



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الشعبة: المالية والمحاسبة

التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

دور التدقيق الداخلي الحديث في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في إطار المعايير الدولية للتدقيق

دراسة حالة للمؤسسة الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة تغذية الأنعام مستغانم

GAO (UAB MOSTAGANEM)

مقدمة من طرف الطالبين

الأستاذ المشرف

بونوار محمد الحبيب

أ.د. بوزيان العجال

بوناب رضوان

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	عن الجامعة
د. خروبي محمد	أستاذ محاضر	رئيساً	جامعة مستغانم
أ.د. بوزيان العجال	أستاذ تعليم عالي	مقرراً	جامعة مستغانم
د. مرسل حليمة	أستاذة مساعدة	مناقشاً	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023 - 2024

الإهداء والتقدير

إهداء بنوار محمد الحبيب

إلى أبي العطوف.... قدوتي، ومثلي الأعلى في الحياة؛ فهو من علّمني كيف أعيش بكرامة وشموخ.
إلى أمي الحنوننة..... لا أجد كلمات يمكن أن تمنحها حقها، فهي ملحمة الحب وفرحة العمر، ومثال
التفاني والعطاء.

إلى إخوتي هم سندي وعضدي ومشاطري أفراحي وأحزاني.

إلى كل عائلة بنوار الكبيرة من الجد والجدة والعم والخال والعمة والخالة وعائلة طاهري إلى كل
من يحبني بصدق وإخلاص.

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

أفدّم لكم هذا البحث، وأتمنّى أن يحوز على رضاكم.

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

وإهداء وتقدير إلى الأصدقاء بمثابة الأخوة: طاهري محمد الأمين، طاهري عبدالنور، رؤوف ولد

الباي، موغراني رضا وبن عطية كريم المغترب لاننساه

إهداء بوناب رضوان

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

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

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

أهدي لكم بحث تخرجي.....

داعياً المولى عزوجل أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات

الشكر

بونوار محمد الحبيب

عملنا ناجح عندما يقدره المستفيدون منه، والإبداع ينجح عندما يقدره من يحصده. لذلك نحن نقدر جهودك يا د. بوزيان العجال كلمة "شكراً" لا تكفي. المعنى أعظم مما مات. إذا كان بإمكانني منحه عمراً، أود أن أعبرله عن مدى تقديري لعمله الشاق، ربي يحفظ لك الأبناء إن شاء الله

لم أشكر أي شخص قط، لأن النعمة ليست متاحة دائماً في هذا الوقت، إلا في قلب نقي ومحب يحب مساعدة كل شخص فشكراً لكم جميعاً عمال لتربية الدواجن وحدة تغذية الأنعام

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

بوناب رضوان

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

والشكر إلى كافة عمال المؤسسة تغذية الأنعام وعلى رأسهم

الفهرس

الشكر

الإهداء والتقدير

قائمة الجدوال والأشكال

1	المقدمة:
4	الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية للتدقيق الداخلي
4	تمهيد
5	المبحث الأول: ماهية التدقيق
5	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
6	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق
8	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
13	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي
13	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل التي أدت إلى الاهتمام به
14	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه
16	المطلب الثالث: عناصر أداء التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية
20	المبحث الثالث: المعايير الدولية لتدقيق الداخلي
20	المطلب الأول: الهيئة المكلفة بإعداد معايير التدقيق
21	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
28	الخلاصة:
29	الفصل الثاني: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية
29	تمهيد
30	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية
35	المطلب الثالث: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية

36.....	المطلب الرابع:أنواع الرقابة الداخلية.....
38.....	المبحث الثاني:إجراءات وطرق تنفيذ الرقابة الداخلية.....
38.....	المطلب الأول:مقومات نظام الرقابة الداخلية.....
39.....	المطلب الثاني:مبادئ تطبيق نظام الرقابة الداخلية.....
41.....	المطلب الثالث:خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
45.....	المطلب الرابع:خصائص نظام الرقابة الداخلية.....
47.....	المبحث الثالث:علاقة الرقابة الداخلية مع المراجعة.....
47.....	المطلب الأول:علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية.....
48.....	المطلب الثاني:علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية.....
48.....	المطلب الثالث:علاقة المراجعة الداخلية بالوظائف الأخرى.....
50.....	خلاصة الفصل:.....
51.....	الفصل الثالث:دراسة ميدانية للمؤسسة الاقتصادية العمومية (UAB MOSTAGANEM) GAO.....
51.....	تمهيد.....
52.....	المبحث الأول:التعريف مؤسسة محل التريص.....
52.....	المطلب الأول:تعريف بالمؤسسة عينة التريص.....
53.....	المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
58.....	المبحث الثاني:مرافقة تطبيقية لمهمة التدقيق.....
58.....	المطلب الأول:تدقيق الإدارة العامة والموارد البشرية.....
60.....	المطلب الثاني:مراجعة الموارد المادية والمالية.....
65.....	خلاصة.....
66.....	الخاتمة.....
68.....	قائمة المراجع.....

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال		
الصفحة 12	أنواع التدقيق حسب الهدف من إجرائها	الشكل 1
الصفحة 34	مكونات الرقابة الداخلية – تقرير (COSO)	الشكل 2
الصفحة 41	مبادئ تطبيق نظام الرقابة الداخلية	الشكل 3
الصفحة 43	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	الشكل 4

قائمة الجداول		
الصفحة 55	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم	الجدول 1
الصفحة 55	معلومات مختصرة على أهم مادتين أوليتين تستوردها المؤسسة	الجدول 2
الصفحة 61	ذمم تابع للمجمع	الجدول 3
الصفحة 62	ديون قديمة طور التحصيل	الجدول 4
الصفحة 63	أرصدة قديمة للزبائن المشكوك فيهم	الجدول 5

المقدمة:

المؤسسات الاقتصادية هي النواة الأساسية والأساس للاقتصادات العالمية بسبب وظيفتها المحورية في تحفيز عناصر التوسع الاقتصادي من خلال تزويد الأسواق بالسلع والخدمات المتنوعة، وتوفير فرص العمل، وتمويل خزينة الدولة من خلال تحصيل الإيرادات الجبائية.

على هذه الفرضية، لا بد من التفكير في حدود ومكونات نجاح هذه المؤسسات وتحليلها، الأمر الذي شغل فكر الباحثين والعلماء وحث المسيرين.

نظرًا لتقدم العلوم وفقًا للتقدم العلمي والتكنولوجي الملحوظ عالميًا الذي يشهده العالم وتحديد النظريات جعل بعض المصطلحات والمفاهيم الحديثة تطفو على سطح الدراسات والاهتمامات في مجال المؤسسة أهمها حوكمة المؤسسة الاقتصادية.

تنشأ ضرورة إنشاء نظام رقابة داخلية داخل المؤسسات من الصراع والتكامل ومواءمة الوظائف، مما يضمن الكفاءة التشغيلية نحو الأهداف المرجوة. تؤكد الحالات الأخيرة من التدخل والتقدم التكنولوجي وحدات المنافسة واعتماد الأدوات المالية المعقدة على أهمية هذا النظام. إن انتشار الكيانات المخصصة لوضع المعايير وتعزيز المعلومات يسلط الضوء على الطلب المتزايد على المعلومات الموثوقة والمناسبة والفعالة، مما يستلزم آليات تنظيمية لتسهيل هذه العملية.

يُعترف بوظيفة التدقيق الداخلي المعاصرة على نطاق واسع كألية تحكم حاسمة، حيث أن فعاليتها ونجاحها لهما أهمية قصوى. مما لا شك فيه أن نظام التدقيق الداخلي القوي والفعال داخل المؤسسة يلعب دورًا مهمًا في تحديد ومنع الأخطاء والانحرافات قبل ظهورها، وبالتالي تعزيز ممارسات التدقيق الداخلي السليمة. ومن ناحية أخرى فإن الرقابة الفعالة الضرورية لضمان تحقيق أفضل النتائج بالنسبة لأنشطة المؤسسة المختلفة سواء الإنتاجية أو تلك الخدمية، كما لها الأثر المباشر في إدارة المؤسسة على تنفيذ مهامها بالطريق السليمة والمناسبة.

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

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

القدمة

ومن هنا جاءت هذه الدراسة والتي كانت لسببين الأول كونها تتطابق والشاهدة التي نحن بصدد تحضيرها أما السبب الثاني والحقيقي هو اهتمامنا بهذا الموضوع الذي نرى فيه مهنة المستقبل أين حولنا الإجابة على مجموعة من المسؤوليات والتي تمحوره في سؤال رئيسي

ما هو تأثير ممارسات التدقيق الداخلي الحديث على كفاءة المؤسسات الاقتصادية؟

إن هذا التساؤل يقودنا إلى طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التي تتمثل في

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

فرضيات الدراسة

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

الفرضية 1: يلعب التدقيق الداخلي دورًا مهمًا داخل المؤسسات الاقتصادية من خلال تعزيز الأداء وتسهيل عمليات صنع القرار الأكثر كفاءة.

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

الفرضية 3: يلعب التدقيق الداخلي دورًا مهمًا في إعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرارات في المؤسسة.

منهجية الدراسة

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

أما من أجل تحليل المعطيات واختبار الفرضيات وتثبيت النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية لمؤسسة تغذية الأنعام اعتمدنا على المنهج التحليلي.

أهمية الدراسة

تكمل أهمية الدراسة في إظهارها العام في إظهار التدقيق الداخلي الحديث في تحسين الأداء في المؤسسة

القدمة

الاقتصادية من خلال اعتباره الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة ومن جهة أخرى الأداة الفعالة في اكتشاف المخاطر والمساعدة على تفاديها من خلال التوصيات والاقتراحات التي يقدمها

أهداف الدراسة

حولنا تسليط الضوء ولفت انتبه القراء والباحثين إلى ضرورة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي الحديث والعمل على تطويره وفق المعايير الدولية واستحداث أساليب وتقنيات حديثة.

هيكل الدراسة

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

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: المعايير الدولية لتدقيق الداخلي

أما الفصل الثاني فخصص لنظام الرقابة الداخلية حيث بعد إبراز مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية بالمؤسسة استعرضنا أساليب ومراحل تنفيذها حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: إجراءات وطرق تنفيذ الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: علاقة الرقابة الداخلية مع المراجعة

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

المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة محل التريص

المبحث الثاني: مرافقة تطبيقية لمهمة التدقيق الخاصة بثلاثي الأول 2024

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تمهيد:

قبل الثورة الصناعية، كانت هناك مؤسسات يمتلكها أفراد أو شركات لديها أموال محدودة نسبيًا. ومع ذلك، في أعقاب الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر، تحققت الشركات الرأسمالية التي كانت لديها القدرة على توفير أموال ضخمة من خلال توسيع نطاق الملكية. وأدى هذا التغيير إلى توسع كبير في المشاريع الاقتصادية، وزيادة في حجم المؤسسات وتوسعها الجغرافي، بالإضافة إلى التفريق بين الملكية والإدارة، مما زاد من أهمية الدور الذي تؤديه وظيفة التدقيق في الإشراف المالي على هذه المشاريع وتوفير التوجيه للإدارة من خلال تصحيح الأخطاء والتلاعب، ومن هنا ظهر التدقيق الداخلي ليساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة وضمان صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها مما يؤكد على جودة ممارسة المؤسسة الأعمال، حيث أكدت لجنة كادييري على مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش والتزوير، وهذا نتيجة الاستقلالية ووظيفة التدقيق الداخلي وتبعتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق.

