأهداف المخطط لها .

خاتمة عامة

خاتمة عامة

تحتوي هذه الخاتمة على ملخص عام للفصول الثلاثة ، نتائج اختبار الفرضيات ، النتائج و التوصيات .
تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي من خلال تقديم مدخل مفاهيمي للتدقيق و عموميات حول التدقيق الداخلي و إستنتاجنا أن التدقيق هو الفحص الإنتقادي للوقوف على صحة و سلامة أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة و لإبداء رأي حول عدالة القوائم المالية و التدقيق الداخلي هو نوع من أنواع التدقيق ، يكون داخل المؤسسة يقوم على أساس فحص و تقييم الجوانب المالية و غير المالية و تقديم النصح و الإرشاد .

و تطرقنا في الفصل الثاني إلى مساهمة التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم عموميات حول نظام الرقابة الداخلية و دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و إستنتاجنا أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة من أجل الحفاظ على أصولها و تحقيق الأهداف المسطرة ، أما دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية هو فحص و تقييم كفاءة و فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية .

و تطرقنا في الفصل الثالث إلى دراسة ميدانية بمؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم من خلال تقديم نظرة عامة للمؤسسة محل الدراسة و نشاط التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و إستنتاجنا الأهمية البالغة لمدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة ، حيث يتجلى الدور في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الإنحرافات إضافة إلى تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف.

إختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا الإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة باختبار الفرضيات السابقة الذكر:

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة تقوم على أساس فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، إكتشاف الغش و التلاعبات و هذا ما يبين صحة الفرضية .

الفرضية الثانية: يعتبر التدقيق الداخلي جزء لا يتجزأ من المؤسسات باعتبارها وسيلة لدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و هذا ما يبين صحة الفرضية " هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية " .

الفرضية الثالثة: دور التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية يقوم على فحص و تقييم كفاءة و فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية من أجل زيادة فاعليتها و هذا ما يبين صحتها .

النتائج :

- ❖ أصبح التدقيق الداخلي ضرورة و جزء لا يتجزأ من أنشطة جميع المؤسسات على اختلاف أعمالها.
- ❖ يعمل التدقيق الداخلي على زيادة الموثوقية في القوائم المالية للمؤسسات ، مما يسمح بزيادة القيمة السوقية للمؤسسة و حصص هذه الأخيرة في السوق المالي.
- ❖ يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة ، بحيث تعمل على تطوير و تحسن نظام الرقابة الداخلية .
- ❖ نظام الرقابة الداخلية يعني جميع السياسات و الإجراءات و القوانين التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أغراضها ، لذا يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية .
- ❖ التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية من شأنه دعم الأهداف المتوقعة لهذا النظام ، لأن فشله يرجع لوجود قصور في إجراءاته الرقابية لذا ينبغي على المؤسسات بناء نظام فعال للرقابة الداخلية و الأساس في النظام وجود تدقيق داخلي سليم لأنه أداة الإدارة في قياس فعالية و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات .
- ❖ إن التدقيق الداخلي يعتبر العنصر الأساسي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبته و كذلك إبراز نقاط القوة والضعف و إقتراح الحلول و التحسينات.
- ❖ دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية يتجلى في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات ، إضافة إلى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف ، ومنه تحقيق الأهداف المخطط لها .

إقتراحات :

- ❖ ضرورة إعتداد تدقيق داخلي فعال ، و هذا لما يجلبه من فوائد جراء اعتمادها هذه الوظيفة.
- ❖ إنشاء مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي .
- ❖ يجب على الإدارة العامة وضع العديد من اللوائح و الإجراءات بنظامها الرقابي حتى يكون معلوم لدى جميع الموظفين.
- ❖ إجراء دورات تكوينية للمدققين الداخليين بصورة منتظمة لتدريبهم على العمل وفق المعايير المنصوص عليها دوليا و بما يتناسب مع الواقع المهني للتدقيق الداخلي بالمؤسسات.
- ❖ توفير الجو الرقابي الفعال غير معرقل للنشاط يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من فعالية و الكفاءة.