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

وعليه قد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية كالتالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: المعايير الدولية لتدقيق الداخلي

المبحث الأول: ماهية التدقيق

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

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

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

أولا: المفهوم اللغوي للتدقيق

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

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي للتدقيق

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

" 2

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

1 أحمد حلمي (2009) ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث ، دار الصفاء ، عمان ، الأردن ، ص : 24

2 محمد سمير الصبان و آخرون (2002) ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ص : 06

3 أحمد حلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 25

كما يعرف التدقيق بأنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات، وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"¹ ونستخلص مما سبق أن التدقيق هو: "عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، ولمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

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

أولا: أهمية التدقيق

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

(1) إدارة المشروع:

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

(2) المستثمرون:

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

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

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

(3) البنوك:

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

(4) الجهات الحكومية:

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

ثانياً: أهداف وأغراض التدقيق:

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

ويمكن القول: إن هناك حالياً أغراضاً أساسية للتدقيق وأغراضاً تبعية، وأدناه استعراض لأهم هذه الأهداف والأغراض:¹

(1) الأهداف والأغراض الأساسية للتدقيق:

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

(2) الأهداف والأغراض التبعية للتدقيق :

- ✓ اكتشاف الأخطاء والغش ؛

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

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

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

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

1) التدقيق من حيث حدوده:

✓ التدقيق الكامل :

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً 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 مسؤوليته 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 لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المنشآت الكبرى 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.¹

✓ التدقيق الجزئي :

وهو الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال التدقيق، من قبل الجهة التي تعين المدقق، بحيث يقتصر عمله على بعض العمليات دون غيرها، ومن أمثلتها التكليف بتدقيق المخزون، أو المبيعات مثلاً. في هذه الحالة تنحصر مهمة المدقق في البنود التي كلف بتدقيقها. لذلك يفضل في مثل هذه

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

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

(2) التدقيق من حيث مدى الفحص :

✓ التدقيق التفصيلي :

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

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

✓ التدقيق الاختباري :

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

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

✓ التدقيق النهائي :

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

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما ؛
- استغراقه وقتاً طويلاً قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده ؛⁴

✓ التدقيق المستمر :

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

¹ حازم هاشم الألوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 60

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

³ حازم هاشم الألوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 60

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

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

○ وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى .

○ سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام .

○ تقليل فرص التلاعب بالدفاتر وذلك بالزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع .

○ انجاز الأعمال في وقتها دون تأخير أو إهمال من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المنشأة.¹

4) التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق :

✓ التدقيق الداخلي :

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

✓ التدقيق الخارجي :

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

5) التدقيق من حيث درجة الإلزام :

✓ التدقيق الإلزامي :

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

✓ التدقيق الاختياري :

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

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص : 29

² أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 16

البسيطة، والمحاسبة) وقد يكون ذلك كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل. وقد كان التدقيق أول الأمر اختيارياً وانقضت فترة طويلة حتى أصبح إلزاماً قانوناً حيث تولد في ذهن القائمين على السهر على اقتصاد البلد ضرورة احترام توفير عنصر التدقيق الحسابي الخارجي المحايد، وتضمن عقود الشركات النظامية الأحكام الخاصة بهذه الناحية.¹

6 من حيث الهدف من عملية التدقيق :

✓ مراجعة القوائم المالية :

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

✓ تدقيق الالتزام :

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

✓ تدقيق العمليات :

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

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

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

الشكل رقم 1: أنواع التدقيق حسب الهدف من إجرائها

التدقيق			
نوع التدقيق	تدقيق العمليات	تدقيق الإلتزام	تدقيق القوائم المالية
الهدف من التدقيق	فحص كل أو جزء من أنشطة المنشأة	فحص تصرفات الموظفين والمنشأة	فحص القوائم المالية
المعايير المستخدم	الأهداف المحددة للمنشأة	التشريعات المعمول بها و السياسات الإدارية	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عمومياً
التقرير الذي يتم تقديمه	بالتوصيات اللازمة لتطوير وتحسين الأداء	عن مدى الإلتزام بالسياسات و التشريعات	عن مدى عدالة القوائم المالية

المصدر: حازم هاشم الألوسي (2003)، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار النهضة، الجامعة المفتوحة،

طرابلس، ص: 65

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي

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

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

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

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي:

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

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

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

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

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

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

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

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

ثانياً: العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي:

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

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه

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

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي:

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

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

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

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

ثانياً: أنواع التدقيق الداخلي

سنحاول إبراز أهم أنواع التدقيق الداخلي في المؤسسة:³

• التدقيق المالي :

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

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

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

• التدقيق الإداري :

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

¹ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 25 .

² زاهرة توفيق سواد (2009) ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، دار الرابفة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص : 88 .

³ خالد راغب الخطيب (2009) ، التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيق ، دار الكنوز ، عمان ، الأردن ، ص : 163 .

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

المطلب الثالث: عناصر أداء التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية

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

أولاً: عناصر أداء التدقيق الداخلي :

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

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

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

4. التقييم : وهو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بأراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.¹

5. التقرير: يبرز التقرير الذي يقدم المدقق الداخلي المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات.

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

ثانيا: معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي :

(1) استقلالية المدقق الداخلي :

يتعلق هذا المعيار بجميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية التي يجب أن يحافظ عليها المدقق الداخلي، كما قد يربط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية أي قدرته على أداء واجباته بأمانة . إن هدف وجود التدقيق الداخلي كوظيفة هو خدمة المؤسسة فرغم المناداة باستقلال عمل المدقق الداخلي إلا أن مجال ونطاق عمله محدد من طرف الإدارة كما أنه يتلقى تعليمات وأوامر يمثل لها .

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

(2) العناية المهنية :

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

➤ بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي :

✓ يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر التأهيل الفني والخلفية

العلمية المناسبة لدى المدققين الداخليين القائمة بعملية التدقيق المعنية ؛

✓ يجب أن تكون لدى قسم التدقيق الداخلية أو يحصل على المعرفة، والمهارات

والأصول اللازمة لأدائه المسؤوليات التدقيق ؛

✓ يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر الأشراف الكافي على

جميع أعمال التدقيق الداخلي .

¹ عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص : 223 .

² محمد تنتوش (1998) ، نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية ، دار الجيل ، طرابلس ، لبنان ، ص : 36

➤ بالنسبة للمدقق الداخلي :

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

➤ نطاق العمل :

ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية :

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

➤ أداء عمل التدقيق :

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

¹ فتحى رزق السوافيري و آخرون (2002) ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، ص : 103 - 104 .

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

أعمال التدقيق .

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

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

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

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

➤ تسيير مصلحة التدقيق الداخلي :

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

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

المبحث الثالث: المعايير الدولية لتدقيق الداخلي

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

المطلب الأول: الهيئة المكلفة بإعداد معايير التدقيق

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

1. الغرض من المعايير:

يتمثل الغرض من المعايير فيما يلي :

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

2. مبادئ المعايير:

تستند المعايير على مجموعة مبادئ ومتطلبات الزامية تتكون من :

¹ حازم هاشم الألوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 105 .
² أمقران مكي (2012 – 2013) ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر ، ص : 39

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

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

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

1. معايير الصفات:

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

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

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

- عمليات دورية عن طريق التقييم الذاتي بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنشأة على أن تتوفر لديهم معرفة كافية بممارسات التدقيق الداخلي .
 - ✓ 1312 / التقييمات الخارجية : يجب اجراء تقييمات خارجية على الاقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع او فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المنشأة وفي هذا الاطار يجب ان يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع المجلس النقاط التالية :
 - شكل ووتيرة التقييم الخارجي ؛
 - مؤهلات واستقلالية المراجع او فريق المراجعة الخارجي بما في ذلك احتمال وجود اي تضارب في المصالح .
 - ✓ 1320 / التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي رفع نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة الى الادارة العليا والمجلس .
 - يجب أن تتضمن الافصاحات ما يلي :
 - نطاق ووتيرة التقييم الداخلي والخارجي .
 - مؤهلات واستقلالية المراجع او فريق المراجعة بما فيها تضارب المصالح المحتمل .
 - استنتاجات المراجعين .
 - الخطط التصحيحية .
 - ✓ 1321 / استعمال عبارة " مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" : أن الإشارة الى ان نشاط التدقيق الداخلي مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ذ تكون مناسبة فقط اذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تفيد بذلك.
 - ✓ 1322 / الافصاح عن عدم التوافق: اذا كان لعدم التوافق مع ميثاق الأخلاقية او المعايير تأثير على النطاق العام او عمليات نشاط التدقيق الداخلي فانه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يفصح للإدارة العليا والمجلس عن عدم التوافق والتأثير الناتج عنه.
2. معايير الأداء:
- تتناول هذه المعايير طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس اداء الخدمات المقدمة.
- ✓ 2000 / ادارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يدير نشاط التدقيق بفعالية من اجل ضمان انه يضيف قيمة للمنشأة.
 - ✓ 2010 / التخطيط: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يعد خطة مبنية على المخاطر من اجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المنشأة.

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

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

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

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

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

¹ <https://na.theiia.org/news/Pages/IIA-Updates-Standards.aspx>, Consulté le 27/03/2017.

الخلاصة:

التدقيق الداخلي ركيزة أساسية ومكون أساسي تعتمد عليه المؤسسات للحفاظ على وجودها وضمان الاستمرارية، بهدف الإشراف الفعال على أنشطتها وتحقيق الأهداف المرجوة مع تقليل المخاطر. فأصبح أحد أهم الركائز والمقومات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات من أجل الحفاظ على كيانها وضمان استمرارها. كما أصبح للتدقيق الداخلي دور مهم في مساعدة إدارة المؤسسة لبلوغ الأهداف، حيث اتسع نشاطه من التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري وتقييم جميع الأنشطة داخل المؤسسة، فأصبح آلية رئيسية للمؤسسة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيها وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص.

الفصل الثاني: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية

تمهيد

قد استلزم التقدم في مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية، الناجم عن التقدم التكنولوجي في الآليات التشغيلية المستخدمة في بيئة الأعمال، توسيع نطاق ومكونات نظام الرقابة الداخلية. ووجود مجموعة من المبادئ والمقومات الأساسية، وتحديد واضح لسلطة ومسؤولية تنفيذ الأنشطة والعمليات، تطوير إجراءات وسياسات لتنفيذ العمليات وتوثيق المعلومات حول تقييم كفاءة آلية الرقابة الداخلية من أجل حماية أصول المؤسسة وضمان تطبيق الاستراتيجيات التي تتوج بتحقيق أهداف المؤسسة.

وعليه قد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية كالتالي:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: إجراءات وطرق تنفيذ الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: علاقة الرقابة الداخلية مع المراجعة

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يمثل نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية أدائها من ناحية ومدى فاعلية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى، كما يعد نظام الرقابة الداخلية من أهم المراجع التي يركز عليها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة في المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها، وبتعدد المعرفين له ولذلك سوف نورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

التعريف الأول

لقد عرفت لجنة بازل الرقابة الداخلية¹ عملية تتأثر بتدعيم الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأفراد في جميع المستويات الوظيفية، وهي ليست مجرد مجموعة من الإجراءات أو السياسات التي تؤدي في وقت محدد، بل هي عملية مستمرة في جميع المستويات الوظيفية داخل المؤسسة ويعد مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة والمراقبة مستمرة لتقييم مدى كفاءتها، كما يجب أيضا مشاركة جميع الأفراد في عملية الرقابة²

التعريف الثاني

وفقا لأحد تعريفات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فان الرقابة الداخلية تشمل تخطيط التنظيم الإداري بالمشروع للمحافظة على أصوله واختبار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وتنمية الكفاية في أعماله وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة²

التعريف الثالث

حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة" ونشير في الأخير إلى أن هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA).

التعريف الرابع

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة".

¹ لعروس نبيلة ورمضاني نادية ، دور المراجعة الداخلية في منح القروض الإستثمار، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة ألكلي مضد أولحاج بوبرة سنة 2013 ، ص 39

² حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و الموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص26

التعريف الخامس

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن " نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على اح ترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية"¹.

ومن خلال ما سبق نستنتج التعريف التالي:

إن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن خطة تنظيمية ومجموعة من الطرق والإجراءات والضمانات والمقاييس المعتمدة والمطبقة من طرف المؤسسة التي تساعد على حماية الأصول واختبار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، بهدف تحقيق الأهداف المرسومة وتشجيع تنفيذ السياسات، وفعالية الاستغلال، لتنفيذ الرقابة والمراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها.

المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى، وذلك باختلاف حجم المؤسسة، الهيكل التنظيمي وطبيعة العمل، ولكن هناك عناصر أساسية يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي داخلي جيد وهي²:

- المحيط الرقابي؛
- نظام محاسبي؛
- إجراءات رقابية.

1- المحيط الرقابي:

المحيط الرقابي يعني وجهة نظر وفهم الإدارة العليا ورؤساء الأقسام لنظام الرقابة الداخلية وأهميتها للمؤسسة ويشمل الأسس التالية:

1. هيكل تنظيمي وهو إطار لتقسيم الواجبات والمسؤوليات بين الموظفين، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تخطي أي شخص لواجباته وأن هذه الواجبات تم إنجازها حسب السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة لأجل الوصول إلى الكفاءة في التشغيل والمحافظة على الموجودات وتوفير معلومات مالية يعتمد عليها وذلك من خلال فصل المسؤوليات الرئيسية التالية:

- تحويل التعامل من قبل سلطة مخولة؛
- القيد في السجلات؛

¹ محمد التهامي طواهر، المراجعة و التدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية،

2005، ص 84-85

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص 82

- الاحتفاظ بالموجودات.

2. وجود قسم للتدقيق الداخلي وظيفته الأساسية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و درجة كفاءة كل مستوى أو قسم من الأقسام وتقديم تقارير بشأنها للإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ينشأ داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة و في جميع مستوياتها لأجل الإيفاء بالتزاماتها وكفاءتها و ذلك من خلال التحليل، التقييم، الاستشارات، الدراسات و الاقتراحات.

إن قسم التدقيق الداخلي هو (صمام الأمان) للإدارة العليا لتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، كما وأن استقلالية المدقق الداخلي عن الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته و بدون خوف، و لهذا يجب أن يكون المدقق مرتبطاً بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة التدقيق.

2- نظام محاسبي¹

النظام المحاسبي يتكون من السياسات والإجراءات والأساليب الموضوعة من قبل الإدارة لتعين، جمع، تحليل، تصنيف، قيد و التقرير حول أنشطة المؤسسة، و لهذا لا يمكن أن يكون هناك نظام رقابة داخلية جيد بدون وجود نظام محاسبي جيد و النظام المحاسبي الجيد يشمل:

- أدلة ومستندات كأساس للقيد من السجلات؛
- هيكل التنظيمي لقسم المحاسبة ودليل حسابات مبوياً حسب الأقسام والمستويات المختلفة و مبيناً مسؤوليات كل موظف من الموظفين؛
- دليل يبين إجراءات وسياسات المؤسسة ومختلف عمليات النشاط؛
- موازنات تقديرية وإجراءات المقارنة ما بين ما تم انجازه فعلياً مع الموازنات التقديرية ومن بين هذه الموازنات، موازنات البيع، الإنتاج، مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية، الموازنة الرأسمالية، موازنة التدفقات و كذلك موازنة الأرباح و الخسائر و الميزانية العامة.

3- إجراءات رقابية:

بالإضافة إلى المحيط الرقابي والنظام المحاسبي على الإدارة عمل إجراءات رقابية على النشاط (العمليات) وتتكون الإجراءات الرقابية من الخطوات والسياسات التي يجب إتباعها للتأكد من ضمان العمليات من خلال:

- الفصل بين الواجبات وذلك بعدم السماح لأي شخص من القيام بأي عملية من أولها لأخرها ويجب الفصل بين التحويل، القيد و الاحتفاظ، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية؛
- التدقيق على الأنشطة والتأكد من قيد القيم (المبالغ) الحقيقية في السجلات؛
- المحافظة على الموجودات والسجلات وعدم السماح للوصول إليها إلا بتحويل من جهة مسؤولية وعمل جرد دوري لموجودات و مقارنة نتيجة الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر و الاستفسارات على أية اختلافات؛

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 83-84

- وجود تحويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعاملات (النشاط)؛
- أدلة كافية لتأكيد العمليات المفيدة في السجلات.

وفي سنة 1992 فان لجنة مساعدة المؤسسات الأمريكية ذكرت أن مكونات الرقابة الداخلية مترابطة ومتداخلة مع بعضها، وتتكون من التالي¹

- 1- المحيط الرقابي: ويتكون من:
 - أ- الكرامة والقيم الأخلاقية؛
 - ب- الالتزام بالمقدرة الفنية والجدارة؛
 - ت- لجنة التدقيق؛
 - ث- فلسفة ونوعية الإدارة؛
 - ج- هيكل التنظيمي؛
 - ح- توزيع المسؤوليات والواجبات؛
 - خ- سياسات وإجراءات التوظيف؛
- 2- تحديد المخاطر.
- 3- المعلومات وخطوط الاتصال
- 4- السيطرة على النشاط.
- 5- المتابعة، أي وجود قسم لتدقيق ومتابعة تنفيذ الإجراءات للأمور المذكورة أعلاه

¹ أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 254

الشكل رقم 02: مكونات الرقابة الداخلية – تقرير "COSO"



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 255

المطلب الثالث: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية

الفرع الأول: أهداف الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في اي مؤسسة أو أي وحدة أو أي مشروع في الاتي¹:
"التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المنشأة، والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها".

ويختلف تحقيق هذا الهدف الرئيسي العام في المؤسسة صغيرة الحجم عن المؤسسة كبيرة الحجم على أساس ما يلي:

أ- في المنشأة صغيرة الحجم:

يتحقق هذا الهدف الرئيسي العام بطريقة مباشرة من خلال التعليمات المكتوبة أو الشفوية لصاحب المؤسسة للعاملين فيها بصورة يومية عند مباشرته لعملية المتابعة لما يتم انجازه من أعمال عن طريق هؤلاء العاملين.

ب- في المنشأة كبيرة الحجم:

يتحقق هذا الهدف من خلال الجوانب التالية:

- تحديد و توضيح العلاقة بين كل من السلطات و المسؤوليات على كل المستويات؛

- تحديد اختصاصات و مهام كل موظف من موظفي المنشأة؛

- يتم ذلك من خلال وضع:

➤ خريطة تنظيمية متكاملة للتنظيم الإداري

➤ مجموعة من الإجراءات و اللوائح لمختلف عناصر نشاط المنشأة.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية

إن زيادة و اتساع نطاق الأنشطة و البرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها و أشكالها أدى إلى زيادة و إبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات و هذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية و التي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح و قوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي²:

1- نجاح و كفاءة و فعالية رقابة و متابعة و تقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة و برامج مختلفة.

2- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ و أداء الأعمال و الأنشطة الموكلة لكل منهم.

3- مدى تدقيق النتائج المطلوبة و من ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة و برامج الوحدة.

4- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات و ما يبذله من جهود هو و مساعديه في سبيل وضع و تحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته و نطاق هذا البرنامج و ما يشتمله من تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات و أنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق.

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في البيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009

ص74،

² محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص60

5- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة و برامج هذه المنشأة قبل وقوعها حتى يتمكن تجنبها، ويمثل جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية على ثلاثة أنواع الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي و هي على النحو التالي:

الفرع الأول: رقابة إدارية

وتتضمن الخطة التنظيمية للمشروع و ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تهتم أساسا بتحقيق أكبر كفاية ممكنة مع ضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، لعل من أهمها¹:

- الموازنات، التكاليف المعيارية؛
- التحليل الإحصائي؛
- دراسة العمال (دراسة الوقت و الحركة)؛
- الرقابة على الجودة؛
- الرسوم البيانية و الأشكال التوضيحية، و خرائط الهيكل التنظيمي للمشروع؛
- برامج تدريب العاملين؛
- تقارير الأداء و الكفاءة؛

مما هو جدير بالذكر أن مثل هذه الوسائل وإجراءاتها إنما ترتبط بطرق غير مباشرة مع السجلات ودفاتر المحاسبية ، مما أوجد لنا اتجاهين رئيسيين في تحديد دور المراجعة الخارجي بشأن الرقابة الإدارية هما:

1. يرى عدم مسؤولية المراجع عن فحص و تقويم وسائل و إجراءات الرقابة الإدارية استنادا إلى أن هدفها إداري بطبيعته فضلا عن تأثيرها على برنامج المراجعة، ويستثنى من ذلك أن يتبين المراجع في ظروف خاصة، إن هذه الوسائل و الإجراءات لها تأثير أو علاقة على مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله إن ينبغي هنا فقط ألا يتوانى في فحص و تقويم نظام الرقابة الإدارية بالمشروع.
2. يرى ضرورة قيام المراجع عن فحص المراجع و تقويم وسائل و إجراءات الرقابة الإدارية، ذلك أن خطط المشروع و سياساته تنعكس أثارها انعكاسا مباشرا على نتائج نشاط المشروع و على مركزه المالي، فضلا عن أن دراسة قواعد و إجراءات الرقابة الإدارية إنما يهتم المراجع ويسهم في تحديد حجم العينة التي يختارها في برنامجه.