أفاق الدراسة:

و في الختام نقترح المواضيع التالية

- ✓ التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات و أثره على تنافسية المؤسسة.
- ✓ تقييم دور محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية
- ✓ اختلاف بين المؤسسات العمومية و المؤسسات الخاصة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي.

المراجع

المراجع باللغة العربية :

أولا : الكتب

1. أحمد حلي جمعة ، التدقيق الداخلي والحكومي ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، طبعة الأولى،الأردن،2011.
2. أحمد حلي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، طبعة الأولى ،الأردن،2000.
3. أحمد حلي جمعة ،تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2008.
4. خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2012.
5. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية ،دار وائل للنشر ، طبعة الأولى ، الأردن ،1999.
6. خالد خطيب ، خليل الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، الأردن ،2009.
7. خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي دوليا، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الأردن،2006.
8. خلف عبد الله الواردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2014.
9. رأفت سلامة محمود و آخرون ، علم تدقيق الحسابات (العلمي) ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، الطبعة الأولى ، الأردن،2011.
10. رقايقية فاطمة الزهراء ، التدقيق المحاسبي ، النشر الجامعي الجديد ، دون طبعة ، الجزائر ، 2020.
11. زهير الحدرب ، علم تدقيق الحسابات ، دار البداية ناشرون و موزعون ، الطبعة الأولى ، الأردن ،2010.
12. سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات (1) ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن، 2010.
13. طواهر محمد توهامي ، مسعود صديقي ،المراجعة و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر،2003.

14. عبد الفتاح الصحن و آخرون ،أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)،الدار الجامعية ، الطبعة الأولى ، مصر ،2004.
15. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية ،المكتب الجامعي الحديث ، دون طبعة ، مصر ، 2006.
16. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، طبعة الأولى ،الأردن ،2006.
17. محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية-مصر ،2007.
18. محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة ثانية ،الجزائر ، 2005.
19. محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي ،التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق المعايير الدولية ،دار عشتار الأكاديمية للنشر و التوزيع ، بغداد ، الطبعة الأولى،2019.
20. محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2009.
21. محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، دون طبعة ، مصر ، 2014.
22. مريم عمارة ، نور الدين حامد ، التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2016.
23. نظمي إيهاب، هاني عزب ،تدقيق الحسابات الإطار النظري ،دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ،الأردن،2012.
24. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر ،الطبعة الثالثة ، الأردن ، 2006.

ثانيا: أطروحات والمذكرات

- 25 . أمين عمارة ، أثر التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق ،أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة دكتوراه في الطور الثالث ، العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي ، برج بوعرييج،2022.
26. بوخروبة الغالي ، ممارسات التدقيق الداخلي بتوظيف مبادئ الحوكمة في القطاع البنكي دراسة معيار 1300 ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، علوم اقتصادية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم،2020.
27. بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد بوضياف ، مسيلة 2007.

28. جدي سمراء ، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2017.
29. خرخاش جميلة ، اثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، مسيلة ، 2018.
30. شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جزائر، 2004.
31. شلال نجا ، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية ، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2016.
32. صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2016.
33. عامر الحاج دحو ، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير ، جامعة أحمد درارية ، أدرار، 2018.
34. عبايية أسماء ، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020.
35. عزيز لوجاني ، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2020.
36. علاق رميساء ، مساهمة التدقيق في تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2021.
37. علون محمد لمين ، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ، العلوم التجارية، جامعة خيضر ، بسكرة، 2016.
38. كمال محمد السعيد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2009.

39. حمد الزوبير، دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة و العائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ حسابات و المعايير التدقيق الجزائية ، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه ، جامعة غرداية، 2022.

40. محمد حيدر موسى شعت ، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة ، 2017.