¹ حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، دار زمزم ناشرون و موزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 26-27

الفرع الثاني: الرقابة المحاسبية

نشمل كامل الوسائل والإجراءات التي تهتم بتحقيق من دقة البيانات المحاسبية والاعتماد عليها، وسواء كان ذلك في مرحلة تسجيل هذه البيانات أو في مرحلة تبويبها أو عند عرضها وتحليلها و من هذه الوسائل نشير إلى ما يلي:

1. نظام محاسبي سليم بما يشمله ذلك من عناصر رئيسية ، والتي يقصد بها العناصر التي لا بد من توفرها في أي نظام محاسبي و هي: المجموعة المستندية ، والمجموعة الدفترية (تشمل سجلات القيد الأولي، اليومية والسجلات القيد النهائي، دفاتر الأستاذ، والقوائم المالية و التقارير المحاسبية) و مجموعة التعليمات المالية (تشمل عادة: الدليل المحاسبي، السجلات المستخدمة، الدورات المستندية، وسلطات اعتماد القرارات المالية،) و ما إلى ذلك بالعناصر المساعدة والتي يقصد بها عادة الوسائل الآلية والإلكترونية التي يمكن استخدامها لتحقيق مزيد من الكفاءة و الفعالية للنظام المحاسبي.
2. المطابقات، أي إجراءات المقارن بين عناصر مختلفة في تبويبها ولكنها ذات طبيعة واحدة لتحقق في مدى تطابق قيمتها الموجودة في سجلات متعددة و من أمثلة ذلك:

- إجراء المطابقة بين الحسابات الإجمالية، الموجودة في دفتر الأستاذ العام و بين الحسابات التفصيلية و في الدفاتر المساعدة أو التعليمية، و كذلك بين دفتر اليومية العام و دفاتر اليوميات المساعدة، عند إتباع الطرق المحاسبية التي تحتوي مثل هذه الأنواع من الدفاتر: كالطريقة الفرنسية أو الانجليزية..... الخ.
- المطابقة بين الأرصدة النقدية بالبنوك من خلال إعداد كشوف التسويق، التسوية اللازمة لهذه الأرصدة بدفاتر المؤسسة مع ما يرد عنها بكشوف حسابات البنوك
- المطابقة بين أرصدة العملاء أو الموردين من خلال متابعة ما يرد في مصادقتهم على الأرصدة المثبتة بدفاتر المؤسسة.
- المطابقة بين نتيجة الجرد الفعلي لعناصر الأصول (كالنقدية بالصندوق، البضاعة بالمخازن..... الخ) مع ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات في نفس التاريخ.
- موازين المراجعة، بالمجاميع أو الأرصدة، أو بهما معا ، على فترات دورية متعددة
- إخضاع عمليات المؤسسة للمراجعة الداخلية.
- التحليل المالي وتفسير النتائج التي تحتويها القوائم المالية.

الفرع الثالث: الضبط الداخلي

يقصد به كافة الوسائل والإجراءات التي تؤدي إلى الضبط التلقائي لعمليات المشروع بصفة مستمرة كأن يكون العمل الذي يقوم به أحد أفراد المؤسسة متممًا لعمل فرد آخر ومراقبًا له في نفس الوقت تلقائيًا مما يضمن حسن سير العمل والمحافظة على أموال المشروع وتلاقي الوقوع في الأخطاء أو الغش أو اكتشافه في وقت ملائم إذا وقع فعلاً.¹

والضبط الداخلي يتحقق من خلال ما يلي:

- تقسيم العمل؛
- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات بوضوح؛
- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة (كأن يتم فصل الواجبات المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن تلك التي تختص بإثباتها في السجلات (بحيث يمكن حماية موجودات المؤسسة من أي سوء استعمال أو ضياع. وليس هناك خلاف حول مسؤولية المراجع عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات كل من الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي إذ أنها تؤثر بشكل مباشر على ما يقوم به و على حكمه الشخصي على دلالة القوائم المالية.

المبحث الثاني: إجراءات وطرق تنفيذ الرقابة الداخلية

لاشك أن نقطة البداية في وضع نظام إجراءات مناسب هو أن تكون خطط السلطة والمسؤولية واضحة و سليمة، ولهذا نقوم في هذا المبحث بدراسة مقومات و طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توفر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية السليم²

1. هيكل تنظيمي إداري

ولتحقق فاعلية الرقابة الداخلية يجب أن يتسم الهيكل التنظيمي في المنشأة بما يلي:

- أن يمثل هذا الهيكل الخطط التنظيمية لتحقيق أهداف المنشأة؛
- ضرورة الترابط والتنسيق بين الأهداف الرئيسية والفرعية؛
- وضوح خطوط السلطة والمسؤولية؛
- مرونة وبساطة الخطط الموضوعة مع الثبات النسبي.

2. نظام محاسبي سليم

و لتحقيق فاعلية الرقابة الداخلية، يجب أن يتسم النظام المحاسبي بما يلي:

- أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم مبادئ وتتسم بالوضوح والثبات؛

¹ حامد طلبية محمد أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص 29

² زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، دار الرابطة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 127-128

- يتضمن النظام المحاسبي طرق وأساليب وإجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات المحاسبية و التأكد من دقتها و سلامة التبويب لها؛
 - شمل النظام المحاسبي على مجموعة مستنديه (داخلية وخارجية)؛
 - إتباع مبدأ تقييم العمل؛
 - يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية.
3. الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات
- يجب مراعاة تقييم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية من أولها لأخرها.
4. اختيار الموظفين الأكفاء ووصلهم في المراكز المناسبة
- وما يتضمن ذلك من وصف دقيق لوظائف المشروع المختلفة، برنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يتضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف في المكان المناسب.
5. رقابة الأداء في إدارة المشروع ومراحله المختلفة وذلك لتحقيق كفاية عالية فيه
- ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات الأداء المخطط لها والمرسومة، وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات، فيجب دراسته و وضع الإجراءات الكفيلة لتصحيحه وتتم أداء الرقابة إما بالطريقة المباشرة أو غير مباشرة.
6. استخدام كافة الوسائل الآلية
- ويتم ذلك بطريقة تكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات، والمحافظة على أصول المشروع من أي تلاعب أو اختلاس.

المطلب الثاني: مبادئ تطبيق نظام الرقابة الداخلية

أصدرت لجنة بازل إطاراً عاماً يضم مجموعة من المبادئ لتطبيق نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي¹:

المبدأ الأول: هيكل الرقابة

يجب أن يكون مجلس الإدارة مسؤولاً على الاستراتيجيات والسياسات المهمة لفهم الخطر الذي يهدد المؤسسة وتحديدته و تقييم مستواه و التأكد بأن الإدارة تقوم بمراقبة كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

المبدأ الثاني: علاقة الإدارة العليا بالرقابة الداخلية

تعتبر الإدارة العليا مسؤولة على تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات التي تم تحديدها بواسطة مجلس الإدارة وتطوير العمليات و مراقبة الخطر و المحافظة على هيكل المؤسسة المتمثل في المسؤوليات و السلطات، والتأكد من تفويض السلطة ووضع تحديد واضح لسياسة نظام الرقابة الداخلية المناسبة ومراقبة مدى كفاءة وفعالية هذا النظام.

المبدأ الثالث: الإدارة العليا وتحديد لمعايير الأخلاقية لممارسة الرقابة الداخلية

يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولان عن تحديد معايير الأخلاقية والتي يجب أن يلتزم بها المراجعون و التي تتضمن ، (ابدأ النصح و الإرشاد) عدم تصيد الأخطاء ، روح المبادرة ، عدم التشكك و إساءة الظنإلخ.

¹ محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة و تحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 21

كما يجب تحديد وإنشاء الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وتوضيح أهميتها لجميع العاملين في جميع المستويات الوظيفية حتى يعلم كل فرد دوره في عملية نظام الرقابة الداخلية.

المبدأ الرابع: نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر لتحقيق أهداف المؤسسة
يتطلب نظام الرقابة الداخلية الفاعل إدراكا لطبيعة المخاطر التي تعرقل تحقيق أهداف المؤسسة والعمل على تقييمها.

المبدأ الخامس: الرقابة الداخلية نشاط مستمر
يجب أن تنفذ أنشطة الرقابة بصورة مستمرة وتكون جزء متكامل من الأنشطة اليومية في المؤسسة كما يتطلب نظام الرقابة الداخلية الفعال تصميم هيكل رقابي يضم جميع مستويات العمل ويضمن مستوى عالياً من الرقابة في مختلف أقسام العمل.

المبدأ السادس: الرقابة الداخلية وأهمية تقسيم العمل¹
يتطلب نظام الرقابة الداخلية الفعال الفصل بين الوظائف المختلفة.

المبدأ السابع: الرقابة الداخلية ونظام المعلومات الفعال
يتطلب نظام الرقابة الداخلية الفعال توفير قدر كاف وشامل عن بيانات مالية داخلية و عن تطابق العمليات كما يجب توفير المعلومات عن السوق الخارجي والأحداث المرتبطة باتخاذ القرار و يجب أن يكون نظام المعلومات مناسباً و يقدم معلومات موثقة في الوقت المناسب و يغطي جميع أنشطة العمليات المؤسسة و يتضمن الوسائل و الترتيبات المناسبة للحماية و الأمان.

المبدأ الثامن: نظام الرقابة الداخلية ونظام الاتصال
يتطلب نظام الرقابة الداخلية الفعال توفير قنوات اتصال فعالة للتأكد من أن جميع العاملين لديهم الفهم الكامل للمسؤوليات و السياسات و الإجراءات اللازمة لأداء العمل و حتى يتم التوصيل المعلومات اللازمة للشخص المناسب في الوقت المناسب.

المبدأ التاسع: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية
لكي تتحقق الرقابة الداخلية لا بد أن تتم مراجعتها على أساس دوري مستمر وذلك يستلزم إدارة مراجعة داخلية فعالة تعمل على تنفيذ نظام الرقابة الداخلية وتحديد عناصر الخطر كجزء من الأنشطة اليومية حتى يتم تقييمه بصورة دورية.

المبدأ العاشر: توجيه تقارير المراجعة الداخلية
يجب أن توجه تقارير إدارة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة أو إلى لجنة المراجعة لضمان استقلال و حياد هذه الإدارة كما يوجه تقرير آخر إلى الإدارة العليا.

المبدأ الحادي عشر: تقييم نظام الرقابة داخليا
يتم تغيير نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع الداخلي أو لجنة المراجعة في حالة اكتشاف أي خطأ أو عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية ويتم عمل تقرير بذلك ويقدم في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب كما يجب تحديد الإجراءات التصحيحية الواجب اتخاذها من جانب الإدارة العليا و مجلس الإدارة.

¹ محمد سمير احمد، نفس المرجع السابق، ص 22-23

المبدأ الثاني عشر: توجيه تقارير المراجعة الداخلية

السلطات الرقابية تتطلب وجود نظام رقابة داخلية بصرف النظر عن حجم المؤسسة و لكن يجب أن يتناسب مع طبيعة ودرجة تعقيد أنشطة المؤسسة و نوع الخطر الذي يواجهها و طبيعة التغيرات التي تحدث في بيئة العمل، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية ملائماً لهذه العوامل كان نظاماً فعالاً.

الشكل رقم 03: مبادئ تطبيق نظام الرقابة الداخلية

مبادئ تطبيق نظام الرقابة الداخلية											
توجيه تقارير المراجعة الداخلية	تقييم نظام الرقابة داخليا	توجيه تقارير المراجعة الداخلية	علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية	نظام الرقابة الداخلية ونظام الاتصال	الرقابة الداخلية ونظام المعلومات الفعال	الرقابة الداخلية وأهمية تقسيم العمل	الرقابة الداخلية نشطة مستمر	نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر لتحقيق أهداف المؤسسة	الإدارة العليا وتحديد لمعايير الأخلاقية لممارسة الرقابة الداخلية	علاقة الإدارة العليا بالرقابة الداخلية	هيكل الرقابة

من إعداد الطالبان

المطلب الثالث: خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند الحديث عن طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، يجب ضرورة دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها داخل الشركة، وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد نطاق الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة.

الفرع الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل الفحص من خلال الخطوات التالية¹:

- الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة) وذلك عن طريق استفسار من أشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توضح نظام الرقابة الداخلية، و الوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 214-215

الداخلية، يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من أساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط و التدفق و غيرها.

- الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة

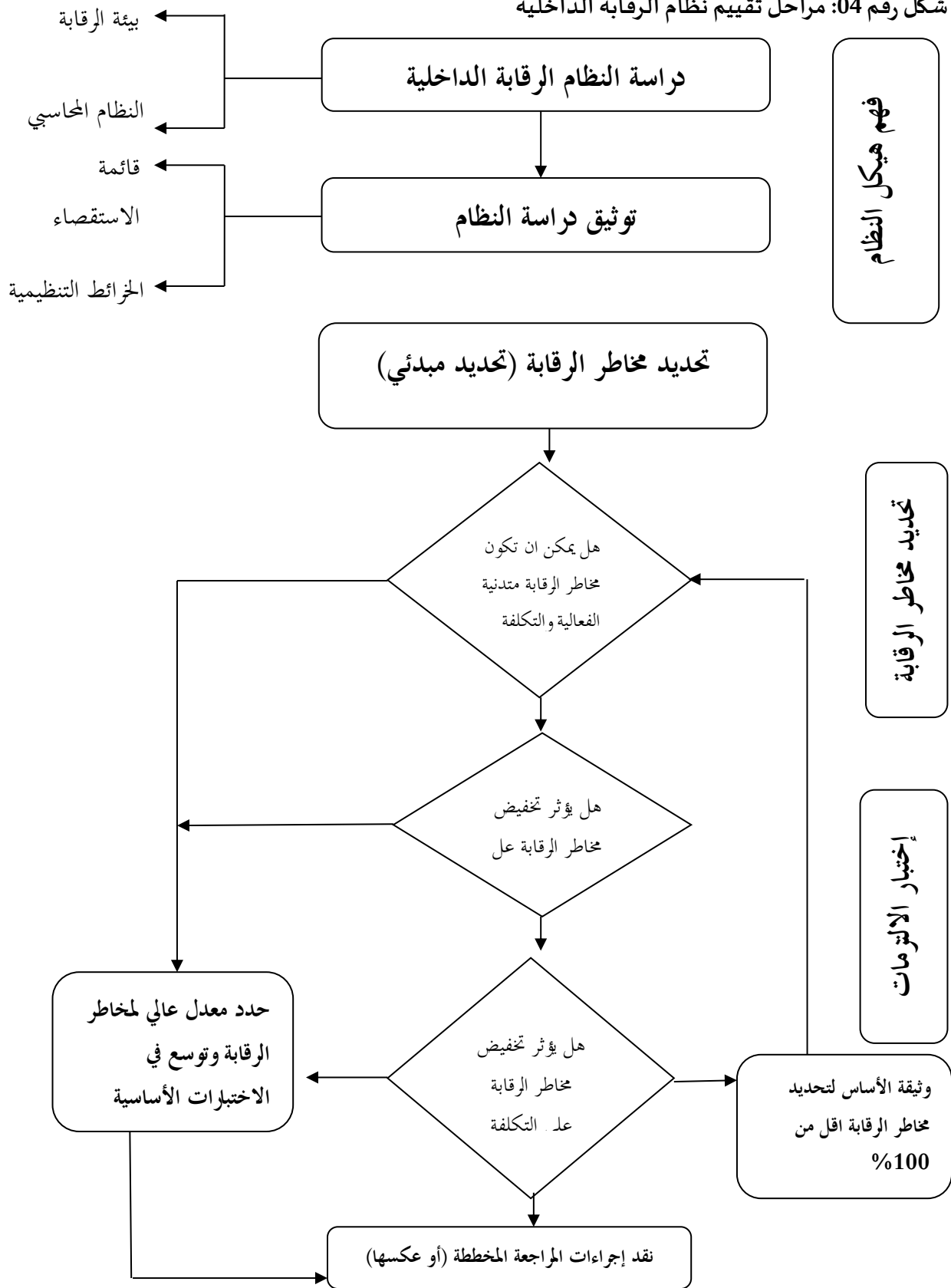
الخطوة الثانية لعملية تقييم الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر الرقابة و يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف و القوة و يجب تسجيلها و توثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف و القوة فيما يسمى بأوراق تدقيق الجسر، سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق، وقد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير عملية التدقيق الشاملة ، على المدقق تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية.

- الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة اختبارات التحقق من أن أساليب الرقابة ، ويجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات و الأساليب من طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم بمسؤولياته وما هو مطلوب منه.

و الشكل التالي يوضح مراحل تكون نظام الرقابة الداخلية:

شكل رقم 04: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: غسان فلاح المطارنه، نفس المرجع السابق، ص 217

الفرع الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

لا يقتصر فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة على تلك الأنظمة كما و ضعتها الإدارة بل إلى دراستها كما هي في الفترة، ومن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق ما يلي¹:

1. الاستبيان:

هي عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المشروع للإجابة للتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام ولهذه الطريقة مزايا هي:

- سهولة التطبيق؛
- مرونة الأسئلة؛
- توفير الوقت.

عيوب الاستبيان:

- عدم مراعاة ظروف كل مشروع لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة؛
- لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة؛
- وجود الاستبيان يقود إلى الاعتماد على الغير وعدم إجراء أية استفسارات أخرى.

2. الملخص التذكيري

هو أن يقوم المراقب بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم ولا يغفل عن أي نقطة. ومن عيوبها أنها لا تقود إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مدقق على حدى.

3. التقرير الوصفي

وهو أن يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع و تحديد نقاط الضعف في النظام و محاسبتها، و يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام و صعوبة التأكد لتغطية جميع جوانب نظام الرقابة.

4. دراسة الخرائط التنظيمية

وهو أن يقوم المدقق بدراسة الخرائط التنظيمية ومن خلال دراسته يقيم نظام الرقابة الداخلي ويعاب على هذه الطريقة صعوبة رسم واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلي.

5. فحص النظام المحاسبي:

و هو أن يقوم المدقق بفحص السجلات و أسماء منشئها و كذلك المستندات و الدورة المستندية ثم يحكم على متانة النظام، إلا أن هذه الطريقة تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع.

الهدف من أي وسيلة هو تحقيق الهدف و هو الحكم على درجة كفاية و متانة النظام الداخلي للرقابة و بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر في سبيل تحقيق الهدف على ان تكون الوسيلة شاملة.

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2009 ص 200-201

المطلب الرابع: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتصف أي نظام سليم للرقابة الداخلية بالخصائص الأساسية و أي إخلال بإحداها يؤدي إلى عدم فاعلية النظام وهي¹

1- خطة تنظيمية:

يجب أن تكون مبسطة و مرنة أي قابلة للتعديل و التطوير باستمرار مع حدود واضحة للسلطة و المسؤولية و الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل و يحتفظ بالأصول و يحاسب عليها و ذلك بتقسيم الواجبات بحيث يمكن جعل السجلات الموجودة خارج أي إدارة، و هي وسيلة للرقابة على ما يجري في هذه الإدارة، و يجب أن يكون عمل جميع الإدارات منسقا ليؤدي إلى تدقق منتظم للعمل مع تحقيق كفاية عالية له و يجب أن تسير تفويض السلطة لتباشر هذه المسؤولية و تحدد بشكل واضح في خرائط تنظيمية و تجنب تعارض الاختصاصات.

2- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات:

فصل السجل عن الأصل أي بالمحافظة على الأصل لشخص وعادة هي الإدارة المسؤولة عن ذلك و يعهد بالسجلات لشخص آخر فيكون السجل خارج الإدارة التي تتولى الحفاظ على الأصل لان الشخص المسؤول عن المحافظة تكون لديه الفرصة في استخدامه استخداما شخصيا، و حتى يمكن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة و كميات الأصل الذي بعده الأول مثل المخزون السلعي إذا تركت مسؤولية الحفاظ عليه إلى

نفس الشخص المسؤول عن تسجيله في سجلات المخازن يصبح بإمكانه تغطية أي عجز يحدث لأي سبب بأمر صرف بقيده في سجل المخازن حتى يتفق الجرد الفعلي مع الرصيد الدفترى و يجب تحديد المسؤولية أي أن كل شخص في المشروع يعلم نطاق عمله و مسؤول عنه و عليه أن يراعي الدقة في تنفيذه لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة و لن يستطيع أن يلقيه على غيره و تنقسم المسؤولية إلى:

- مسؤولية المحافظة على الأصل والممتلكات و السجلات؛
- مسؤولية أداء العمل المكلف به الشخص المعين.

3- هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاية²

لا يمكن أن نحصل على نظام جيد للرقابة الداخلية بدون العاملين المدربين والحريصين في أداء أعمالهم والتزامهم بسياسات وتعليمات إدارة المشروع و عدم النقص في هيئة العاملين لان ذلك يسبب صعوبة تقويم العمل بشكل يمكن من تحقيق الضبط الداخلي.

4- إيجاد إجراءات تسجيلية على الأصول و الخصوم و الدخل و المصروفات:

أ. حماية مادية للأصول:

وهي المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها أو الحريق فيجب اتخاذ كافة الاحتياطات الفنية اللازمة لاستبعاد تأثير العوامل الجوية على الأصول كإعداد المخازن في شكل ملائم و حماية

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 174

² نواف محمد عباس الرماحي، نفس المرجع السابق، ص 175-176

المواد من التفاعل الذاتي وكذلك اللجوء إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة، وللحريق وتأمين خسارتها من خيانة الأمانة والأخطار، هذه هي الحماية المادية للأصول.