41. هوان بوعبد الله ، دور الرقابة و التدقيق في تحسين أداء منشآت القطاع السياسي ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2022.

ثالثاً: المجلات و الجرائد الرسمية

42. بطرس ميالة ، العوامل المؤثرة على كفاءة مراجع الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي ، مجلة الاقتصاد و المجتمع ، العدد 6 ، جامعة دمشق ، 2010.

43. بوطورة فضيلة، بقة الشريف، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد 1، جامعة المثنى، العراق، 2015.

44. ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 04، جامعة القادسية، العراق ، 2010.

45. ديلمي عمر، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المجلد 21، العدد 2021، 01.

46. زياد هاشم السقا ، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ، مجلة الجامعية الأنبار للعلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد 4، العدد 2011، 7.

47. شمال نجات ، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية ، مجلة المالية و الأسواق ، العدد 1، المجلد 3 ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، جزائر ، 2016.

48. محمد سمير دهيرب، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (coso) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية و مدة إمكانية تطبيقه في الخدمة و الإنتاجية العاملة في القطاع ، العدد 6، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، 2012.

49. محمد أمين علون ، الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في مؤسسة العمومية ، مجلة الحقيقة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 2018، 42.

50. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 3، القانون 01/88، الصادرة بتاريخ 1988/01/12.

المراجع باللغة أجنبية :

51. Business and Information process Rules , Risks ,and Controls ،<https://www.csus.edu> ،
25/04/2023

اتحاد التعاونيات الفلاحية مستغانم

U.C.A
MOSTAGANEM



BON DE COMMANDE

N° 001984

N° Agrément : 442 - 26
Tél : 045. 20. 20. 88
Fax : 045. 20. 20. 62

Nom du Fournisseur :

NOMENCLATURE	Désignations	Quantité	Observations
P-39	Choucroute de sécurité	✓ 03	Sac 118
P-40		✓ 03	Sac 118
P-41		✓ 05	
P-42		✓ 15	
P-43		✓ 12	
P-44		✓ 02	
P-36	Choucroute de traitement	X 01	تتميز بالطلبية والصلابة وقد صمدان المصنوع
P-39		X 02	
P-40		+9 16	
P-41		+1 16	
P-42		-1 27	
P-43		✓ 19	
P-44		✓ 08	
P-46		X 02	

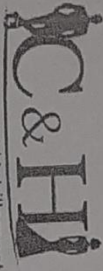
Visa du Directeur,

مدير التعاونيات الفلاحية
 عبد القادر محمد

Mostaganem : 06/09/2022

Le Chef Service,

عبد القادر محمد



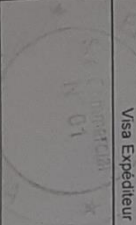
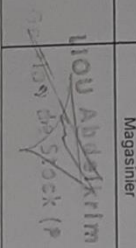
Confection et Habillement

Destinataire : U C A MOSTAGHANEM

Adresse : MOSTAGHANEM

N° 000141 Date de Livraison : 08/12/2022

Edition : N°01	SYSTEME MANAGEMENT DE LA QUALITE	Page 1 / 1
Révision : 01		Date de SMQ : 14 / 11 / 2012
IM02 06	BON DE LIVRAISON DES PRODUITS FINIS	

ARTICLE	Référence & Désignation	UM	Détail des Marchandises Livrées														Quantité total	Prix Unitaire		
			38	40	42	44	46	48	50	52	54	58	60	62	64	66			68	70
59/22	COMBINAISON																		35,00	
122/22	CHAUSSURE RANGERS																		39,00	
123/22	CHAUSSURE TUF SUPER																		91,00	
			OBSERVATION																	
Qualité du Produit			Excellent				Bon				Moyen				Mauvais					
Délai de Livraison																				
Mode d'Emballage																				
Visa Expéditeur		Magasinier		Chef de Service		Chauffeur		Date		Visa Destinataire										
																				