ب. إيجاد ما يثبت القيام بالعمل:

هو أنه يجب أن يظهر التسجيل على المستند أو العملية بالتوقيع عليها أو الختم أو بتحرير مذكرة كإثبات بان العمل قد أنجز في حدود مسؤولية الذي قام به.

ت. مراجعة ما تم من عمل:

هو التأكد من دقة العمل الذي تم انجازه أو التأكد من أن الشخص قد قبل مسؤولية العمل الذي أتمه عن طريق توقيعه عليه لأن ذلك له أهمية من جهة نظر الرقابة الداخلية.

ث. الدقة الحسابية:

لها وسائل عديدة منها القيد المزدوج في حد ذاته وإجراءاته واستعمال دفاتر الأستاذ المساعدة و دفاتر القيد الأولي والحسابات الإجمالية كلها تساعد على تحقق الدقة الحسابية للسجلات وكذلك الآلات المحاسبية واستخدامها يساعد على منع و تقليل الأخطاء الحسابية.

المبحث الثالث: علاقة الرقابة الداخلية مع المراجعة

إن وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع آليات عمل واضحة والاعتماد على منهجية سليمة والحرص على دقة النتائج المتوصل إليها، وبالتالي يمكن توضيح علاقة المراجعة الداخلية بالوظائف الأخرى وكذلك الرقابة الداخلية وأيضا مهنة المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية

ينحصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية¹:

1. تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية و هي: التخطيط، التنسيق، التنظيم، التوجيه والرقابة و تعتبر وظيفة الرقابة للمدير و التي يشاركه بفاعلية في انجازها المراجع الداخلي؛
 2. يشتمل نشاط المراجعة الداخلية و المالية و مراجعة مدى الالتزام بسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة و مراجعة تشغيلية للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفاءتها و مدى انتظامها و لذلك فان قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها؛
 3. استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة يدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة بفعالية الرقابة، فظالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي للوصول للأداء المخطط فان ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.
- إن للمراجعة الداخلية علاقة وطيدة مع نظام الرقابة الداخلية و يمكن توضيح هذه العلاقة فيما يلي:
- المراجعة الداخلية دورا في نظام الرقابة الداخلية وهذا عن طريق مساعدتها في تحقيق الأنواع المختلفة من أهداف نظام الرقابة الداخلية فهي تساعد إدارة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية كمراجعة الإجراءات الخاصة بالمردودية، الاستمرارية، النمو و هذا من خلال الوقوف على ما يجب القيام به. وما تم تحقيقه بالإضافة إلى تحقيق و تحديد أهم الفرص و التهديدات في هذا الشأن؛
 - كما أن المراجعة الداخلية لها دور في بلوغ الأهداف التشغيلية و ذلك من خلال مراجعة و متابعة الإجراءات التشغيلية المختلفة داخل المؤسسة؛
 - كما أن المراجعة الداخلية تعمل على التأكد من أن ما يتم اتخاذه من إجراءات و قرارات يتماشى والنصوص القانونية في البلد الذي تنشط به المؤسسة و أنه ليس هناك أي تعارض أو أي مخالفة لهذه التشريعات بمعنى أن كل عمل أو إجراء أو قرار يتخذ داخل المؤسسة له ما يبرره من الناحية التشريعية، و هكذا فان المراجعة الداخلية لها دور أيضا في الأهداف التشغيلية للرقابة.
- و يمكن رؤية هذا الدور للمراجعة الداخلية كذلك من خلال كون هذه الأخيرة حلقة مكملة لنظام الرقابة الداخلية و تعمل على ضمان التسيير الجيد للمعلومات و عملية الاتصال داخل التنظيم و في نفس الوقت مكونة بذلك مع النظام الرقابي كله جو رقابي تعمل في ظله المؤسسة بحيث يتسنى لها وضع أهدافها و متابعتها بصورة سليمة من خلال وضع معايير للإجراءات تعتمد إليها في عملية التقييم والتعريف الأخطار المحيطة بها.

¹ فتحي رزق السوافري، و آخرون، نفس المرجع السابق، ص44

المطلب الثاني: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية

يقوم المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالعمل في نفس الميدان، وفيما يلي مقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجية¹:

1- أوجه الاختلاف:

- إن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية تلك الأنظمة وما ينتج عنها من بيانات محاسبية؛
 - إن الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية فيتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد نحو قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج أداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي؛
 - اختلاف مدى استقلال المراجع الداخلي مقارنة بنظيره المراجع الخارجي. فالمرجع الداخلي يخضع لتعليمات وأوامر الإدارة كما وأنها تقوم بتعيينه، فهو تابع لها ويتلقى أوامر اليومية، بل نجد أن المراجع الخارجي فهو شخص محايد ويعتبر مستقلا تماما عن نفوذ إدارة الوحدة الاقتصادية محل الفحص؛
 - يتحدد نطاق عمل المراجع الداخلي بناء على احتياجات إدارة الوحدة الاقتصادية، بينما يتحدد نطاق عمل المراجع الخارجي وفقا للقانون والعرف المحاسبي السائد.
- ومن أوجه الاختلاف أيضا أن كثيرا من المتطلبات ينبغي توفرها في المراجع الخارجي من درجة الكفاءة والتأهيل العلمي والفترة الزمنية والاختبارات اللازمة لكي يمارس المهنة.
- بالإضافة إلى اختلافات الهدف ودرجة الاستقلال ومتطلبات ممارسة المهنة، يمكن القول إن المستفيد الأول من المراجعة الداخلية هو الإدارة، بينما المستفيد الأساسي للمراجعة الخارجية هو المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

2- أوجه التشابه:

- من حيث المصلحة المشتركة لكلا من المراجع الداخلي والخارجي، ووجود نظام فعال للضبط الداخلي يقصد منع حدوث الأخطاء، وأوجه التلاعب أو الحد منها؛
- أيضا كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي يقوم بها المشرع أي من مصلحتهما المشتركة وجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية.

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالوظائف الأخرى

يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى لبدء عملية التدقيق لذا على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقديم مخاطر التدقيق وتصميم إجراءاته للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول، فإذا نتاج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة

¹ فتحي رزق السوافري وآخرون، نفس المرجع السابق 47-49

إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات ، وكذلك يجب على المراجع بداية أن يتحقق من أمرين:

- الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم - المخطط - ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها
- الثاني: التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له.

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة داخلية وضبط داخلي ، فإن مسؤولية المراجع حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:

أ. الرقابة المحاسبية:

يعتبر المراجع مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب ، واكتشاف الأخطاء كذلك يجب على المراجع أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة ، لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق ، ولتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:

- طوائف للمعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة؛
- كيف بدأت هذه المعاملات؛
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية؛
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

ب. الرقابة الإدارية

لا يعتبر المراجع مسؤولاً عن دراسة وتقييم الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص ، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها ، وإن إلزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولية ويلغي عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

خلاصة الفصل:

من أجل تنفيذ أي مهمة داخل المؤسسة بفعالية، من الضروري أن تشرف المؤسسة بجد على تقدمها وتقييمه من أجل ضمان تحقيق أهدافها. من أجل تحسين وتعزيز كفاءة وفعالية هذه العملية، تم وضع مجموعة من الشروط والمبادئ التوجيهية لتنظيم وضمان تنفيذها السليم، ولقياس درجة هذه الفعالية تلجأ المؤسسة إلى المراجعة حيث يستعمل المراجع وسائل لمعرفة نقاط ضعف وقوة هذا النظام وبالتالي التصحيحات اللازمة وعمل هذا الأخير يكون مرهونا بدرجة فعالية الرقابة، حيث تكون خطوات المدقق أقل أو أبسط عندما يكون أكثر كفاءة.

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

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

وعليه قد قسم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين كالتالي :

المبحث الأول : التعريف مؤسسة محل التريص .

المبحث الثاني: مرافقة تطبيقية لمهمة التدقيق الخاصة بثلاثي الأول 2023 .

المبحث الأول : التعريف مؤسسة محل التريص**المطلب الأول : تعريف بالمؤسسة عينة التريص .**

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

نشأة المؤسسة وتطورها :

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الأثني والثلاثين المورثة عن المعهد الاستعماري الموزعة عبر الوطن. تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الأسبانية « makala » ورممت من طرف الديوان القومي الأغذية الأنعام ب 1969/04/04 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاج الأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قرب 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت ب ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث ORAVIO و OREV و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار و إفلاس فقررت ONAB دمجهم ليصبحوا شركة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80 % و الشركات الأخرى ساهمت ب 20% من رأس المال وهذا كله كان بتاريخ ماي 1998 و حولت :
ORAVIO إلى GAO تقع في ناحية الغرب.
OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق.
ORA حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط.

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

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

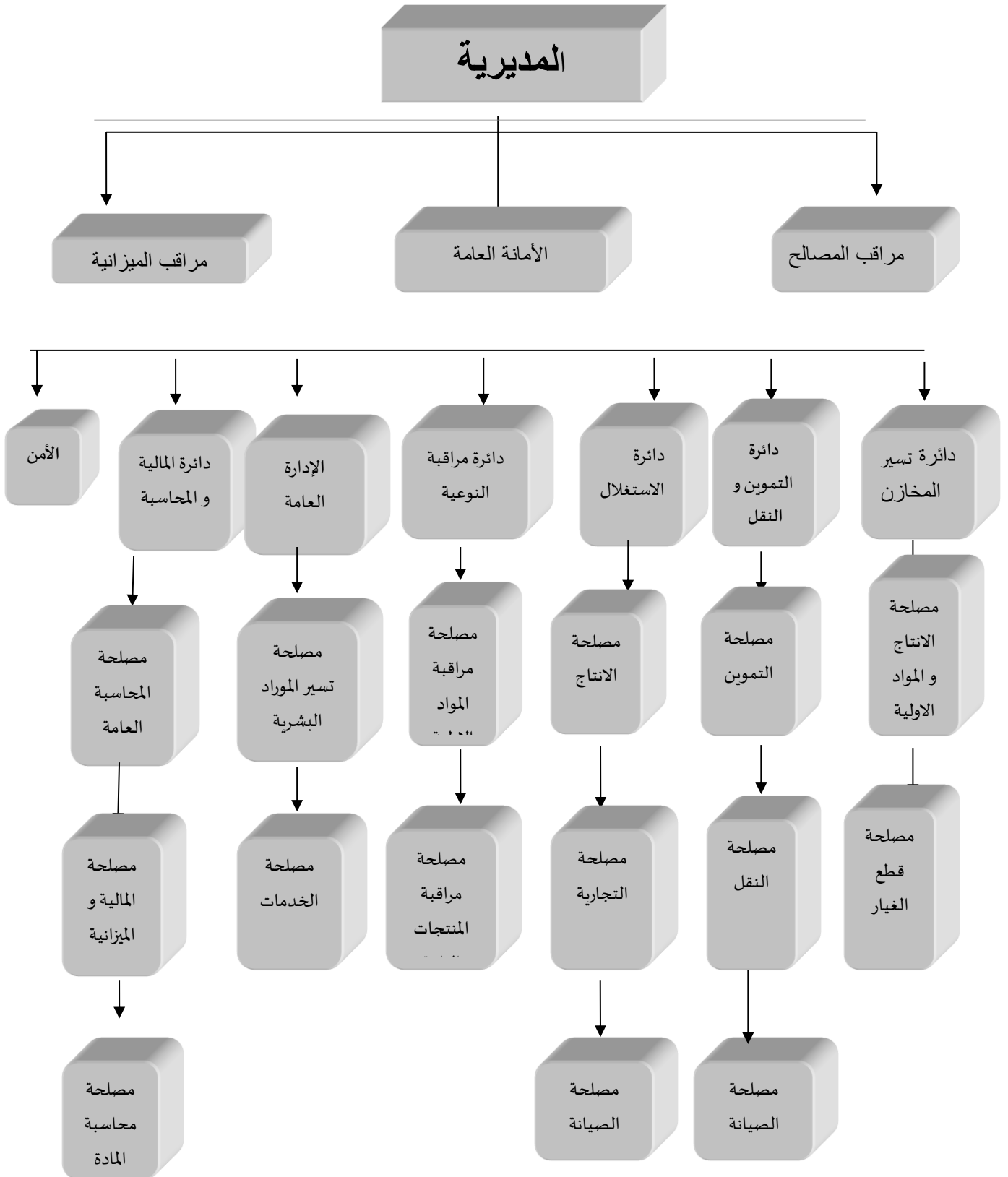
يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج و البيع و المديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر مستغانم ، و تعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة و المتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره و هي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة و معالجة أي طارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة.

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

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

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

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



من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة مستغانم يتضح أن الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام.
إن حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب أعمالهم و ذلك ما يظهره الجدول الموالي :

الجدول رقم 1: عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم

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

المصدر: وثائق المؤسسة

التعليق:

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

الدراسة النظرية للدوائر:

أولاً: دائرة تسيير المخازن تحتوي على مصلحتين هما:

1. مصلحة الإنتاج التام والمواد الأولية

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

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

المادة الأولية	قيمة المخزون أول السنة (دج)	القيمة السنوية للمدخلات (دج)	القيمة السنوية للمخرجات (دج)	قيمة مخزون آخر السنة (دج)
الذري	1.187.784,06	237.610.172,39	238.601.714,36	196.242
الصوجا	625.237,31	128.164.114,18	127.856.159,4	933.192

المصدر: وثائق المؤسسة

ملاحظة: لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن 1000 طن من الذري و7000 طن من الصوجا.

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

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

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

1. مصلحة التموين: ويقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها فيحرر طلب من ورئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة حيث يكون مقيدا هذا الطلب بالكمية والنوعية اللازمة من المادة المراد شرائها.

2. مصلحة النقل: تتكلف هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك ونقل المادة الأولية من الموردين.

3. مصلحة الصيانة: درها صيانة وسائل النقل والموافقة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة.

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

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

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

2. المصلحة التجارية : وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن الطلب وتسلمه

وصل السحب حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج ويتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون والنوع المراد شرائه الكمية و النوعية.

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

3. مصلحة الصيانة : يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج والمحركات الكهربائية. تقوم هذه المصلحة برفع

تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبة تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار وتكلفة اليد العاملة ومصاريف إدخال تغيرات على الآلات...

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

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

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

1. مصلحة المحاسبة العامة : تشمل أقسام ثلاث :
 - قسم الموردين : يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية للوحدة مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الاستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد منها يمضها وتسجيل في اليومية الخاصة بالمشتريات ثم تسلم من هذه الوثائق نسخ إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد قيد قيمة المبالغ .
 - قسم الزبائن : ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج وإذن الإسلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاصة بالزبون وفي آخر المطاف تسلك الطريق إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل .
 - قسم الأجرة: تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وتراجع من طرف المحاسب ثم تسجل على قسمين هما :
 2. مصلحة المالية : وتضم قسمين قسم خاص بالبنك و قسم خاص بالصندوق
 - قسم خاص بالبنك : يستقبل شيكات الزبائن و تسجل في دفاتر الإيرادات و النفقات و توجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه وبعد تسجيلها في دفتر النفقات و الإيرادات و في الأخير ترسل إلى البنك يكون هناك اتصال شهري بين المصلحة و البنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة للتأكد صحة تسجيلاتها الدفترية .
 - قسم خاص بالصندوق : لابد أن تحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المتمرنين تسديد ثمن شراء الطوابع ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها من 150 دج و يجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا .
- سابعاً : مصلحة مراقبة الميزانية : يقتصر عمل هذه الأخيرة حسب كلفة الشراء المواد الأولية وسعر التكلفة ومراقبة التسيير و التكاليف و تعتبر من الأدوات الرقابية بالمؤسسة .
- ثامناً : مصلحة الأمن : من مهامه مراقبة المؤسسة والسهل على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي و خارجي.

المبحث الثاني: مرافقة تطبيقية لمهمة التدقيق

تزمنا فترة تربصنا بالمؤسسة مع مباشرة مسؤول التدقيق بعملية التدقيق الداخلي لكل أقسام المؤسسة و الخاصة بثلاثي الأول لسنة 2023 أين سمح لنا بمرافقته أثناء تنفيذ مهمة التدقيق التي توزعت ، حسب رزنامة زمنية محددة وكذا إشركنا في تسجيل و تدوين الملاحظات و التوصيات حيث مكنتنا هذه الدراسة على الوقف ولو بجزء بسيط على واقع حقيقة عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة قمنا من خلالها شخصيا الإشراف على تدقيق الداخلي على مستوى وحدة (UAB)

المطلب الأول: تدقيق الإدارة العامة والموارد البشرية.

أولا: الإدارة العامة والموارد البشرية:

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

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

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

ملفات المتعلق بالاقتطاعات الأجور و كذلك الحسابات المتعلقة بمصاريف المهام الثلاثي الأول 2023 و كذا قوائم منح المر دودية الفرد لا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية.

ثانيا - إجراءات التسيير :

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

احترازا في غياب صدور الإجراءات المتعلقة بعملية الشراء من طرف الجميع، فإن الوحدة تعتمد على المشتريات الجارية بواسطة الطلبية البسيطة عندما يتعلق الأمر بالمشتريات التي تقل قيمتها عن 1.000.000 دج إلى أن العملية تتم بطريقة مغايرة عندما يتعلق الأمر بقيمة المشتريات التي تكون أكبر من 1.000.000 دج حيث يتم إعداد دفتر الشروط بوضع تحت تصرف المكتتبين من أجل اختيار العرض أقل تكلفة (مناقصة) عملية الشراء لا يتم تنفيذها إلا بعد مرافقة وتأشيرة القبول من طرف اللجنة المشتريات المخولة قانونيا بالوحدة أما بالنسبة بما يتعلق بجانب الاستثمار فإن تراجع مدى كفاءة المديرية العامة لمجمع تربية الدواجن الغرب عملية تسيير الوقود على مستوى الوحدة المثبتة بواسطة الإرسالية رقم 2006/GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 فيفري 2006 وعليه وبعد الفحص والمراجعة الدقيقتين فإنه لم تسجل في هذا المجال " إجراءات التسيير " أي تجاوزات أو مخالفات غير قانونية وعليه فإن إجراءات التسيير المنتجة في الوحدة تتم بطريقة سليمة وفقا للقوانين المعمول.

ثالثا: الوثائق والمستندات الداخلية :

المؤسسة تتوفر على نظام داخلي بالإضافة ثقافة جماعية من طرف المديرية العامة (GAO) مع مختلف التعليمات والتوصيات الجماعية وعليه لم تسجل أي احترازا من هذا الجانب. أما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي فإن هذا الأخير يحتاج إلى المراجعة وإعادة النظر وذلك بسبب خروج بعض العمال والموظفين إما على تقاعد أو خروج تطوعي وهذا تحت تأثير النشاط وقدرة الإنتاج مقارنة بالطاقات الحقيقية للوحدة.

رابعا: الممتلكات :

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

خامسا: مؤونات و النقل :

1. المؤونات : المستندات المتعلقة بالتسيير المستعملة في هذه المصلحة مطابقة للإجراءات بقوة شديدة

خاصة التعليمية رقم 96/DG/591 المؤرخة في 22 أكتوبر 1996 من طرف المديرية العامة للديوان

الوطني لتغذية الأنعام ONAB و التي تهدف إلى عقلنة تسيير المؤونات و المخزونات

ولكن قمنا بتسجيل بعض التخفيضات نلخصها على نحو التالي :

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

- الفوارق في أوزان الكميات المستقبلية من (CMY) بحيث هي دون معالجة الى غاية اليوم تمت فيه المراجعة و على هذا الأساس فإن الاستقبالات الخاصة ب 3 و 4 فيفري 2022 سجلت فارق سلبي ب 60 كغ لكل منها و الغير المسجلة و المصرحة في الاستلام رقم 021696 و رقم 021700.
- استقبالات الشعير تسجل فوارق في أوزانها غير مشروحة و التي يجب أن يتم تسويتها مع المورد .
- غياب ختم المديرية على بطاقات الموردين .
- ملاحظة : معالجة فوارق الأوزان المسجلة عند استقبال المواد الأولية مطابقة لعقد النقل المبرم بين المؤسسة و الناقل و الذي يلزم بتعويض الفارق بمقدار مرة و نصف عن قيمته.
- عندما يتعدى الفارق 60 كغ يستدعي الناقل لتسديد مبلغ الفارق .

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

المطلب الثاني : مراجعة الموارد المادية و المالية :

أولاً: تسيير المخزونات :

1. على مستوى تسيير المخزونات : لقد قمنا بتسجيل ما يلي :
 - سجلات الخاصة بالتهوئة استقبالات المواد الأولية ليست معينة.
 - سجلات متابعة تسيير المخزونات ممسوكة بطريقة سيئة.
 - بعض المستندات و الوثائق لا تتوفر على أختام مسير المخزونات ، أمين المخزن و مسؤول محاسبة المواد و عليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى مسؤول المباشر من أجل تصحيح الأوضاع.
2. على مستوى تسيير الوقود : يتم من طرف مصلحة النقل و مصلحة قطع الغيار و هذا تطبيقاً لإرسالية رقم 2006 /GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 جوان 2006 و هنا أيضاً قمنا بتسجيل غياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطع الغيار.