EPE CONFECTION & HABILLEMENT
Unité TAFNA MAGHNA, cité centre ville section 158 groupe de propriété 81 maghnia themcen, BP 14
Email: tafna.confection@orange.fr / Tel: 043403780 / 043403770 / Fax: 043403777



EPE C&H SPA
 Entreprise Publique Economique de Confection et Habillement
 Au capital social de 594.740.000 DA
 AFFILIEE AU HOLDING GETEX
 Unité : MAGHNIA

Date du : 08/12/2022

FACTURE CLIENT

N°0141/04/22

B/CN° : 001984 & 001986 Du 06/09/2022

C47E359- U.C.A MOSTAGANEM
 MOSTAGANEM
 A.I.:27012101511
 M.F.:097627010015544
 R.C.:AGREMENT N°442-26
 NIS:000227078241707

N°	Référence	Désignation	Qté	PRIX U. (SAISIE)	Montant HT
1	122/22	CHAUSSURE RANGERS	39,00	4 500,00	175 500,00
2	123/22	CHUSSURE TUF SUPER	91,00	4 200,00	382 200,00
3	59/22	COMBINAISON	35,00	4 500,00	157 500,00

Arrêtée la présente facture à la somme de:

HUIT CENTS CINQUANTE ET UN MILLE(S) QUATRE-VINGT HUIT DINAR(S) ET ZERO CENTIME(S)

Total HT :	715 200,00
NET HT	715 200,00
TVA 19% :	135 888,00
Total TTC :	851 088,00

* Le délai de paiement : 60 Jours



Adresse: Cité Centre Ville, Section 185, GP81 MAGHNIA
 Tél: 043493780/79 Fax: 043493777
 E-Mail: tafna_confection1@yahoo.fr Site Web: www.c-an-dh.dz
 RC N° :13/08-0009029 B 99 NIF: 09991600090290413008 A.I: 13271004794
 BNA N°001 00514 0300 000 585/43

U. C. A.
MOSTAGANEM

MATIÈRES ET FOURNITURES CONSOMMÉES

(1) D'UTILISATION

BON

DE MATÉRIEL

N° 030653

(1) DE RÉCEPTION

Magasin _____

Journée du 08/12/2022

Destinataire	Désignation	Référence	Nombre	P. U.	Valeur	OBSERVATIONS
372018	chaussure	RANGERS	39	5365,00	208 845,00	EPE C&H
	" TUF	SUPER	92	4998,00	459 816,00	SPA
	combinaison		35	5355,00	187 425,00	
					TOTAL	854 088,00

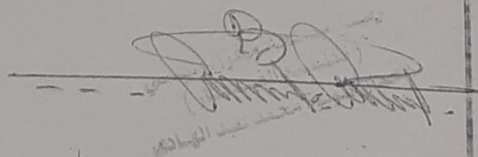
Facture client
n°: 044110412

(1) Rayer la mention inutile.

Le Chef d'atelier,

Le Chauffeur ou le représentant,

Le Magasinier,



الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي على مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية باستغانم، حيث ظهرت النتائج المتوصل إليها أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت جزء لا يتجزأ من أنشطة المؤسسات ، ونظام الرقابة الداخلية أيضا أصبح ضرورة حتمية في جميع المؤسسات ، بواسطة التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية يتم الوصول إلى الأهداف المسطرة ; كما توصلت الدراسة أن التدقيق الداخلي يفحص و يعزز و يحسن كفاءة و فاعلية نظام الرقابة الداخلية .

الكلمات المفتاحية : التدقيق ، التدقيق الداخلي ، نظام الرقابة الداخلية.

Abstract

The aim of this study was to identify the extent to which internal auditing contributes to the development of the internal control system , using the analytical descriptive method on the union of agricultural cooperatives of mostaganem .the results showed that the function of internal auditing has become an integral part of the activities of organizations , and the internal control system has also become an essential necessity in all organizations , using the proper design of the internal auditing it had reached the underlined goals ; also the study came to the conclusion that the internal auditing checks and support and improves efficiency and effectiveness of the internal control system .

Key words : audit , internal audit , internal control system.