ثانياً : التسويق :

1. ملفات الزبائن : إن فحص مختلف ملفات الزبائن قادنا إلى أن الإجراءات هذا غير محترمة حيث لا تتولى أي أهمية الوثائق المكونة للملف و في هذا الإطار قمنا بتسجيل عدم توفر بعض الوثائق كبطاقة الفلاح ، السجل التجاري لبعض الملفات البطاقة الجبائية.
2. بطاقة الزبون : لقد سجلنا أن بطاقات الزبائن ليست صحيحة مقارنة مع الملف بالإعلام الآلي و عليه فإن عملية تعيينها إجبارية .
3. الفوترة (المبيعات) : لقد سجلنا من خلال عملية فحص و مراجعة الفواتير المحررة في الثلاثي أول 2024 لا تحتتمل أن تجاوزات غير قانونية ، خاصة فيما يتعلق بسعر البيع خارج الرسم و المطابق

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

الفواتير المحررة تمت استنادا إلى وجود الوثائق التالية :

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

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

ثالثا : الذمم (الحقوق) :

إن فحص الحقوق على زبائن المتعلقة بفيفري 2023 تبرز أن الوحدة لا تقبل بالبيع على الأجل إلى الشركات التابعة للمجمع و المرابين (الملحق رقم 01) الذين تم اختيارهم للعملية الثلاثية.

ففي هذا الإطار فإن وضعية الحقوق كانت على نحو التالي :

الجدول رقم 3 : ذمم تابع للمجمع

النسبة	القيمة	اسم الزبون
%54	505.587.591,64 دج	الزبون 01
%03	313.771.155,19 دج	الزبون 02
%16	146.785.262,11 دج	الزبون 03
%01	582.6510,09 دج	الزبون 04
%26	249.108.277,22 دج	الزبون 05
100%	9.386.78.796,25 دج	المجموع

خلال الثلاثي أول من 2024 فإن تغطية الحقوق للشركات التابعة للمجمع قدرت ب 62.051.236.97 دج والتي تمثل 72 % من مجموع التnzيلات الداخلية للثلاثي الأول و المقدرة بقيمة إجبارية 86.886.992,70 دج باقي الذمم خارج المجمع بلغت 38.927.534,34 دج و التي تمثل ديون قديمة في طور التحصيل و المصنفة في الجدول التالي :

جدول رقم 4: ديون قديمة طور التحصيل

القيمة (دج)	اسم الزبون
16.627,24	الزبون 01
743.018,26	الزبون 02
2.956.875,80	الزبون 03
1.359.435,43	الزبون 04
516.726,54	الزبون 05
411.558,03	الزبون 06
21.571,86	الزبون 07
19.640.407,10	الزبون 08
1.523.718,96	الزبون 09
9.868.442,34	الزبون 10
222.995,28	الزبون 11
6.685,70	الزبون 12
35.203,00	الزبون 13
875.267,43	الزبون 14
728.999,37	الزبون 15
38.927.534.34	المجموع

قيمة الحقوق مطابقة عند مقرانها مع مصلحة الميزانية

رابعاً: مصلحة المالية والمحاسبة :

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

1. سجل الجرد متوقف عند 31/12/2020.
2. السجل العام متوقف عند شهر جانفي 2024.
3. التقارب البنكي متوقف عند 2022/12/31 عند الرصيد 859.046,13 دج. استكمالاً التحقيق في حالات البنكي لاحظنا وجود شيكات قديمة والمتمثلة في:
 - ✓ الشيك رقم 948588 ل 2017/03/27 عند الرصيد 4700 دج.
 - ✓ الشيك رقم 1981761 ل 2015/04/20 عند الرصيد 400 دج.
4. تدخلاتنا على مستوى الصندوق أعطت ما يلي :
 - ✓ تقارب الصندوق (الملحق رقم 02) في 31/12/2022 عند الرصيد 207.133 دج

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

✓ الختم الندي و الإمضاء النائب المدير

✓ الختم الندي و الإمضاء لرئيس قسم المحاسبة

✓ الختم الندي و الإمضاء للمستفيدين

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

5. الحساب رقم 491 يحمل أرصدة إعادة الفتح بمعنى أرصدة قديمة قدرت قيمتها المالية (675.701,92 دج) كما يلي:

الجدول رقم 05 : رصيد حساب 491 " زبائن مشكوك فيهم "

2.120,40 دج	الزبون 1
1.427,46 دج	الزبون 2
141,59 دج	الزبون 3
1.962,61 دج	الزبون 4
1.257,40 دج	الزبون 5
132,50 دج	الزبون 6
14.363,88 دج	الزبون 7
455,88 دج	الزبون 8
250.700,00 دج	الزبون 9
69.987,09 دج	الزبون 10
5.651,10 دج	الزبون 11
3.004,33 دج	الزبون 12
801,31 دج	الزبون 13
13.525,20 دج	الزبون 14
11.021,92 دج	الزبون 15
7.942,62 دج	الزبون 16
5.313,83 دج	الزبون 17
15.477,10 دج	الزبون 18
224,20 دج	الزبون 19
4.624,00 دج	الزبون 20
2.143,00 دج	الزبون 21

18.000,00 دج	الزبون 22
18.000,00 دج	الزبون 23
86.290,27 دج	الزبون 24
133.662,30 دج	الزبون 25
7.471,93 دج	إيداع البيع S/L

يجب القيام بعملية تطهير للمعاملات التجارية ما قبل 2020

خلاصة:

سمح لنا هذا التربص التطبيقي بالوقوف على حقيقة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية حيث سجلنا أن مؤسسة تغذية الأنعام مستغانم وعلى رئيسها مجمع تربية الدواجن للغرب تولى أهمية قصوى لوظيفة التدقيق الداخلي والذي يتم تنفيذه بصفة مستمرة ودائمة على مدار السنة ويكسب مكانة دائمة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

إن وظيفة التدقيق الداخلي ساهمت بشكل كبير في تطوير المؤسسة وتحسين أداءها.

الخاتمة

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

كما هو موضح سابقاً في هذا التربص، تم شرح مهنة التدقيق الداخلي، مع التأكيد على السمات الأساسية التي يجب أن يمتلكها المدقق الداخلي. وتتعلق هذه السمات إما بالمؤهلات المهنية للفرد أو بخبراته في هذا المجال، وتشمل عناصر مثل الفطنة العلمية والخبرة العملية.

توكل المؤسسة عمليات التحقق لتقييم جدوى مكانتها من خلال تحديد نقاط القوة والضعف، وكذلك التعرف على الفرص والتخفيف من الانحرافات. وبالتالي، فإن هذا يمكن المؤسسة من الاستفادة من نقاط قوتها من أجل التعزيز مع السعي للتخفيف من نقاط الضعف من خلال اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

وبالتالي، لا بد لجميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها بات من الضروري أن تعتمد التدقيق الداخلي، فعلى المؤسسات الاقتصادية التي تسعى للنمو والبقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها ككل. من خلال تربصنا هذا عرضنا مهنة التدقيق الداخلي و أبرزتا بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها وهي إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله، كأن يكون مؤهلاً علمياً وصاحب خبرة في المجال، حيث تضع فيه المؤسسة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها عن طريق الكشف عن مواطن الضعف والقوة وكذا تحديد الفرص وإلغاء الانحرافات وهذا ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة، و عليه بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها التدقيق الداخلي، فعلى المؤسسات الاقتصادية التي تسعى للنمو والبقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها ككل.

تعتبر الشركة الوطنية لوحدة تغذية التابعة لمجمع تربية الدواجن الغرب من أهم الوحدات المجمع فوجود نظام رقابة داخلية فعال بالوحدة يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها وتحقيق الأهداف المسطرة للوحدة والذي يستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعالته وذلك بتقييم أداء المؤسسة وتحسينها وكذا تحديد مدى كفاءة النظام فالنسبة للمهمة التي قمنا بها على مستوى الوحدة وذلك بإتباع المراحل المنهجية للتدقيق الداخلي في تقييمنا النهائي والأخير و الذي سجلنا فيه مجموعة من النقاط أهمها:

1. غياب وصف كتابي لمهام وأعمال الموظفين.

2. الإهمال الكبير في تسجيل وتوثيق العمليات المنجزة حين وقوعها أو تنفيذها هذا ما جعلنا ندق أمام اختلاف كبير في الأرقام لهذا نوصي بضرورة تحسين العمليات وتسجيلها في دفترها الخاصة بها.
 3. الإهمال الكبير الملفات الزبائن من جهة وكذا عدم توفر لها بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لهذا ننصح باستحداث حالة تقارب لوضعية الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر.
 4. الاعتماد على نظام الرقابة البعدية ما يجعل المؤسسة عرضة للمخاطر.
- فيما يخص نظام الرقابة الداخلية تغذية الأنعام بولاية مستغانم، سجلنا مجموعة من التوصيات
1. إعطاء استقلالية أكبر لوظيفة التدقيق من خلال تنصيب لجنة التدقيق على مستوى المجمع .
 2. تكثيف نظام رقابة داخلية من خلال خلق حالات التقارب بين مختلف المصالح مثل:
 - حالة تقارب بين مصلحة التخزين ومصلحة التموينات.
 - حالة تقارب بين مصلحة البيع ومصلحة المالية و المحاسبة.
 - حالة تقارب بين مصلحة التخزين ومصلحة التموين والمكلف بالوزن
- ملاحظة: حالات التقارب يجب أن تكون مرفقة بالبيانات والمستندات الرسمية لكل مصلحة مع إمضاءها من جميع الأطراف
3. الاعتماد على نظام الرقابة القبلية وذلك من خلال المتابعة والمساعدة أثناء تنفيذ المهام والأعمال من طرف المصالح
 4. اعتماد سياسة التدقيق الفجائي
 5. تحديث إجراءات وقواعد التسيير المعمول بها والتي تعود إلى سنة 1993 وأخرى تعود إلى الثمانينات والتي يجب تحديثها وجعلها متناسبة والأوضاع الحالية للمؤسسة.
 6. ضرورة اعتماد تقييم التدقيق الداخلي من خلال الحرص على الإجابة وتصحيح جميع الاحترازات وملاحظات المدونة التقرير.

**GAO/ORAVIO/SPA
UAB MOSTAGANEM**

MOSTA :

**DEMANDE DE CHEQUE
OU
ORDE DE VERSEMENT**

Nous avons l'honneur de vous demander de bien vouloir nous
Etablir un chèque ou ordre de virement d'un Montant de :

.....
.....

Libelle au nom de :

Remis au nom de :

En règlement de :

.....
.....

Régler par cheque N° : DE

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

LE DPT DEMANDEUR

DFC

LE DIRECTEUR

Avicole de l'Ouest « ORAVIO »
UAB MOSTAGANEM

Pièce N° : ..

Date :

MANDAT DE PAIEMENT

Bénéficiaire :

.....

Montant :

.....

Libellé :

.....

Bénéficiaire

Mode de paiement :

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

IMPUTATION

N° Compte	Code	Libellé et compte à imputer	Montant

GAO / ORAVIO / SPA
UAB MOSTAGANEM

MOSTAGANEM :

PROCES VERBAL DE CAISSE

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

VISA DU CAISSIER	LE DFC	LE DIRECTEUR

الملحق رقم 02

GAO ORAVIO MOSTA
UAB MOSTA

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

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

LE DFC

DPT EXPLOITATION

LE DIRECTEUR

GAO UAB MOSTA

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

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

LE DFC

LE DIRECTEUR

الملحق رقم 01

GRUPE AVICOLE OUEST
UAB MOSTAGANEM

ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE AU 31/01/2022

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

CHEF DE SERVICE FIN

DFC

DIRECTEUR